

Lieta C-437/06

Securita Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

pret

Finanzamt Göttingen

(Niedersächsisches Finanzgericht l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – Nodok?u maks?t?js, kas vienlaikus veic saimniecisku darb?bu, kura ir apliekama ar nodokli vai atbr?vojama no t?, un darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura – Ties?bas uz iepriekš samaks?ta PVN atskait?šanu – Izdevumi, kas saist?ti ar akciju un netipisko kapit?la da?u emisiju – Iepriekš samaks?ta PVN sadal?jums atbilstoši darb?bas ekonomiskajam raksturam – Atskait?m?s da?as apr??in?šana

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 – Priekšnodok?a atskait?šana – Nodok?u maks?t?js, kas vienlaikus veic saimniecisku darb?bu un darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura*

(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 – Nodok?u maks?t?js, kas vienlaikus veic saimniecisku darb?bu un darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura*

(Padomes Direkt?va 77/388)

1. Ja nodok?u maks?t?js vienlaikus veic ar nodokli apliekamu vai no t? atbr?votu saimniecisko darb?bu un darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura un kas neietilpst Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, piem?rošanas jom?, pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir samaks?ts attiec?b? uz izdevumiem, kuri saist?ti ar akciju un netipisku pas?vo kapit?la da?u emisiju, var atskait?t tikai tad, ja šie izdevumi ir saist?ti ar nodok?u maks?t?ja saimniecisko darb?bu š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta noz?m?.

(sal. ar 31. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Metožu un krit?riju noteikšana iepriekš samaks?ta pievienot?s v?rt?bas nodok?a summu sadalei starp saimniecisku darb?bu un darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura, Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, noz?m? ietilpst dal?bvalstu r?c?bas br?v?b?, kam, ?stenojot šo br?v?bu, ir j??em v?r? š?s direkt?vas m?r?is un strukt?ra un šaj? sakar? j?paredz apr??in?šanas veids, kas objekt?vi atspogu?o to, k?da da?a no ieguld?jumus izt?rtajiem l?dzek?iem faktiski ir izmantota katrai no š?m ab?m darb?b?m.

Dal?bvalst?m ir ties?bas attiec?g? gad?jum? piem?rot vai nu ieguld?jumu formulu, vai dar?juma formulu, vai ar? citu piem?rotu formulu, nepast?vot pien?kumam izmantot tikai vienu no š?m metod?m.

(sal. ar 38. un 39. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2008. gada 13. martā (*)

Sestā PVN direktīva – Nodokļu maksātājs, kas vienlaikus veic saimniecisku darbību, kura ir
apliekama ar nodokli vai atbrīvojama no tā, un darbību, kam nav saimnieciska rakstura –
Tiesības uz iepriekš samaksāta PVN atskaitīšanu – Izdevumi, kas saistīti ar akciju un netipisko
kapitāla daļu emisiju – Iepriekš samaksāta PVN sadalījums atbilstoši darbības ekonomiskajam
raksturam – Atskaitījums daļas aprēķināšana

Lieta C-437/06

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Niedersächsisches Finanzgericht* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2006. gada 5.
oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 24. oktobrī, tiesvedībā

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

pret

Finanzamt Göttingen.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), E. Juhāss [*E. Juhász*], J. Malenovskis [*J. Malenovsky*] un T. fon
Danvics [*T. von Danwitz*],

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ģemotvārā rakstveida procesū,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

– *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG* vārdā – R. Juvēnāls [*R. Jouvenal*], *Rechtsanwalt*,

– Vācijas valdības vārdā – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

– Portugāles valdības vārdā – L. Fernandišs [*L. Fernandes*] un R. Lairišs [*R. Laires*],
pārstāvji,

- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – Z. Braianstone-Krosa [Z. *Bryanston-Cross*], pērstāve, kurai palīdz P. Hariss [P. *Harris*], *barrister*,
 - Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – D. Triandafilu [D. *Triantafyllou*], pērstāvis,
- noklausījusies enerģētiskā advokāta secinājumus 2007. gada 11. decembra tiesas sēdē, pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz to, kā interpretēt 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.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 2. panta 1. punktu un 17. panta 5. punktu.
- 2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *SecurentaGöttingerImmobilienanlagenund Vermögensmanagement AG* (turpmāk tekstā – “*Securenta*”) un *FinanzamtGöttingen* [Gētingenas Finanšu pārvalde] (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par tiesību atskaitēt pievienotās vērtības nodokļa summas apmēru (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

- 3 Sestās direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas;

[..].”

