

ENERĢLADVOKĀTA JANA MAZAKA [JÁN MAZÁK] SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 11. decembrī (1)

Lieta C-437/06

**Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, kas ir
Göttinger Vermögensanlagen AG tiesību un pienākumu pārrādītāja,**

pret

Finanzamt Göttingen

(Niedersächsische Finanzgericht (Vērtība) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļi – PVN – Padomes Direktīva 77/388/EEK – Priekšnodokļa atskaitošana – Izdevumi
saistībā ar veikto akciju emisiju un netipisko slēgto līgumu – Priekšnodokļa sadalījums starp
saimniecisku darbību un darbību, kas nav saimnieciska rakstura

1. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu *Niedersächsische Finanzgericht* (Lejassaksijas
Finanšu tiesa) (Vērtība) lūdz interpretēt Sestās PVN Direktīvas (2) 2. panta 1. punktu un 17. panta
5. punktu un būtībā jautā, i) kā noteikt tiesības atskaitīt priekšnodokli tādā nodokļa maksātāja
gadījumā, kurš vienlaicīgi iesaistīts saimnieciskā darbībā un darbībā, kas nav saimnieciska
rakstura; un, ii) ja priekšnodokļa atskaitošana ir pieļaujama tikai tiktāl, ciktāl šīs personas
izdevumi var tikt attiecināti uz saimniecisku darbību, vai priekšnodokļa sadalījumam starp
saimniecisku darbību un darbību, kas nav saimnieciska rakstura, ir jāpiemēro “ieguldījumu
formula” vai “darbības formula”.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesiskais regulējums

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

3. Sestās direktīvas 4. pantā ir noteiktas 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 un
pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo
profesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā

ien?kumus ar? uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.

[..]"

4. Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) apakšpunkta 5. punkt? paredz?ts, ka dal?bvalst?m ir j?atbr?vo no PVN maks?šanas "dar?jum[i], ieskaitot starpniec?bu, iz?emot p?rvaldi un uzraudz?bu, ar akcij?m un da??m sabiedr?b?s vai apvien?b?s, bezseguma par?dz?m?m un citiem v?rtspap?riem [..]"

5. Attiec?b? uz atskait?šanas ties?b?m Sest?s direkt?vas 17. pant? ir paredz?ts:

"2. Ja preces un pakalpojums nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) [PVN], kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js;

[..]

5. Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir atskait?ms, gan dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis nav atskait?ms, atskait?ma ir tikai t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem.

Šo da?u saska?? ar 19. pantu nosaka visiem dar?jumiem, ko veic nodok?a maks?t?js.

[..]" (3)

6. Visbeidzot, attiec?b? uz atskait?m?s da?as apr??in?šanu, Sest?s direkt?vas 19. pant? paredz?ts:

"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. Dal?bvalstis var iek?aut sauc?j? ar? subs?diju summu, iz?emot t?s, kas aprakst?tas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkt?.

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 13. panta B da?as d) apakšpunkt? aprakst?tajiem dar?jumiem, cikt?l tie ir gad?juma rakstura dar?jumi, k? ar? uz gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu un finansi?liem dar?jumiem. Ja dal?bvalstis ?steno 20. panta 5. punkt? paredz?to iesp?ju nepiepras?t piel?gojumu par ražošanas l?dzek?iem, t?s var ražošanas l?dzek?u atsavin?šanu iek?aut atskait?m?s da?as apr??inos.

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.”

B – *Valsts ties?bu akti*

7. *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgroz?juma nodokli (4) redakcij?, kas ir piem?rojama pamata tiesved?b? apl?kojamos apst?k?os, t.i., 1993. gada redakcij?; turpm?k tekst? – “UStG”) 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkt? ir noteikts:

“Apgroz?juma nodoklis ir j?maks? par š?diem dar?jumiem:

1. Par pre?u un pakalpojumu pieg?d?m, ko uz??m?js pret atl?dz?bu veic valst? savas uz??m?jdarb?bas ietvaros. [..]”

8. UStG 4. panta 8. punkta f) apakšpunkt? paredz?ts, *inter alia*, ka “dar?jumi [uz kuriem attiecas 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkts], ieskaitot dar?jumu apspriešanu, par da??m sabiedr?b?s un cit?s apvien?b?s” ir atbr?voti [no nodok?a].

