

ENERĢLADVOKĀTA F. DŽ. DŽEIKOBSA [F. G. JACOBS] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 24. februārī (1)

Lieta C-465/03

Kretztechnik AG

pret

Finanzamt Linz

1. Šajā līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu Austrijas *Unabhängiger Finanzsenat* [Neatkarīgā finanšu senāta] Lincas nodaļa jautā, i) vai sabiedrība, kas emitē jaunas akcijas un šajā nolikuma sākumā kotē akcijas biržā, ir uzskatāma par to, kas sniedz pakalpojumus pret atlīdzību no PVN uzlikšanas viedokļa, un ii) vai atkarībā no atbildes uz iepriekš uzdoto jautājumu PVN, kas samaksāts par saņemtajiem pakalpojumiem saistībā ar kotēšanu un akciju emisiju, var būt atskaitāms.

Atbilstošās Kopienas tiesību normas PVN jomā

2. Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 2. panta 1. punktu (2) PVN ir jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst par to”.

3. Nodokļu maksātājs saskaņā ar 4. panta 1. punktu ir persona, kura veic saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta. Saskaņā ar 4. panta 2. punktu saimnieciska darbība ir “visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzāju darbības” kopā ar “ilglaicīgu materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus”.

4. 5. panta 1. punktā dota būtiska preču piegādes definīcija – “tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”, un pakalpojumu sniegšana ir definēta 6. panta 1. punktā – “jebkurš darījums, kas nav preču piegāde”. Turpmāk ir konkrētizēts, ka pakalpojumu sniegšana var būt starpā ietvert “nemateriāla pašuma nodošanu, neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada pašumtiesības”.

5. Tomēr dažādu veidu darījumi, par kuriem saskaņā ar šiem noteikumiem būtu jāmaksā PVN, varētu tikt atbrīvoti no tā atbilstoši 13. panta noteikumiem.

6. Saskaņā ar 13. panta B daļu (a) apakšpunkta 5. punkta noteikumiem no nodokļa atbrīvo "darījums, ieskaitot starpniecību, izņemot pārvadi un uzraudzību, ar akciju un daļu sabiedrības vai apvienības, bezseguma parādēm un citiem vārtspāriem", izņemot dokumentus, kas nodibina tiesības uz precēm, un tiesības vai vārtspārus, kas attiecas uz nekustamo īpašumu.

7. PVN sistēmā ir raksturīgi, ka, lai izvairītos no nodokļa uzlikšanas kumulatīvi darījumu sērijai vienā ekonomikas jomā, kas varētu novest pie mainīga un iespējami smaga sloga atkarībā no darījumu skaita šajā sērijā, nodokļu maksātājs ir tiesīgs, atskaitoties par PVN nodokļu iestādei, atskaitīt samaksāto nodokli par saņemtajām piegādēm no nodokļa summas, kuru tas ir aprēķinājis klientiem par paša veiktajām piegādēm. Šādu atskaitīšanas tiesību būtība ir noteikta Sestās direktivas 17. pantā.

8. 17. panta 2. punkts nosaka: "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 [..]" Saskaņā ar 17. panta 1. punktu atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.

9. Tā kā atskaitīšanas tiesības rodas tikai attiecībā uz piegādēm, kas ir ar nodokli apliekami darījumi, šādas tiesības nepastāv, ja tās tiek izmantotas tikai tādēļ, lai darījumiem, kas ir no nodokļa atbrīvoti darījumi, kas uzskaitīti 13. pantā, vai piegādēm, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, tādēļ, ka, piemēram, tās netiek veiktas pret atlīdzību vai tās neveic nodokļa maksātājs, kas kļūst rīkojas, veicot saimniecisko darbību atbilstoši 4. panta noteikumiem.

10. Sestās direktivas 17. panta 5. punkts nosaka gadījumus, kuros preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto gan darījumiem, kas dod tiesības uz PVN atskaitīšanu, gan darījumiem, kas nedod šādas tiesības. Šajos gadījumos "atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem".

Tiesvedība valsts tiesību un līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu

11. *Kretztechnik AG* ("Kretztechnik") ir Austrijas publiska kapitālsabiedrība, kuras mērķis ir attīstīt un izplatīt visa veida elektroniskas medicīniskas iekārtas, it īpaši ultraskaņas aparātus medicīniskiem un tehniskiem nolūkiem, un citas medicīniskas iekārtas. Tā kā šādu iekārtu pārdošana tiek aplikta ar PVN, tā ir tiesīga atskaitīt priekšnodokli saistībā ar preču vai pakalpojumu piegādēm, kuras tā iegādājas šādas pārdošanas nodrošināšanai.