- 4 Sestās direktīvas 4. pantā ir iekļautas šādas definīcijas:

“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. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tās ienākumus ar uzskatāma par saimniecisku darbību. [ērmenisku vai bezērmenisku lietu pastāvīgā izmantošana, lai no tās gūtu ienākumus, ar ir uzskatāma par saimniecisku darbību].

[..].”

- 5 Sestās direktīvas 13. panta B daļā ir noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tās iekšējās minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu un āunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) šķēdus darījums:

[..]

5. darījums, ieskaitot starpniecību, izņemot pērvaldi un uzraudzību, ar akciju un daļu sabiedrības vai apvienības, bezseguma parādzņēmumu un citiem vērtpapīriem [..];

[..].”

6 Sestās direktīvas 17. panta redakcija ir šāda:

“[..]

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;

c) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam un 6. panta 3. punktam.

3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam ar 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 [par] kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, ja tās notiktu [tiktu veiktas] šīs valsts teritorijā;

[..]

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

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

Dalībvalstis tomēr var:

a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaitē;

b) likt nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veikt atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;

c) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļu izmantojumu;

d) at?aut vai likt nodok?a maks?t?jam veikt atskait?šanu saska?? ar pirmaj? apakšpunkt?
[da??] noteiktajiem noteikumiem par vis?m taj? min?taj?m prec?m un pakalpojumiem;

e) noteikt, ka gad?jum?, ja pievienot?s v?rt?bas nodoklis, kas nodok?a maks?tajam nav
atskait?ms, ir nenoz?m?gs, to uzskata par nulli.

[..]"

7 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 19. pantu:

"1. Da?u, kas atskait?ma atbilst?gi 17. panta 5. punkta pirmajai da?ai, veido da?skaitlis:

– par kura skait?t?ju ?em kop?jo gada apgroz?juma summu bez pievienot?s v?rt?bas
nodok?a, kura attiecin?ma uz dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir atskait?ms
atbilst?gi 17. panta 2. un 3. punktam,

– par kura sauc?ju ?em kop?jo gada apgroz?juma summu bez pievienot?s v?rt?bas nodok?a,
kura attiecin?ma uz dar?jumiem, kas iek?auti skait?t?j?, un uz dar?jumiem, par kuriem pievienot?s
v?rt?bas nodoklis nav atskait?ms. [..]

Šo da?u nosaka ik gadu, fiks? procentos un noapa?o l?dz ciparam, kas nep?rsniedz n?kamo
vien?bu.

2. Neatkar?gi no 1. punkta noteikumiem no atskait?m?s da?as apr??iniem izsl?dz apgroz?juma
summas, kuras attiecin?mas uz t?du ražošanas l?dzek?u pieg?d?m, ko nodok?a maks?t?js lieto
sav?m uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m. Izsl?dz ar? apgroz?juma summas, kuras attiecin?mas [..]
uz gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu un finans?liem dar?jumiem.

3. Pagaidu da?a gadam ir t?, kura apr??in?ta, pamatojoties uz iepriekš?j? gada dar?jumiem. Ja
nav š?du dar?jumu, uz ko atsaukties, vai ja to apjoms bijis nenoz?m?gs, atskait?mo da?u
nodok?u iest?žu uzraudz?b? provizoriski nosaka nodok?a maks?t?js, balstoties uz sav?m
prognoz?m. Tom?r dal?bvalstis var saglab?t savus past?vošos noteikumus.

Atskait?jumu, kas veikts, balstoties uz š?du provizorisku da?u, piel?go, kad n?kam? gada laik?
nosaka gal?go da?u."