9. UStG 15. pant? paredz?ts:

“1. Uz??m?js var atskait?t š?das priekšnodok?a summas:

1) nodokli, kas 14. panta izpratn? r??inos nor?d?ts atseviš?i attiec?b? uz citu uz??m?ju veiktaj?m pre?u vai pakalpojumu pieg?d?m to uz??m?jdarb?bas m?r?iem [..];

2) apgroz?juma nodokli importam attiec?b? uz prec?m, kas ievestas t? uz??m?jdarb?bas m?r?iem vai kuras tas izmanto 1. panta 3. punkt? aprakst?to dar?jumu veikšanai;

3) nodoklis attiec?b? uz Kopien? ieg?d?taj?m prec?m uz??m?jdarb?bas m?r?iem.

2. Nodoklis netiek atskait?ts attiec?b? uz pre?u pieg?di, pre?u importu vai pre?u ieg?di Kopien?, vai attiec?b? uz pakalpojumu pieg?di, kuras uz??m?js izmanto š?du dar?jumu veikšanai:

1) atbr?votiem dar?jumiem, [..]

[..]

4. Ja uz??m?js savai uz??m?jdarb?bai izmanto jebk?das preces, kuras 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 atskait?šanas ties?bas ir iz??mums, nav iesp?jama priekšnodok?a da?as atskait?šana, kas attiecas uz dar?jumiem, kas saimniecisk? zi?? attiecas uz dar?jumiem, kuru rezult?ts ir iz??mums no atskait?šanas ties?b?m. Uz??m?js var attiec?gi apr??in?t neatskait?m?s summas [..].”

II – Faktiskie apst?k?i, pamata pr?va un uzdotie prejudici?lie jaut?jumi

10. Atbilstošaj? finanšu gad? – 1994. gad? – pras?t?ja (*SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*, kas ir *Göttinger Vermögensanlagen AG* ties?bu un pien?kumu p?r??m?ja), veica uz??m?jdarb?bu, ieg?d?joties, apsaimniekojot un p?rdodot nekustamo ?pašumu, v?rtspap?rus, finanšu l?dzdal?bu un visu veidu ieguld?jumus. T? ieguva šai saimnieciskajai darb?bai nepieciešamo kapit?lu, emit?jot jaunas akcijas un netipisko

sl?pto l?dzdal?bu ("atypisch stille Beteiligungen"). P?d?j?s darb?bas laik? t? uz??ma lielu skaitu pas?vo partneru, kas ir rakstur?gi "Publikumsgesellschaft" (publiska sabiedr?ba). Sabiedr?bas locek?i, kuri piedal?j?s š?d? veid?, veica ieguld?jumu pras?t?jas kapit?l?, kuru tas v?l?k izmantoja invest?cij?m.

11. 1994. gad? pras?t?ja veica ar nodokli apliekamas darb?bas DEM 2 959 800,10 v?rt?b?. T?s kop?jais apgroz?jums bija DEM 6 480 006,60. Tas ietv?ra ar? pe??u no dividend?m DEM 226 641,89 un pe??u no v?rtspap?ru p?rdošanas DEM 1 389 930,72 (kop? DEM 1 616 572,61).