12. 2000. gada janvārī *Kretztechnik* nolikuma palielināt tās parakstīto pamatkapitālu par 25 %, izlaižot 2 500 000 uzrādītāja akcijas par emisijas kursu EUR 1,00 par akciju. Šajā nolūkā no 2000. gada 23. marta sabiedrība tika kotēta *Neues Markt* biržā Frankfurtā, Vācijā. Lai uzsāktu kotējumu, tai bija jāmaksā par noteiktiem pakalpojumiem, par kuriem tai aprēķināja PVN.

13. Savā PVN atzinumā par minēto gadu nodokļu iestāde atteicās atļaut *Kretztechnik* atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par pakalpojumiem, kas saņemti sakarā ar sabiedrības akciju kotējības uzsākšanu Vācijas biržas tirgū, pamatojoties uz to, ka darījumi ar akciju, dēļ kuriem šādi izdevumi ir radušies, netiek aplikti ar nodokļiem.

14. *Kretztechnik* apstrīdēja šo atzinumu *Unabhängiger Finanzsenat*, neatkarīgā finanšu iestādē, kurai ir jurisdikcija nodokļu un muitas jautājumos.

15. Sav? pras?b? *Kretztechnik* atsaucas uz Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktu, kas nosaka, ka priekšnodokli var atskait?t tikt?l, cikt?l pakalpojumi, attiec?b? uz kuriem tas tika apr??in?ts, ir izmantoti vien?gi saist?b? ar dar?jumiem, par kuriem j?maks? nodoklis.

16. Saska?? ar Tiesas judikat?ru *Kretztechnik* iebilst, ka, lai ieg?tu ties?bas uz atskait?jumiem, pakalpojumi nav noteikti j?izmanto tieši ar nodokli apliekamiem dar?jumiem un ka š?da veida izdevumi veido da?u no sabiedr?bas saimniecisk?s darb?bas k? t?das (3). T? šai nol?k? ar? apgalvo, ka ir j?piem?ro spriedums liet? *KapHag Renditefonds* (turpm?k tekst? – “*KapHag*”) (4), cikt?l taj? nor?d?ts, ka dal?bnieka piesaist?šana person?lsabiedr?bai apmai?? pret naudas ieguld?jumu pamatkapit?l? neietilpst PVN piem?rošanas jom?; š? lieta attiecas nevis uz akciju nodošanu – kas ir no nodok?a atbr?vots dar?jums saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) apakšpunkta 5. punktu –, bet uz to rad?šanu, un uz sabiedr?bu šaj? sakar? ir j?attiecina tie paši noteikumi, kas uz person?lsabiedr?bu.

17. *Finanzsenat* uzskata, ka pakalpojumi, attiec?b? uz kuriem tika apr??in?ts apstr?d?tais priekšnodoklis, ir skaidri saist?ti tikai ar darb?b?m, kas attiecas uz sabiedr?bas akciju kot?cijas birž? sagatavošanu, atbalstu un izpildi; tos nevar attiecin?t uz t?s ekonomisko darb?bu kopum?.

18. *Finanzsenat* turpm?k uzskata – ja akciju emisija (n?kamajiem) akcion?riem ir pakalpojumu sniegšana, kas ietilpst PVN piem?rošanas jom?, tad t? ir no nodok?a atbr?vota pieg?de, un nevar atskait?t priekšnodokli par pakalpojumiem, kas sa?emti, lai veiktu šo pieg?di.

19. Tom?r, ja p?c analo?ijas ar spriedumu liet? *KapHag* dar?jums ir j?uzskata par t?du, kas neietilpst saimnieciskaj? darb?b? k? t? defin?ta Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkt?, *Finanzsenat* nav p?rliecin?ts, vai var rasties ties?bas uz atskait?jumu. Tiesas spriedums min?t?j? gad?jum? nebija saist?ts ar šo jaut?jumu, ta?u ?ener?ladvok?ts Ruiss?Harabo [*Ruiz-Jarabo*] (5) uzskat?ja, ka ties?bas uz atskait?jumu nepast?v?ja.

20. *Unabhängiger Finanzsenat* t?p?c l?dz Tiesu sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?diem jaut?jumiem:

“1) Vai akciju sabiedr?ba sniedz pakalpojumu pret atl?dz?bu Sest?s direkt?vas [...] 2. panta 1. punkta izpratn?, ja t? p?c akciju kot?šanas uzs?kšanas emit? akcijas jaunajiem akcion?riem, kas apmaks? noteikto akciju emisijas cenu?

2) Ja uz pirmo jaut?jumu sniegta apstiprinoša atbilde – vai Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts un 17. pants interpret?jami t?d?j?di, ka pakalpojumu sniegšana, kas saist?ta ar akciju kot?šanas uzs?kšanu, kopum? j?kvalific? k? dar?jums, par kuru nav j?maks? nodoklis un kas t?p?c ne?auj atskait?t priekšnodokli?