Valsts tiesiskais regul?jums

8 1993. gada likuma par apgroz?juma nodokli (*Umsatzsteuergesetz1993, BGBl. 1993 I, 565.*
lpp.; turpm?k tekst? – "*UStG*") 1. panta 1. punkt? noteikts, ka PVN ir j?maks? par dar?jumiem, ko
valsts teritorij? par atl?dz?bu ir veicis uz??m?js savas uz??m?jdarb?bas ietvaros.

9 Saska?? ar *UStG* 4. panta 8. punkta e) un f) apakšpunktu no nodok?a ir atbr?voti dar?jumi,
to skait? starpniec?ba, iz?emot p?rvaldi un uzraudz?bu, kas ir saist?ti ar v?rtspap?riem, k? ar?
dar?jumi un starpniec?ba, kura saist?ta ar da??m sabiedr?b?s un cit?s personu apvien?b?s.

10 *UStG* 15. pant? ir paredz?ts:

"1) Nodok?u maks?t?js var atskait?t š?das priekšnodok?a summas:

1. nodokli, kas [..] r??inos nor?d?ts atseviš?i attiec?b? uz citu nodok?a maks?t?ju veiktaj?m
pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu t? uz??m?jdarb?bas veikšanai [..];

2. apgroz?juma nodokli importam attiec?b? uz prec?m, kas ievestas valsts teritorij? t?

uz??m?jdarb?bas veikšanai [..];

3. nodokli, kas j?maks? par Kopien? ieg?d?t?m prec?m uz??m?jdarb?bas veikšanai.

[..]

2) Netiek atskait?ts priekšnodoklis, kas samaks?ts attiec?b? uz pre?u pieg?di, importu un ieg?di Kopien? vai attiec?b? uz citu pakalpojumu sniegšanu, kurus nodok?u maks?t?js izmanto š?du dar?jumu veikšanai:

1. no nodok?a atbr?votiem dar?jumiem,

[..].

4) Ja nodok?u maks?t?js savai uz??m?jdarb?bai izmanto preces, kas pieg?d?tas, import?tas vai ieg?d?tas Kopien?, vai tam sniegto pakalpojumu tikai da??ji, lai veiktu dar?jumus, attiec?b? uz kuriem nepast?v atskait?šanas ties?bas, nav iesp?jama t?s priekšnodok?a da?as atskait?šana, kura saimniecisk? zi?? attiecas uz min?tajiem dar?jumiem. Nodok?u maks?t?js neatskait?mo summu var apr??in?t, veicot objekt?vu nov?rt?jumu.

[..]”

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

11 1994. gad?, kas tiek apl?kots pamata pr?v?, *Securenta* nodarboj?s ar nekustam? ?pašuma, v?rtspap?ru, k? ar? kapit?la da?u un visu veidu ieguld?jumu ieg?di, p?rvald?šanu un izmantošanu. Darbojoties k? publiska sabiedr?ba, t? savai uz??m?jdarb?bai nepieciešamo kapit?lu piesaist?ja, emit?jot akcijas un netipiskas pas?vas kapit?la da?as. Š?d? veid?, darbojoties k? publiska sabiedr?ba, *Securenta* piesaist?ja lielu skaitu pas?vo partneru. T?d? veid? piesaist?t?s personas veica kapit?la ieguld?jumus, ko *Securenta* izmantoja turpm?kiem ieguld?jumiem.

12 1994. gad? *Securenta* veica ar nodokli apliekamus dar?jumus, kuru summa sasniedza DEM 2 959 800. Kop?jais *Securenta* apgroz?jums bija DEM 6 480 006. Šaj? summ? bija iek?autas dividendes DEM 226 642 apm?r? un no v?rtspap?ru tirdzniec?bas g?tie ien?kumi DEM 1 389 930 apm?r?, proti, pavisam DEM 1 616 572. No summ?m, kas atbilst iepriekš samaks?tajam PVN, t.i., pavisam DEM 6 838 535, liel?k? da?a, proti, DEM 6 161 679, neattiecs uz konkr?tiem v?l?k veiktiem dar?jumiem.