12. No kop?j? priekšnodok?a DEM 6 838 535,68 uz ?pašiem lejup?jiem dar?jumiem nebija attiecin?mas DEM 6 161 679,37. Atsaucoties uz UStG 15. panta 2. punkta 1) apakšpunktu, apl?kojot to kopsakar? ar 4. panta 8. punkta f) apakšpunktu, *Finanzamt Göttingen* (Getingenes nodok?u iest?de, turpm?k tekst? – "*Finanzamt*") neatzina priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas attiec?b? uz izdevumiem saist?b? ar netipisko sl?pto l?dzdal?bu emisiju (DEM 4 171 424,70). *Finanzamt* t?p?c atskait?ja šo summu no kop?j?s priekšnodok?a summas. P?c priekšnodok?a, kas attiec?s uz pras?t?jas l?zinga (izpirkumnomas) dar?jumiem (DEM 676 856,31) atskait?šanas, *Finanzamt* uzskat?ja, ka atlikušais priekšnodoklis (DEM 1 990 254,67) nav attiecin?ms uz ?pašiem lejup?jiem dar?jumiem. No š?s summas t? at??va veikt atskait?jumu attiec?b? uz da?u, kas tika apr??in?ta saska?? ar 45,68 % formulu, k? rezult?t? atskait?mais priekšnodoklis bija DEM 1 567 616,74 un atmaks?jam? summa bija DEM 1 123 647,00 atbilstošaj? finanšu gad?.

13. Pras?t?ja šo l?mumu apstr?d?ja *Niedersächsische Finanzgericht* (turpm?k tekst? – "*Finanzgericht*") piektaj? pal?t?, kura ar savu 2001. gada 18. oktobra spriedumu pras?bu noraid?ja, pamatojoties uz to, ka *Finanzamt* bija r?kojusies pareizi, uzskatot izdevumus, kuri pras?t?jai bija radušies saist?b? ar netipisko sl?pto l?dzdal?bu emisiju, par t?diem, kas attiecas uz atbr?votiem dar?jumiem, un ne?aujot veikt atbilstoš? priekšnodok?a atskait?jumu. Pras?t?ja iesniedza apel?ciju *Bundesfinanzhof* (Feder?l? Finanšu tiesa) kura ar savu 2004. gada 18. novembra spriedumu atc?la *Finanzgericht* 2001. gada 18. oktobra spriedumu un atdeva lietu jaunai izskat?šanai un nol?muma pie?emšanai *Niedersächsische Finanzgericht*.

14. *Niedersächsische Finanzgericht* uzskata, ka pras?t?ja veic gan uz??m?jdarb?bu, gan darb?bu, kas nav uz??m?jdarb?ba.

15. Neb?dama p?rliecin?ta, k? izskat?maj? liet? atskait?šana un proporcion?lais sadal?jums ir j?nosaka saska?? ar Kopienu ties?bu norm?m, *Niedersächsische Finanzgericht* nol?ma uzdot Tiesai š?dus divus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Ja nodok?u maks?t?js vienlaic?gi veic uz??m?jdarb?bu un darb?bu, kas nav uz??m?jdarb?ba, vai ties?bas atskait?t iepriekš samaks?to nodokli ir nosak?mas atkar?b? no, pirmk?rt, attiec?bas starp ar nodok?iem apliekamiem un apliktajiem dar?jumiem un, otrk?rt, ar nodok?iem apliekamajiem un no nodok?a atbr?votajiem dar?jumiem (k? uzskata pras?t?ja), vai [ar?] š? nodok?a atskait?šana ir pie?aujama tikai tad, ja ar akciju un netipisko pas?vo kapit?la da?u emisiju saist?tie izdevumi ir attiecin?mi uz saimniecisko darb?bu Direkt?vas 77/388/EEK 2. panta 1. punkta noz?m??

2) Ja iepriekš samaks?t? nodok?a atskait?šana ir at?auta tikai tad, ja ar akciju un netipisko pas?vo kapit?la da?u emisiju saist?tie izdevumi ir attiecin?mi uz saimniecisko darb?bu, vai iepriekš samaks?t? nodok?a summu sadal?jums starp uz??m?jdarb?bu un darb?bu, kas nav uz??m?jdarb?ba, ir j?veic saska?? ar "ieguld?jumu formulu" vai – k? to apgalvo pras?t?ja – ir iesp?jams izmantot ar? "dar?jumu formulu", p?c analo?ijas piem?rojot Direkt?vas 77/388/EEK 17. panta 5. punktu?"