3) Ja uz pirmo jaut?jumu sniegta noliedzoša atbilde – vai Sest?s direkt?vas 17. panta 1. un 2. punkts dod ties?bas atskait?t priekšnodokli, balstoties uz to, ka citi pakalpojumi (rekl?ma, advok?ta pakalpojumi, konsult?cijas ties?bu un tehniskos jaut?jumus), kas dod ties?bas veikt atskait?jumus, veikti saist?b? ar uz??muma dar?jumiem, kas apliekami ar nodokli?”

21. Atbild?t?ja – nodok?u iest?de, Austrijas, D?nijas, V?cijas, It?lijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas un Komisija iesniedza rakstveida apsv?rumus. Tiesas s?d? mutv?rdu apsv?rumus izteica *Kretztechnik*, V?cijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas un Komisija.

V?rt?jums

L?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emam?ba

22. Sav? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu *Unabhängiger Finanzsenat* p?rliecinoši apgalvo, ka dal?bvalsts tiesai ir ties?bas l?gt nol?mumu saska?? ar EKL 234. pantu.

23. Turkl?t kopš š? l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu iesniegšanas Tiesa bez iebildumiem ir atbild?jusi uz uzdotajiem jaut?jumiem cit? liet?, kas tika izskat?ta šaj? iest?d? (6) – pret?ji t?s r?c?bai, kas saist?ta ar agr?ku l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu (7), ko bija iesniegusi *Berufungssenat der Finanzlandesdirektion* (Re?ion?l?s finanšu instit?cijas apel?cijas iest?de), *Unabhängiger Finanzsenat* priekšg?j?ja, kas funkcion?li un organizatoriski saist?ta ar nodok?u iest?di, kuras l?mumus t? p?rskat?ja.

24. T?d?j?di nav šaubu par l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emam?bu.

Uzdotie jaut?jumi

25. *Kretztechnik* v?las atskait?t PVN, kas k? priekšnodoklis samaks?ts papildus maksai par daž?diem pakalpojumiem, kurus t? pirka, lai to iek?autu sarakst? Frankfurtes birž? un emit?tu jaunas akcijas, ko kot?tu birž?. Iesniedz?jtiesa ir atzinusi, ka attiec?gie pakalpojumi ir saist?ti tikai ar šiem dar?jumiem.

26. Lai var?tu atskait?t PVN, attiec?gajiem sa?emtajiem pakalpojumiem, par kuriem samaks?ts priekšnodoklis, ir j?b?t tieši un nekav?joši saist?tiem ar turpm?k sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem maks?jams nodoklis (8).

27. Tom?r Tiesa ir atzinusi, ka nodok?a maks?t?ja visp?r?j?s pieskait?m?s izmaksas princip? ir š?s personas saimniecisk?s darb?bas kop?jo izmaksu da?a un t?d?j?di t?s ir tieši un nekav?joši saist?tas ar šo saimniecisko darb?bu. Ar š?m pieskait?maj?m izmaks?m saist?to priekšnodokli t?d?j?di var atskait?t tikt?l, cikt?l ar nodokli tiek apliktas turpm?k veikt?s pieg?des. (9)

28. Nav apstr?dams, ka akciju emisija nav ar nodokli apliekams dar?jums.

29. Ja t? ir no nodok?a atbr?vota pieg?de, nevar rasties ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par sa?emtajiem pakalpojumiem, kas tieši un nekav?joši ir saist?ti ar šo pieg?di.

30. Tom?r *Kretztechnik* apgalvo, ka akciju emisija visp?r nav akciju emitenta sabiedr?bas veikta pieg?de un t?d?j?di ir j?piem?ro cita veida anal?ze. T? uzskata, ka akciju emisija ir tikai pamatkapit?la palielin?šana, kur izdevumi, kas attiecas uz š?du palielin?šanu, veido sabiedr?bas visp?r?j?s pieskait?m?s izmaksas un t?d?j?di tie ir saist?ti ar t?s saimniecisko darb?bu kopum?.

Pirmais jaut?jums

Sest? direkt?va

31. Valsts tiesa jaut? – vai akciju kot?cijas uzs?kšana un akciju emisija jauniem akcion?riem veido pieg?di pret atl?dz?bu Sest?s direkt?vas 2. panta izpratn?. T? k? nav runa par prec?m, jaut?jums ir par to, vai t? ir pakalpojumu pieg?de. Un ir skaidrs, ka akciju kot?cijas birž? uzs?kšana pati par sevi nevar b?t pieg?de, bet lab?kaj? gad?jum? tikai pakalpojumu sa?emšana.