13 Administrat?vaj? proces?, kas attiecs uz *Securenta* nodok?u saist?bu noteikšanu, t? apgalvoja, ka visas iepriekš samaks?t?s PVN summas, kas attiecs uz izdevumiem, kuri saist?ti ar jauna kapit?la ieg?šanu, bija atskait?mas t?p?c, ka akciju emisija bija saist?ta ar t?s kapit?la nostiprin?šanu un šis dar?jums veicin?ja t?s uz??m?jdarb?bu kopum?.

14 *Finanzamt* atteic?s at?aut atskait?t, pirmk?rt, PVN summas, kas iepriekš samaks?tas saist?b? ar izdevumiem, kuri attiecas uz netipisko pas?vo kapit?la da?u emisiju, t.i., DEM 4 171 424, k? ar?, otrk?rt, PVN summas, kas iepriekš samaks?tas saist?b? ar *Securenta* veiktajiem nomas dar?jumiem, t.i., DEM 676 856. *Finanzamt* l?dz ar to apr??in?ja, ka iepriekš samaks?t? PVN summa, kas neattiecas tieši uz konkr?tiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, ir DEM 1 990 254. Pamatojoties uz to, *Finanzamt*, izmantojot formulu, noteica apm?ram 45 % lielu da?u, kas ieg?ta, piem?rojot krit?riju, kurš saist?ts ar veikto ieguld?jumu apm?ru, k? rezult?t? atskait?m?s iepriekš samaks?t?s PVN summas ir DEM 1 567 616 un par 1994. gadu atmaks?jam?s summas ir DEM 1 123 647.

15 *Securenta* šo lēmumu pārsūdzēja tiesā. Ar 2001. gada 18. oktobra spriedumu *Niedersächsisches Finanzgericht* [Lejassaksijas Finanšu tiesa] prasību noraidīja.

16 *Securenta* par šo lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa], kas ar 2004. gada 18. novembra spriedumu atcēla *Niedersächsisches Finanzgericht* spriedumu.

17 *Niedersächsisches Finanzgericht*, kam strīds ir jāizskata no jauna, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šāds prejudiciāls jautājums:

“1) Ja nodokļu maksātājs vienlaicīgi veic uzņēmējdarbību un darbību, kas nav uzņēmējdarbība, vai tiesības atskaitēt iepriekš samaksāto [PVN] ir nosakāmas atkarībā no, pirmkārt, attiecības starp ar nodokļiem apliekamiem un apliktajiem darījumiem un, otrkārt, ar nodokļiem apliekamajiem un no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem, vai arī šā nodokļa atskaitēšana ir pieļaujama tikai tad, ja ar akciju un netipisko pasāvo kapitāla daļu emisiju saistītie izdevumi ir attiecināmi uz saimniecisko darbību [Sestās] direktīvas [..] 2. panta 1. punkta nozīmē?”

2) Ja iepriekš [samaksātā PVN] atskaitēšana ir atļauta tikai tad, ja ar akciju un netipisko pasāvo kapitāla daļu emisiju saistītie izdevumi ir attiecināmi uz saimniecisko darbību, vai iepriekš samaksātā [PVN] summu sadalījums starp uzņēmējdarbību un darbību, kas nav uzņēmējdarbība, ir jāveic saskaņā ar “ieguldījumu formulu” vai arī ir iespējams izmantot “darījumu formulu”, pēc analoģijas piemērojot [Sestās] direktīvas [..] 17. panta 5. punktu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Tiesā iesniegtie apsvērumi

18 *Securenta* apgalvo, ka visas PVN summas, kas iepriekš samaksātas saistībā ar izdevumiem, kuri attiecas uz kapitāla piesaistēšanu, ir atskaitāmas, ņemot vērā, ka akciju emisija tiek izmantota, lai palielinātu sabiedrības finanšu resursus, kas sekmē tās saimniecisko darbību kopumā. Lai noteiktu atskaitēšanas tiesību apmēru, ir jānosaka attiecība starp, pirmkārt, ar nodokli apliekamiem un apliktiem darījumiem un, otrkārt, ar nodokli apliekamiem un no tā atbrīvotiem darījumiem.