16. Rakstveida paskaidrojums ir iesniegusi pras?t?ja, V?cijas, Portug?les un Apvienot?s

Karalistes valdības un Komisija. Lietas dalībnieces nav pieprasījušas tiesas sēdi, un tādā nav noturēta.

III – Vērtējums

A – Lietas dalībnieku galvenie argumenti

17. Prasītāja bērtība apgalvo, ka viss priekšnodoklis, kas radies saistībā ar jaunu līdzdalību iegāšanu, ir atskaitāms. Atsaucoties uz spriedumu lietā *Kretztechnik* (5), prasītāja apgalvo, ka akciju emisijas mērķis ir palielināt pamatkapitālu tās kopējās saimnieciskās darbības uzlabošanai. Tā kā šā darbība ietver gan ar nodokli apliekamus darījumus, gan no nodokļa atbrīvotus darījumus, atskaitījumi ir jānosaka saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu, pirmkārt, atbilstoši ar nodokli apliekamo darījumu proporcijai un, otrkārt, ar nodokli apliekamiem un atbrīvotiem darījumiem.

18. Vācijas valdība apgalvo, ka priekšnodokļa atskaitīšana ir atbilstoši vienīgi tiktāl, ciktāl ar akciju un netipisko slēgto līdzdalību emisiju saistītie izdevumi ir attiecināmi uz prasītājas uzņēmējdarbību. Tā apgalvo, ka tādējādi iegūtā kapitāla daļa ir attiecināma daļēji uz jomām, kurās prasītāja neveic uzņēmējdarbību, paši finanšu dalību citos uzņēmumos. Vācijas valdība uzskata, ka priekšnodokļa sadalījums starp uzņēmējdarbību un darbību, kas nav uzņēmējdarbība, ir jāveic saskaņā ar “ieguldījumu formulu”, t.i., proporciju, saskaņā ar kuru no netipiskiem pasākumiem partneriem iegūtais kapitāls attiecas uz uzņēmējdarbību vai darbību, kas nav uzņēmējdarbība.

19. Portugāles valdība apgalvo, ka prasītājas PVN ir atskaitāms tikai attiecībā uz to daļu, kas attiecas uz darījumiem, kas veikti tā uzņēmējdarbības ietvaros, un uzskata, ka pēc būtības šajā lietā piemērotā metode ir ieguldījumu formula.

20. Apvienotās Karalistes valdība bērtība piebilst, ka iepriekš veiktie vispārējo izmaksu darījumi, kas saistīti ar prasītājas darbību vai tiek izmantoti tās darbībai, kas nav saimnieciska rakstura, neveido jebkādu priekšnodokļa atskaitīšanas aprēķinu, jo šā iepriekš veikto darījumu daļa kopumā ir ārpus atskaitīšanas sistēmas un tā vispār nav jāņem vērā. Attiecībā uz sadalījumu Apvienotās Karalistes valdība bērtība apgalvo, ka Sestā direktīva to neregulē un šis jautājums ir dalībvalstu kompetencē.

21. Kā uzskata Komisija, prasītājas uzņēmējdarbības nodokļu režīms ir atkarīgs no kāda no faktoriem, kas dod atskaitīšanas tiesības, piemērojamības. Lai gan darījumi ar vērtspapīriem netiek aplikti ar PVN, nekustamā pašuma piegāde var, ja nepieciešams, tikt aplikta ar nodokli. Tādējādi tiek izskaidrots prasītājas darbību iedalījums trīs daļēs: i) ar nodokli neapliekamie darījumi; ii) ar nodokli apliekamie, bet atbrīvotie darījumi, un iii) ar nodokli apliekamie darījumi. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāveic rūpīga šā jautājuma pārbaude, ņemot vērā izskatāmās lietas apstākļus. Attiecībā uz pašu sadalījumu Komisija uzskata, ka visobjektīvāk būtu izmantot ieguldījumu formulu, kurai tomēr būtu atbilstoši jāatpoguļo saimnieciskā realitāte, un tādējādi tā ir jāaprēķina katram finanšu gadam.