32. Pirmais jaut?jums t?d?j?di ir – vai, emit?jot jaunas akcijas, sabiedr?ba sniedz pakalpojumu pret atl?dz?bu.

33. Ir skaidrs, ka dar?jumi ar akcij?m vai kapit?la da??m sabiedr?b?s vai asoci?cij?s var veidot pieg?des pret atl?dz?bu, kas ietilpst PVN piem?rošanas jom?, jo cit?di t?s nevar?tu b?t no nodok?a atbr?voti dar?jumi saska?? ar 13. panta B da?as d) apakšpunkta 5. punktu un jebkur?

gad?jum? tie skaidri ieders 6. panta 1. da?as j?dzien? “nemateri?la ?pašuma nodošana”. No nodok?a atbr?voti dar?jumi ietver p?rrunas par akciju pirkšanu, bet ne to p?rvald?šanu vai glab?šanu.

34. Atbilstoši šim noteikumam un saska?? ar 4. panta 2. punkta defin?ciju, saska?? ar kuru saimnieciska darb?ba ietver materi?la vai nemateri?la ?pašuma “izmantošanu” ar m?r?i ilgstoši g?t pe??u, Tiesa konsekventi ir atzinusi, ka tikai akciju ieg?de, tur?šana un p?rdošana nevar veidot saimniecisku darb?bu Sest?s direkt?vas izpratn?; turpret? dar?jumi, kurus veic, saimniecisk?s darb?bas laik? ?stenojot tirdzniec?bu ar v?rtspap?riem, var ietilpt PVN piem?rošanas jom? (10).

35. T?d?j?di saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu esošo akciju nodošana var veidot pieg?di pret atl?dz?bu, ko apliek ar PVN, ja šo nodošanu veic, ?stenojot komerci?lu dar?jumu ar akcij?m. Šaj? gad?jum? tas b?s no nodok?a atbr?vots dar?jums saska?? ar 13. panta B da?as d) apakšpunkta 5. punktu. Ja t? netiek veikta augst?k min?taj? kontekst?, PVN uz to netiek attiecin?ts.

36. Tom?r Tiesa l?dz šim šaj? kontekst? ir izskat?jusi tikai atseviš?as sabiedr?bas akciju p?rdošanu, kuru veic nodok?a maks?t?js. Ja sabiedr?ba pati emit? jaunas akcijas, var veikt cita veida anal?zi. Piem?ram, k? to ir uzsv?rusi *Kretztechnik*, ja sabiedr?bai pieder citas sabiedr?bas akcijas, š?s akcijas ir pirm?s sabiedr?bas pamatl?dzek?u jeb akt?vu da?a; š?das sabiedr?bas pašas akcijas tiek uzskat?tas par pas?vu jeb saist?b?m pret t?s akcion?riem.

37. Kaut gan Tiesa iepriekš nav izskat?jusi kapit?lsabiedr?bas jaunu akciju emisijas jaut?jumu, liet? *KapHag* (11) t? ir nospriedusi, ka person?lsabiedr?ba, kas uz?em dal?bnieku, par to sa?emot skaidras naudas iemaksu sabiedr?bas kapit?l?, neveic saimniecisku darb?bu Sest?s direkt?vas izpratn? un nesniedz dal?bniekam pakalpojumu pret atl?dz?bu.

38. Tiesas atbilstošo pamatojumu liet? *KapHag*, kas galvenok?rt ietverts sprieduma 36.–42. punkt?, var apkopot š?di (12). Lai gan “materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana” ir plašs j?dziens, tas neietver tikai akciju ieg?šanu un tur?šanu, jo jebkura dividende, kas tiek nopeln?ta ar š?du tur?šanu, ir tikai ?pašumties?bu rezult?ts. Dal?bnieks, kas iesaist?s person?lsabiedr?b? pret naudas ieguld?jumu kapit?l?, t?p?c neiesaist?s saimniecisk? darb?b? Sest?s direkt?vas noz?m?. Ja akcijas ieg?šana pati par sevi nav saimnieciska darb?ba, t?pat ir j?v?rt? š?du akciju nodošana. Jauna dal?bnieka pie?emšana person?lsabiedr?b? t?p?c nav šim dal?bniekam sniegts pakalpojums.

39. Š?ds pamatojums tika pamatots ar Tiesas iepriekš?jo judikat?ru (13), kas, k? to nor?da D?nijas vald?ba, ir t?s lo?isks turpin?jums. Nesen tas ir apstiprin?ts spriedum? liet? *Banque Bruxelles Lambert* (14).

40. *Kretztechnik*, D?nijas un It?lijas vald?bas un Komisija b?t?b? uzskata, ka spriedums liet? *KapHag* ir attiecin?ms uz situ?ciju, kur? kapit?lsabiedr?ba emit? jaunas akcijas pašas pamatkapit?la palielin?šanai.

41. Abas situ?cijas saista ac?mredzamas paral?les.

42. Tom?r atbild?t?ja nodok?u iest?de un Austrijas, V?cijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas uzskata, ka abas situ?cijas ir j?noš?ir un ka akciju emisija ir pieg?de pret atl?dz?bu, kas ietilpst PVN piem?rošanas jom? (bet ir atbr?vota saska?? ar 13. panta B da?as d) apakšpunkta 5. punktu).