19 Vācijas valdība uzskata, ka iepriekš samaksātā PVN atskaitēšana ir pieļaujama tikai tad, ja ar akciju un pasāvo kapitāla daļu emisiju saistītie izdevumi ir attiecināmi uz uzņēmējdarbību. Minētā valdība paskaidro, ka pamata prāvā daļā no šādā veidā iegūtā kapitāla tika izmantota jomās, kurās netika veikta nekāda uzņēmējdarbība, proti, finansēšanas dalības stenošanās. Līdz ar to iepriekš samaksātais PVN starp uzņēmējdarbību un darbību, kas nav uzņēmējdarbība, ir jāsadala, izmantojot ieguldījumu formulu.

20 Portugāles valdība norāda, ka iepriekš samaksātais PVN ir atskaitāms tikai par darījumiem, kas veikti saistībā ar uzņēmējdarbību, un ka ieguldījumu formula ir vispiemērotākā sadales metode.

21 Apvienotās Karalistes valdība uzsver, ka to vispārīgā izdevumu daļa, kas segta iepriekš un kas saistīta ar darbību, kurai nav saimnieciska rakstura, netiek ņemta vērā aprēķinos, kas saistīti ar iepriekš samaksāto PVN atskaitēšanu. Attiecībā uz sadales metodi minētā valdība norāda, ka Sestās direktīvas noteikumi to nereglamentē un ka tā ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā.

22 Eiropas Kopienų Komisija norāda, ka uzņēmējdarbības nodokļu režīms ir atkarīgs no tā, vai ir piemērojams viens no faktoriem, kas dod tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa. Kaut arī

darījumi ar vārtspapīriem ir atbrīvoti no PVN, nekustamas mantas piegādē attiecīgā gadījumā var būt piemērojama ar nodokļiem. Šajos apstākļos iesniedzējtiesai būtu jāpārbauda dažādu *Securenta* veikto darbību raksturs. Šajā sakarā Komisija iesaka izmantot ieguldījumu formulu, kam jābūt pietiekami piemērotai, lai atspoguļotu faktisko saimniecisko situāciju.

Tiesas atbilde

Par pirmo jautājumu

23 Uzdotot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kādā veidā ir jānosaka tiesības atskaitēt iepriekš samaksātu PVN attiecībā uz nodokļu maksātāju, kas vienlaikus veic saimniecisku darbību un darbību, kurai nav saimnieciska rakstura.

24 Lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka atskaitēšanas tiesības ir daļa no PVN reglamentājošā mehānisma, ka tās principā nevar ierobežot un ka tās ir attiecināmas uz visiem nodokļiem, kas uzlikti ar nodokli piemērojamiem, iepriekš veiktiem darījumiem (skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Supergaz, Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajā lietā C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfriša u.c., Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts).

25 Ar Sesto direktīvu izveidotās atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem (skat. 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 19. punkts; 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal, Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts, un 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-223/03 *University of Huddersfield, Krājums*, I-1751. lpp., 47. punkts).

26 No iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm izriet, ka *Securenta* veic trīs veidu darbības, proti, pirmkārt, darbību, kam nav saimnieciska rakstura un kas neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, otrkārt, saimniecisku darbību, kura tādējādi ietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā, bet ir atbrīvota no PVN, un, treškārt, ar nodokli piemērojamu saimniecisku darbību. Līdz ar to šajā kontekstā rodas jautājums, vai un attiecīgā gadījumā kādā mērķā šādam nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitēt PVN, kas iepriekš samaksāts saistībā ar izdevumiem, kuri nevar tikt attiecināti uz konkrētu vērtīgu veiktu darbību.

27 Attiecībā uz izdevumiem, kas radušies saistībā ar akciju vai netipisko pasāvo kapitāla daļu emisiju, ir jānorāda, ka, lai rastos tiesības atskaitēt iepriekš samaksātu PVN, kurš ir saistīts ar minēto darījumu, izdevumiem, kas radušies šajā sakarā, ir jābūt daļai no tādu darījumu cenām, par kuriem noteiktā maksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 28. punkts; 2001. gada 27. septembra spriedumu lietā C-16/00 *Cibo Participations, Recueil*, I-6663. lpp., 31. punkts, un 2007. gada 8. februāra spriedumu lietā C-435/05 *Investrand, Krājums*, I-1315. lpp., 23. punkts).