B – Vērtējums

1) Pirmais jautājums

22. Iesniedz?jtiesa uzskata par pier?d?tu, ka pras?t?ja veic gan saimniecisku darb?bu (6), gan darb?bu, kas nav saimnieciska rakstura. Šaj? sakar? ir j?patur pr?t?, ka, kaut gan Sest?s direkt?vas 4. pant? noteikta ?oti plaša PVN piem?rošanas joma, šaj? ties?bu norm? ir min?ta tikai saimnieciska rakstura darb?ba (7).

23. Saska?? ar past?v?go judikat?ru tikai akciju ieg?šanu un tur?šanu nevar uzskat?t par saimniecisku darb?bu Sest?s direkt?vas izpratn?. Vienk?rša finanšu dal?ba citos uz??mumos nenoz?m? ?pašuma izmantošanu nol?k? ilgstoši g?t no t? ien?kumus (8). T?p?c, ja finanšu dal?ba citos uz??mumos pati par sevi nav saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas izpratn?, no t? izriet, ka tas pats attiecas ar? uz pret?ju darb?bu, t.i., finanšu dal?bas p?rdošanu citos uz??mumos (9). Tam pretstat? dar?jumi ar v?rtspap?riem var b?t PVN darb?bas sf?r?, ta?u ir no t? atbr?voti (10).

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? (11). T?du pašu secin?jumu Tiesa izdar?ja attiec?b? uz akciju emisiju ar m?r?i piesaist?t kapit?lu (12).

25. Spriedum? liet? *Kretztechnik* Tiesa nosprieda, ka sabiedr?ba, kas emit? jaunas akcijas, palielina savu ?pašumu, ieg?dama papildu kapit?lu, taj? paš? laik? pieš?irot jaunajiem akcion?riem ties?bas uz da?u no t?d?j?di palielin?t? kapit?la. No sabiedr?bas – emitenta – viedok?a, 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 (13).

26. ?emot v?r? faktu, ka pras?t?ja – neskatoties uz t?s k? akcion?ra vai partnera ties?b?m – nav ne tieši, ne netieši iesaist?ta to uz??mumu p?rvald? (14), kuros t? ieg?d?jas, tur vai nodod finanšu l?dzdal?bu, pras?t?jas darb?bas nav uzskat?mas par saimniecisk?m darb?b?m.

27. Spriedum? liet? *Rompelman* Tiesa pirmo reizi nor?d?ja, ka 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 nodrošina, ka jebkura saimnieciska darb?ba 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, tiek aplikta ar nodokli piln?b? neitr?l? veid? (neitralit?tes princips) (15).

28. 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 lejup?jiem dar?jumiem, kas dod ties?bas izdar?t atskait?jumu. Spriedum? liet? *Investrand* Tiesa nosprieda, ka “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 cenās, par kuriem n?kotn? j?maks? PVN, kas dod ties?bas veikt atskait?jumu” (16).

29. Sprieduma liet? *Kretztechnik* 36. punkt? Tiesa nosprieda, ka, “?emot v?r? faktu, ka, pirmk?rt, akciju emisija ir dar?jums, kas neietilpst Sest?s direkt?vas piem?rošanas jom?, un, otrk?rt, *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 cenās. Faktiski š?di pakalpojumi ir tieši un to sniegšanas br?di saist?ti ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu” (17).