43. Atbild?t?ja nodok?u iest?de un Austrijas vald?ba uzskata, ka galveno atš?ir?bu veido

person?lsabiedr?bas un akciju sabiedr?bas attiec?g?s iez?mes. Atš?ir?b? no kapit?lsabiedr?bas, piem?ram, person?lsabiedr?bai var neb?t juridiskas personas statusa.

44. Es nepiekr?tu, ka šaj? gad?jum? ir noz?me juridisk? statusa atš?ir?b?m. K? to nor?d?ja Apvienot?s Karalistes vald?ba tiesas s?d?, š?das iez?mes dal?bvalst?s b?tiski atš?iras. Tom?r gan person?lsabiedr?bas da?as, gan akciju sabiedr?bas akcijas tur?šana ir saist?ta ar da??j?m kop?pašuma ties?b?m attiec?gaj? sabiedr?b? – cikt?l š?da sabiedr?ba tiek atz?ta k? t?da atbilstošaj? ties?bu sist?m?, kas reglament? t?s esam?bu – un t?d?j?di netieši ar? ?pašumties?b?m uz t?s ?pašumu. Jaunu akciju emisija pret naudu, lai palielin?tu sabiedr?bas kapit?lu, ekonomisk? noz?m? ir tieši sal?dzin?ma ar jauna dal?bnieka uz?emšanu apmai?? pret naudas ieguld?jumu person?lsabiedr?bas kapit?l?.

45. Nodok?u iest?de turkl?t nor?da, ka jauna dal?bnieka pieaicin?šana ir saist?ta ar l?guma sl?gšanu starp esošajiem un jaunajiem dal?bniekiem, bet jaunu akciju emisij? esošie akcion?ri netiek iesaist?ti.

46. Tom?r – k? Tiesa ir nor?d?jusi liet? *KapHag* (15) – ja jauna dal?bnieka pieaicin?šana nav pieg?de pret atl?dz?bu, nav noz?mes tam, vai dal?bnieka uz?emšana tiek uzskat?ta par pašas person?lsabiedr?bas dar?jumu vai esošo dal?bnieku dar?jumu.

47. T?pat es neuzskatu par b?tisku faktu, kuru ?paši ir uzsv?rušas Austrijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas, ka sabiedr?ba, kas emit? jaunas akcijas birž? – atš?ir?b? no person?lsabiedr?bas, kas uz?em jaunu dal?bnieku – nezina, kurš b?s akciju ieguv?js, un ka daži vai visi pirc?ji var b?t d?leri, kas r?kojas k? nodok?u maks?t?ji, veicot saimniecisko darb?bu.

48. Ir skaidrs, ka dar?juma klasifik?ciju PVN uzlikšanas nol?k? var veikt, tikai ?emot v?r? pieg?d?t?ja, bet ne klienta statusu. Ja tas t? neb?tu, gala pieg?de priv?tam pat?r?t?jam neb?tu ar nodokli apliekams dar?jums, kas b?tu piln?b? pretrun? ar PVN j?gu, jo “visp?r?jo nodokli par pat?ri?u piem?ro l?dz mazumtirdzniec?bas posmam, to ieskaitot” (16).

49. Klienta statusam ir noz?me tikai attiec?b? uz t? turpm?kaj?m ties?b?m veikt PVN atskait?jumu, kas var?tu tikt apr??in?ts par dar?jumu (17). Tas, vai PVN tiek iekas?ts, ir atkar?gs no t?, vai pieg?d?t?js ir “nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”, un, ja tas t? ir, vai dar?jums ir apliekams ar nodokli vai atbr?vots no nodok?a.

50. Ta?u argumentu jebkur? gad?jum? pamato pie??mums, ka akciju emisija var b?t pieg?de jaunam akcion?ram.

51. Noz?m?gs secin?jums liet? *KapHag* tom?r ir saist?ts ar to, ka pieg?di jaunam dal?bniekam neveic ne esošie dal?bnieki, ne person?lsabiedr?ba, un šaj? liet? svar?gi ir atbild?t uz jaut?jumu, vai akciju emisija visp?r ir j?uzskata par sabiedr?bas veiktu pieg?di. Šaj? sakar? es uzskatu, ka It?lijas vald?bas un liel? m?r? ar? Komisijas, bet visvair?k – *Kretztechnik* sniegt? anal?ze ir ?oti p?rliecinoša.

52. Lai gan Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkts defin? pakalpojumu sniegšanu k? dar?jumu, kas nav pre?u pieg?de, ir skaidrs, ka š?du defin?ciju nevar uztvert burtiski. Sapr?t?g?k b?tu to interpret?t k? t?du, kas defin? pakalpojumu k? kaut ko pieg?d?jumu un kas nav prece.