28 Šajos apstākļos PVN, kas iepriekš samaksāts attiecībā uz izdevumiem, kuri saistīti ar akciju un netipisku pasāvu kapitāla daļu emisiju, dod atskaitēšanas tiesības tikai tad, ja šāds veids iegūtais kapitāls ir izmantots attiecīgās personas saimnieciskajai darbībai. Tiesa ir atzinusi, ka ar Sesto direktīvu izveidotais nodokļu atskaitēšanas režīms attiecas uz visām nodokļu maksātāja saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien pašas šīs darbības princips ir apliekamas ar PVN (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Gabalfriśa* u.c., 44. punkts; 2000. gada 8. jūnija spriedumu liet. *C-98/98 MidlandBank, Recueil*, I-4177. lpp., 19. punkts, un iepriekš minēto spriedumu liet. *AbbeyNational*, 24. punkts).

29 Pamata lietā, kā to ir norādījis iesniedzējtiesa, izdevumi, kas ir saistīti ar pakalpojumiem, kuri sniegti, emitējot akcijas un finanšu kapitāla daļas, bija attiecināmi ne tikai uz saimniecisko darbību, ko *Securenta* bija veikusi vālk un lādā ar to neietilpa tikai to darījumu cenā, kuri saistīti ar minēto darbību. Ja savukārt tā tas būtu, attiecīgajiem pakalpojumiem būtu tieša un tūlītēja saikne ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Abbey National*, 35. un 36. punkts, kā arī liet. *CiboParticipations*, 33. punkts). Tomēr no Tiesas iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka izmaksas, kas *Securenta* bija radušās saistībā ar finanšu darījumiem, kuri tiek aplūkoti pamata prāvā, vismaz daļēji bija paredzētas, lai veiktu darbību, kam nav saimnieciska rakstura.

30 PVN, kas iepriekš samaksāts saistībā ar izdevumiem, kuri radušies nodokļu maksātājam, nevar radīt atskaitēšanas tiesības, ja tas ir saistīts ar darbību, kas, ņemot vērā to nesaimniecisko raksturu, neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā.

31 Lādā ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild tā, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs vienlaikus veic saimniecisku darbību, kas ir apliekama ar nodokļiem vai kas ir atbrīvota no tiem, un darbību, kurai nav saimnieciska rakstura un kura lādā ar to neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, PVN, kas samaksāts attiecībā uz izdevumiem, kuri saistīti ar akciju un netipisko kapitāla daļu emisiju, var atskaitīt tikai tad, ja šie izdevumi ir saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību šīs direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē.

Par otro jautājumu

32 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja iepriekš samaksāta PVN atskaitēšana ir pieļaujama tikai tad, ja nodokļu maksātājam radušies izdevumi var tikt attiecināti uz saimniecisku darbību, ir jāizvēlas ieguldījumu formula vai – gadījumā, ja pēc analoģijas piemēro Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu, – darījuma formula, lai sadalītu PVN summas, kas samaksātas saistībā ar šiem izdevumiem.

33 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jānorāda, ka Sestās direktīvas normās nav noteikumu, kas attiecas uz metodēm vai kritērijiem, kuri dalībvalstīm ir jāpiemēro, ja tās pieņem normas, kas ļauj sadalīt iepriekš samaksātās PVN summas atkarībā no tā, vai atbilstošie izdevumi ir attiecināmi uz saimniecisku darbību vai darbību, kurai nav saimnieciska rakstura. Kā ir norādījis Komisija, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts un 19. pants iekautie noteikumi attiecas uz PVN, kas iepriekš samaksāts saistībā ar izdevumiem, kuri attiecas tikai uz saimniecisko darbību, minētās darbības sadalot ar nodokli apliekamajās darbībās, kas dod atskaitēšanas tiesības, un tajās, kas ir atbrīvotas no nodokļa un kas nedod šādas tiesības.