30. Tiesa t?l?k š? sprieduma 37. punkt? nosprieda, ka “no min?t? izriet, ka saska?? ar Sest?s

direktīvas 17. panta 1. un 2. punktu *Kretztechnik* ir tiesības atskaitīt visu PVN, kas samaksāts par izdevumiem, kuri saistīti ar dažādiem pakalpojumiem, ko šīs sabiedrības akmens emisijas ietvaros, kas uzskaita ar nosacījumu, 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 direktīvas 17. panta 5. punktu viņš var atskaitīt tikai PVN daļu, kas ir proporcionāla darījumiem, kuri dod tiesības veikt atskaitījumu, atbilstoši summai” (18).

31. Es piekrītu iesniegt tiesai, Valsts valdībai un Komisijai, ka prasītāja situācija nav salīdzināma ar situāciju lietā *Kretztechnik*, kur attiecīgā sabiedrība veica tikai pakalpojumus, par kuriem jāmaksā nodoklis (19).

32. Šajā lietā Komisijai ir taisnība, norādot, ka, ciktāl prasītāja iegādājas, tur un nodod finanšu daļu un citas tiesības, tomēr bez mērķa sistematiski sniegt pakalpojumu par atlīdzību, tās darbībā nav saimnieciska rakstura un tāpēc tā nav apliekama ar nodokli. Ciktāl PVN nav atskaitāms par šādu darbību tāpēc, ka tai nav saimnieciska rakstura un tā nav PVN darbības sfērā, nodokļa atskaitīšana nav iespējama vēl jo vairāk tāpēc, ka ar šiem izdevumiem saistītā darbība nav saistīta ar PVN sistēmu. Šajā sakarā izdevumi, kas radušies saistībā ar akciju un netipisko slēgto līdzdaļu emisiju, nevar tikt uzskatīti par vispārīgiem izdevumiem vai cenās daļu, kam ir tieša un nekavējotā saikne ar visu prasītāja saimniecisko darbību un kas tāpēc ir atskaitāmi.

33. No tā izriet, ka priekšnodokļa atskaitīšana par izdevumiem, kas saistīti ar kapitāla daļas emisiju, nav pamatota, ja šādi iegūtais kapitāls netiek izmantots prasītāja saimnieciskajā darbībā. Tomēr izdevumi saistībā ar akciju vai netipisko slēgto līdzdaļu emisiju, kas ir attiecināmi uz prasītāja darbību, kas nav saimnieciska rakstura (t.i., ar to iegūšanu, turēšanu un līdzdaļas citos uzņēmumos pārdošānu), nedod prasītājai tiesības atskaitīt nodokli.

34. Patiešām, kā norāda iesniegtā tiesa, pretēji situācijai lietā *Kretztechnik* prasītāja neveic uzņēmējdarbību, kurā kaut kas tiek ražots. No tā izriet, ka izdevumi saistībā ar tās akciju emisiju nav vispārīgās izmaksas, kuru sekas bija vienīgi tās saimnieciskās darbības kontekstā.

35. Tā vietā no augstāk minētā ir skaidrs, ka prasītāja izdevumi – vismaz daļēji – ietekmēja tās darbību, kas nav saimnieciska rakstura. Ir svarīgi piezīmēt, ka no iesniegtajām lēmuma, kā arī no lietas dalībnieču paskaidrojumiem ir skaidrs, ka lietas dalībnieces neapstrīd pārdoto faktus.

36. Kā es norādīju augstāk, lietā *Kretztechnik* Tiesa piebilda, ka nodokļa maksātājs, kas vienlaicīgi veic darījumus, kas dod tiesības veikt atskaitījumu, un darījumus, kas nedod tādās tiesības, saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmo apakšpunktu var atskaitīt tikai to PVN daļu, kas ir proporcionāla darījumiem, kuri dod tiesības veikt atskaitījumu (20).

37. Man jāsecina, ka izdevumi, kas saistīti ar prasītāja veikto akciju un netipisko slēgto līdzdaļu emisiju, nevar tikt uzskatīti par tādējiem, kas veido daļu no šīs sabiedrības vispārīgajām izmaksām, kas tādējādi veido daļu no sabiedrības pārddodamo preču cenās un kas būtiski saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību (21).