53. PVN ir apgroz?juma nodoklis un nodoklis par pat?ri?u (18). Tikai t?das pieg?des, kas veido da?u no nodok?a maks?t?ja apgroz?juma un ir ??des posmi, kas parasti nosl?dzas ar gala pat?r?t?ja pat?ri?u, var aplikt ar nodokli.

54. Nav iesp?jams uzskat?t akciju emisiju par sabiedr?bas apgroz?juma da?u. T?pat tas nav

pakalpojums, kuru patērē jaunais akcionārs, kurš nav patērētājs, bet gan sabiedrības kopāpašnieks.

55. Turklāt ir svarīgi atcerēties, ka divpusējam darījumam ir raksturīgi divi aspekti: no vienas puses, tas ir piegāde, un, no otras puses, tas ir iegāde. (19) Tomēr tikai piegāde, nevis iegāde var būt ar nodokli apliekams vai atbrīvots darījums, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā. Persona acīmredzami neveic piegādi, kad tā iegādājas preces vai pakalpojumus.

56. Kas ir piegāde un kas ir iegāde akciju emisijas gadījumā?

57. Pāšūmtiesības uz kapitālsabiedrības akciju ir saistītas ar (atlikušajam un iespējamam) pāšūmtiesībām uz daļu sabiedrības pāšūmu, kas parasti dod tiesības akcionāram saņemt daļu no peļņas un atlikušās vērtības, ja sabiedrība beidz darbību.

58. Ja akcionārs akciju pārdo, tā neapšaubami ir pakalpojuma piegāde, ko veic, nododot esošo nemateriālo pāšūmu saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 1. punktu. Pircējs neiegulda līdzekļus sabiedrībā, veicot iemaksas pamatkapitālī, bet drēzāk iegūst noteiktas tiesības uz kapitālu, kurš jau ir iemaksāts. Tas ir darījuma veids, ar kuru ir saistīta Tiesas iepriekšējā judikatūra par PVN uzlikšanu darījuma ar akciju.

59. Kad sabiedrība emitē jaunas akcijas, tā tomēr nepārdo kdu esošu nemateriālu pāšūmu vai tiesības uz daļu no tās esošā pāšūma. Tā palielina savu pāšūmu, iegādama papildu kapitālu un atzīstot jauno akcionāru kā kopāpašnieku tiesības uz daļu no iepriekš neeksistējoša palielinātā kapitāla, kuru tie ir ieguldījuši kapitālī.

60. Šādu darbību nevar pieskaitīt sabiedrības veiktajai pakalpojumu sniegšanai. No sabiedrības viedokļa, ir veikta kapitāla iegāde, nevis piegāde, un tādējādi nav darījuma, kuru varētu aplikt ar PVN vai kurš varētu būt atbrīvots no nodokļa. No akcionāra viedokļa, tas ir ieguldījums vai kapitāla izvietošana, nevis iegāde (20).

Direktīva par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai

61. Ja kapitālsabiedrības veiktā jaunu akciju emisija nav piegāde, kurai uzliek PVN, tai tomēr var uzlikt cita veida nodokli, kas Kopienas lēmē saskaņots direktīvā par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (21).

62. Neapšaubami, ka to norāda Itālijas valdība, šīs direktīvas 12. panta 1. punkta f) apakšpunkts paredz, ka dalībvalsts var aprēķināt PVN par darījumiem, kas uzskaitīti 10. un 11. pantā un kas ietver akciju emisiju.

63. Neskatoties uz to, direktīva par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, neaizlikt PVN darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā saskaņā ar PVN direktīvu. Tāpēc 12. panta 1. punkta f) apakšpunktu var attiecināt tikai uz tiem cita veida darījumiem, kas norādīti 10. un 11. pantā, kuriem var uzlikt PVN saskaņā ar Sesto direktīvu, kā akciju pārdošana komercdarbības ietvaros.

64. Turklāt, salīdzinot direktīvu par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, ar PVN direktīvu, var secināt, ka darījumi ar kapitālu neietilpst PVN piemērošanas jomā vispār neatkarīgi no tā, vai tos uzskata par iegādi vai piegādi.

65. Pirmās PVN direktīvas (22) preambulas pirmie divi apsvērumi ir šādi:

“t? k? L?guma galvenais m?r?is ir, pamatojoties uz ekonomiskas savien?bu, veidot kop?ju tirgu, kur? past?v?tu sp?c?ga konkurence un kas darbotos l?dz?gi jebkuram viet?jam tirgum;

t? k? min?t? m?r?a sasniegšanai dal?bvalst?m j?pie?em ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, lai kop?j? tirg? netiktu trauc?ti konkurences apst?k?i vai kav?ta pre?u un pakalpojumu br?va aprite”.