34 Šajos apstākļos, lai nodokļu maksātāji varētu veikt nepieciešamos aprēķinus, dalībvalstīm šajā sakarā ir jānosaka atbilstošās metodes un kritēriji, ievērojot principus, kas ir kopīgi PVN sistēmas pamatā.

35 Šajā sakarā Tiesa ir atzinusi, ka tad, ja Sestajā direktīvā nav norāžu, kas nepieciešamas

š?diem skaitliskiem apr??iniem, dal?bvalst?m min?t?s pilnvaras ir j??steno, ?emot v?r? š?s direkt?vas m?r?i un strukt?ru (šaj? sakar? skat. 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?72/05 *Wollny*, Kr?jums, l?8297. lpp., 28. punkts).

36 K? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 47. punkt?, pas?kumiem, kas dal?bvalst?m ir j?pie?em šaj? sakar?, ir j?atbilst nodok?u neitralit?tes principam, uz kuru ir balst?ta kop?j? PVN sist?ma.

37 T?d?j?di dal?bvalst?m sava r?c?bas br?v?ba ir j??steno t?, lai nodrošin?tu, ka atskait?šana tiek veikta tikai attiec?b? uz to PVN da?u, kas ir proporcion?la summai, kura ir saist?ta ar darb?jumiem, kas dod atskait?šanas ties?bas. T?d?j?di t?m j?nodrošina, ka saimnieciskas darb?bas un darb?bas, kam nav saimnieciska rakstura, proporcijas apr??ins objekt?vi atspogu?o to, k?da da?a no ieguld?jumos izt?r?tajiem l?dzek?iem faktiski ir izmantota katrai no š?m ab?m darb?b?m.

38 J?piebilst, ka, ?stenojot min?to br?v?bu, dal?bvalst?m ir ties?bas attiec?g? gad?jum? piem?rot vai nu ieguld?jumu formulu, vai darb?juma formulu, vai ar? citu piem?rotu formulu, nepast?vot pien?kumam izmantot tikai vienu no š?m metod?m.

39 L?dz ar to uz otro jaut?jumu ir j?atbild t?, ka metožu un krit?riju noteikšana iepriekš samaks?ta PVN summu sadalei starp saimniecisku darb?bu un darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura, Sest?s direkt?vas noz?m? ietilpst dal?bvalstu r?c?bas br?v?b?, kam, ?stenojot šo br?v?bu, ir j??em v?r? š?s direkt?vas m?r?is un strukt?ra un šaj? sakar? j?paredz apr??in?šanas veids, kurš objekt?vi atspogu?o to, k?da da?a no ieguld?jumos izt?r?tajiem l?dzek?iem faktiski ir izmantota katrai no š?m ab?m darb?b?m.

Par ties?šan?s izdevumiem

40 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

1) **ja nodok?u maks?t?js vienlaikus veic ar nodokli apliekamu vai no t? atbr?votu saimniecisko darb?bu un darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura un kas neietilpst Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, piem?rošanas jom?, pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir samaks?ts attiec?b? uz izdevumiem, kuri saist?ti ar akciju un netipisku pas?vo kapit?la da?u emisiju, var atskait?t tikai tad, ja šie izdevumi ir saist?ti ar nodok?u maks?t?ja saimniecisko darb?bu š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta noz?m?;**

2) **metožu un krit?riju noteikšana iepriekš samaks?ta pievienot?s v?rt?bas nodok?a summu sadalei starp saimniecisku darb?bu un darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura, Sest?s direkt?vas 77/388 noz?m? ietilpst dal?bvalstu r?c?bas br?v?b?, kam, ?stenojot šo br?v?bu, ir j??em v?r? š?s direkt?vas m?r?is un strukt?ra un šaj? sakar? j?paredz apr??in?šanas veids, kas objekt?vi atspogu?o to, k?da da?a no ieguld?jumos izt?r?tajiem l?dzek?iem faktiski ir izmantota katrai no š?m ab?m darb?b?m.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.