38. Tāpēc, ja nodokļu maksātājs vienlaicīgi veic saimniecisku darbību un darbību, kas nav saimnieciska rakstura, PVN atskaitīšana par izdevumiem, kas saistīti ar akciju vai netipisko slēgto līdzdaļu emisiju, ir pieļaujama tikai tiktāl, ciktāl šie izdevumi pareizi var tikt attiecināti uz nodokļa maksātāja saimniecisko darbību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

2) Otrais jautājums

39. Ēmot vār? uz pirmo jautājumu piedāv?to atbildi, ir j?apskata ar? otrais jautājums, kurš b?t?b? attiecas uz priekšnodok?a sadalījumu starp pras?t?jas saimniecisko darb?bu un darb?bu, kas nav saimnieciska rakstura (un to, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkts šim sadalījumam ir j?piem?ro *mutatis mutandis*).

40. Svar?gi ēmt vār?, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkts attiecas gan uz dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir atskait?ms (ar nodokli apliekamie neatbr?votie dar?jumi), gan dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis nav atskait?ms (ar nodokli apliekamie atbr?votie dar?jumi). No spriedumiem liet?s *Sofitam*, *Floridienne* un *Berginvest*, *Cibo Participations* un *EDM* var secin?t, ka dar?jumi, kas ir ?rpus Sest?s direkt?vas darb?bas sf?ras, ir j?izsl?dz no Sest?s direkt?vas 17. un 19. pant? min?t?s atskait?m?s da?as apr??ina (22).

41. Tom?r ne 17. pants, ne 19. pants, ne ar? Sest? direkt?va *per se* neietver nevienu normu, kas apskat?tu metodes vai krit?rijus, kuri dal?bvalst?m b?tu j?izmanto, lai priekšnodokli sadal?tu starp saimniecisk?m darb?b?m un darb?b?m, kas nav saimnieciska rakstura.

42. Ēmot vār? šo klusumu no Kopienu likumdev?ja puses, neskatoties uz to vai tas ir t?šs vai n?, es uzskatu, ka Tiesa nevar atvasin?t no Sest?s direkt?vas teksta ?pašus nosac?jumus, kas attiecas uz PVN priekšnodok?a sadalījumu starp saimniecisku darb?bu un darb?bu, kas nav saimnieciska rakstura. Es neuzskatu par pareizu, k? to ?paši apgalvo pras?t?ja, ka Sest?s direkt?vas normas tiek piem?rotas p?c analo?ijas vai *mutatis mutandis*.

43. T?tad, t? k? Sestaj? direkt?va nav normu par metodi, k?d? priekšnodoklis ir j?sadala starp saimniecisku darb?bu un darb?bu, kas nav saimnieciska rakstura, ir j?secina, ka šis jautājums ir dal?bvalstu kompetenc? (23).

44. Tom?r es uzsv?ršu, ka, sadalot priekšnodokli starp saimniecisku darb?bu un darb?bu, kas nav saimnieciska rakstura, dal?bvalstu r?c?bas br?v?ba nav neierobežota un t?m ir j?iev?ro noteikti principi, kas izriet no Sest?s direkt?vas interpret?cijas Tiesas judikat?r?.

45. Šaj? sakar? ir j??em vār?, ka liet?, kas attiec?s uz citu jomu (respekt?vi, ?pašuma, kas kopum? atrodas uz??muma r?c?b?, da?as izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m), bet par l?dz?gu jautājumu, piebilstot, ka Sest? direkt?va “neietver nor?des, k?das ir vajadz?gas vienotai un prec?zai attiec?go izdevumu summas apr??in?šanas noteikumu defin?cijai”, Tiesa nosprieda, ka “ir j?pie?auj, ka, ja vien dal?bvalstis nep?rprot attiec?g? noteikuma m?r?i un vietu Sest?s direkt?vas sist?m?, attiec?b? uz šiem noteikumiem t?m ir noteikta diskrecion?r? vara” (24).