66. No otras puses, direkt?vas par netiešajiem nodok?iem, ko uzliek kapit?la piesaist?šanai, preambulas pirmais apsv?rums ir š?ds:

“t? k? L?guma m?r?is ir rad?t ekonomisku savien?bu, kuras pamatiez?mes ir l?dz?gas atseviš?u valstu iekš?j? tirgus pamatiez?m?m, un t? k? viens no pamatnosac?jumiem, lai to nodrošin?tu, ir veicin?t br?vu kapit?la apriti”.

67. Šie apsv?rumi pamatotu viedokli, ka divas direkt?vas – un divu veidu nodoklis – attiecas uz div?m daž?d?m dar?jumu kategorij?m. Abu kategoriju m?r?is ir nodrošin?t vien?dus sp?les noteikumus iekš?j? tirg?, bet PVN attiecas uz pre?u un pakalpojumu aprites br?v?bu, kam?r nodoklis, ko uzliek kapit?la piesaist?šanai, attiecas uz kapit?la aprites br?v?bu. T? k? pre?u vai pakalpojumu pieg?d?m nevar uzlikt nodokli, ko uzliek kapit?la piesaist?šanai, t?gad var pie?emt, ka PVN – nodokli par apgroz?jumu un par pat?ri?u – nevar attiecin?t uz kapit?la palielin?šanu.

Secin?jumi par pirmo jaut?jumu

68. T?d?j?di var secin?t, ka sabiedr?bas veikta jaunu akciju emisija nav sabiedr?bas veikta pieg?de un/vai ka tas nav t?da veida dar?jums, uz kuru attiecas PVN. Jebkur? gad?jum? nav noz?mes apsv?rumiem, kas attiecas uz klasifik?ciju, atbilstoši kurai emisija pieskait?ma pie pieg?d?m, kas ietilpst PVN piem?rošanas jom?.

69. L?dz ar to uz valsts tiesas pirmo jaut?jumu ir j?atbild noliedzoši, un t?d?j?di uz otro jaut?jumu atbilde nav j?sniedz.

Trešais jaut?jums

70. Ja akciju emisiju nevar uzskat?t par *Kretztechnik* veiktu pieg?di, kurai uzliek nodokli vai atbr?vo no t? saska?? ar PVN sist?mu, tad ir nepieciešams šaj? kontekst? apskat?t iesniedz?jtiesas atzinumu, ka apstr?d?to pakalpojumu izmaksas ir attiecin?mas tikai uz akciju kot?cijas uzs?kšanu.

71. Ties?bas veikt atskait?jumu, kas reglament?tas Sest?s direkt?vas 17. pant?, ir atkar?gas no ieg?des izdevumu saist?bas ar pieg?des dar?jumiem.

72. Š?du izdevumu saiknei ar t?diem citiem faktiem k? cit?m ieg?d?m vai nodok?u maks?t?ja iekš?jiem dar?jumiem, vai faktiem, kas nav pieg?des vai pakalpojumu sniegšana, kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?, šaj? sakar? nav noz?mes.

73. Piem?ram, ja tirgot?js izmanto brokera vai v?rt?t?ja pakalpojumus, ieg?d?joties izejvielas, izdevumus par š?diem pakalpojumiem var uzskat?t par tiešiem, nekav?jošiem un saist?tiem tikai ar šo ieg?di. Tas tom?r nenor?da, vai šiem pakalpojumiem uzliktais PVN ir atskait?ms. Ties?bas uz atskait?jumu ir atkar?gas no veiktaj?m pieg?d?m, kuru ?stenošanai tiek sa?emti pakalpojumi. Attiec?gie dar?jumi parasti b?s t?da izejvielu vai pre?u, vai pakalpojumu turpm?ka pieg?de, kuru ?stenošanai pakalpojums tiek izmantots vai kuros tas ir ietverts. Ties?bas uz atskait?jumu b?s atkar?gas no t?, vai š?dai pieg?dei uzliek nodokli.

74. Tādējādi, ja darījums, ar kuru iegāde ir saistīta visciešāk, neietilpst PVN piemērošanas jomā, jo tas jebkurā gadījumā nav preču vai pakalpojumu piegāde, tam nav nozīmes, nosakot tiesības veikt atskaitījumu. Svarīga ir tikai saikne, ja tāda pastāv, ar veiktajam piegādēm un tas, vai šīm piegādēm uzliek nodokli (23).

75. Jautājums, kas ir jāuzdod lietā *Kretztechnik*, ir par to, vai palielinātais pamatkapitāls, emitējot jaunas akcijas, tika izlietots ar mērķi veikt vienu vai vairākus ar nodokli apliekamus piegādes darījumus.

76. Ērti iespējams, ka kapitāla izmantošana – un pakalpojumi, kas attiecas uz kapitāla palielināšanu – nav saistīti ar kādu konkrētu piegādes darījumu, bet drīzāk ir attiecināmi uz sabiedrības saimniecisko darbību kā tādā. Nav šaubu, ka komercsabiedrība, kura palielina kapitālu, to dara savas saimnieciskās darbības ietvaros.

77. Nav apstrīdams, ka *Kretztechnik* veic tikai ar nodokli apliekamus piegādes darījumus un tādējādi tā palielināja kapitālu kā nodokļa maksātājs, kas kā tās rīkojas. Šajā gadījumā iegādes darījumiem uzliktais PVN, ko jāuzskata par visas saimnieciskās darbības pieskaitāmajam izmaksam, būs pilnībā atskaitāms saskaņā ar šo secinājumu 27. punktā minēto judikatūru. Tomēr, ja tā veiktu cita veida piegādes, atskaitāma būtu tikai tā nodokļa daļa, kas noteikta saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu.

Secinājumi

78. Tāpēc es uzskatu, ka Tiesai uz *Unabhängiger Finanzsenat* uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi:

1) uzskatot kā akcijas biržā un emitējot šādas sakarīgas akcijas jauniem akcionāriem apmaiņā pret emisijas cenu, publiska kapitālsabiedrība nesniedz pakalpojumu pret atlīdzību 1977. gada 17. maija Sestās [PVN] direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze 2. panta 1. punkta izpratnē;

2) par pakalpojumiem, kas iegādāti, lai veiktu šādu akciju emisiju, samaksāto priekšnodokli var atskaitīt tiktāl, ciktāl sabiedrība uzliek PVN pašas veiktajam piegādēm saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 1., 2. un 5. punktu.

1 – Oriģinālvārda – angļu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestās direktīva”).

3 – 1982. gada 5. maija spriedums lietā 15/81 *Gaston Schul Douane Expéditeur* (*Recueil*, 1409. lpp.) un 2001. gada 21. februāra spriedums lietā C-408/98 *Abbey National* (*Recueil*, I-1361. lpp.)

4 – 2003. gada 26. jūnija spriedums lietā C-442/01 (*Recueil*, I-6851. lpp.).

5 – Secinājumu 50. punkts.

6 – 2004. gada 24. jūnija spriedums lietā C-278/02 *Handlbauer* (Krājums, I-6171. lpp., 23. punkts, un ģenerālvokāla secinājumu 24.–37. punkts).

- 7 – 2002. gada 30. maija spriedums liet? C?516/99 *Schmid* (*Recueil*, I?4573. lpp.).
- 8 – Skat. 2001. gada 27. septembra spriedumu liet? C?16/00 *Cibo Participations* (*Recueil*, I?6663. lpp., 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 9 – Skat. 1995. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I?983. lpp., it ?paši 25. punkts) un 3. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Abbey National* (?paši 35., 36. un 40. punkts).
- 10 – Skat. neseno 2004. gada 21. oktobra spriedumu liet? C?8/03 *Banque Bruxelles Lambert* (Kr?jums, I?10157. lpp., 36.–41. punkts un tajos min?t? judikat?ra).
- 11 – Iepriekš min?ts 4. zemsv?tras piez?m?.
- 12 – Skat. ar? ?ener?ladvok?ta Ruisa-Harabo secin?jumu 24.–36. punktu.
- 13 – Tiesa min?taj? liet? it ?paši atsauc?s uz 1991. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?60/90 (*Recueil*, I?3111. lpp., 12. punkts); 1997. gada 6. febru?ra spriedumu liet? C?80/95 *Harnas&Helm* (*Recueil*, I?745. lpp., 13.–15. punkts) un 1996. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?155/94 *Wellcome Trust* (*Recueil*, I?3013. lpp., 33. punkts).
- 14 – Iepriekš min?ts 10. zemsv?tras piez?m?.
- 15 – Iepriekš min?ta 4. zemsv?tras piez?m?, 42. punkts.
- 16 – Skat. 2. pantu Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirmaj? direkt?v? 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.)
- 17 – Skat. 1991. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I?3795. lpp., 8. punkts).
- 18 – Skat. visu PVN direkt?vu nosaukumus un 16. zemsv?tras piez?m? min?t?s Pirm?s direkt?vas 2. pantu.
- 19 – Bartera dar?juma gad?jum?, protams, ir divas pieg?des un divas ieg?des.
- 20 – Skat. ar? ?ener?ladvok?ta Ruisa-Harabo secin?jumu liet? *KapHag* 32. un 33. punktu.
- 21 – Padomes 1969. gada 17. j?lija Direkt?va 69/335/EEK par netiešajiem nodok?iem, ko uzliek kapit?la piesaist?šanai (OV L 249, 25. lpp.).
- 22 – Iepriekš min?ts 16. zemsv?tras piez?m?.
- 23 – Skat. ar? manus secin?jumus 3. zemsv?tras piez?m? min?taj? liet? *Abbey National*, ?paši 35. un 46. punktu.