46. Sest?s direkt?vas 17. un turpm?kos pantos min?t?s atskait?šanas ties?bas ir PVN sist?mas neat?emama da?a un princip? to nevar ierobežot. Tiesa konsekvēti ir spriedusi, ka jebk?di atskait?šanas ties?bu ierobežojumi ietekm? nodok?a sloga pak?pi un tie ir j?piem?ro vis?s dal?bvalst?s l?dz?gi (25).

47. Metod?m un krit?rijiem, kurus dal?bvalstis izmanto sadalījumam, ir j?b?t t?diem, kas nodrošina, ka tiek ēmti vār? Sest?s direkt?vas m?r?i. L?dz ar to tie nedr?kst b?t pretrun? nodok?u neitralit?tes principam, uz kuru it ?paši ir balst?ta ar Sesto direkt?vu ieviest? kop?j? PVN sist?ma un kas aizliedz uz??mumiem, kas veic vien?dus dar?jumus, piem?rot atš?ir?gus nosac?jumus PVN iekas?šanas jom? (26).

IV – Secinājums

48. Līdz ar to es uzskatu, ka Tiesai uz *Niedersächsische Finanzgericht* uzdotajiem jautājumiem būtu jāatbild šādi:

1) ja nodokļu maksātājs vienlaicīgi veic saimniecisku darbību un darbību, kas nav saimnieciska rakstura, PVN atskaitīšana par izdevumiem, kas saistīti ar akciju vai netipisko slēpto līdzdalību emisiju, ir pieļaujama tikai tiktāl, ciktāl šie izdevumi pareizi var tikt attiecināti uz nodokļa maksātāja saimniecisko darbību Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK 2. panta 1. punkta izpratnē;

2) metode, ar kuru priekšnodoklis ir jāsadala starp saimniecisko darbību un darbību, kas nav saimnieciska rakstura, ir jānosaka, kas ir dalībvalstu kompetencē. Realizējot šīs rīcības brīvības tiesības, dalībvalstīm ir jāpašī jādrošina nodokļu neitralitātes principa ieviešana.

1 – Oriģinālvaloda – angļu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 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”).

3 – 17. panta 5. punktā tādā ir noteikts: “Dalībvalstīs 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 daļas izmantojumu; d) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem; e) noteikt, ka gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis, kas nodokļa maksātājam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.”

4 – *BGBI*. 1979 I, 1953. lpp.

5 – 2005. gada 26. maija spriedums lietā C-465/03 *Kretztechnik* (Krājums, I-4357. lpp.).

6 – Es nedomāju, ka ir jānosīr “uzņēmējdarbība” no “saimnieciskās darbības” PVN izpratnē. Šajā iztīrījumā es izmantošu vienīgi terminu “saimnieciskā darbība”, kas tiek lietots Sestajā direktīvā.

7 – Skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-77/01 *EDM* (*Recueil*, I-4295. lpp., 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Šajā sakarā skat. arī spriedumu lietā *Kretztechnik*, iepriekš minēts 5. zemsvētras piezīme, 18. punkts. Tiesa ir arī nospriedusi, ka termins “saimnieciskā darbība” pēc sava raksturojuma ir objektīvs tādā nozīmē, ka darbība tiek uzskatīta par tādā *per se* un neņemot vērā tās mērķi vai rezultātus. Skat., *inter alia*, 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-223/03 *University of Huddersfield* (Krājums, I-1751. lpp., 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 – Skat. 2004. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-8/03 *Banque Bruxelles Lambert (BBL)* (Krājums, I-10157. lpp., 38. punkts).

9 – Skat. 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-442/01 *KapHag* (*Recueil*, I-6851. lpp., 40. punkts).

10 – Skat. tostarp spriedumu lietā *BBL*, iepriekš minēts 8. zemsvētras piezīme, 36.–41. punkts un

tajos min?t? judikat?ra.

11 – Skat. spriedumu liet? *KapHag*, iepriekš min?ts 9. zemsv?tras piez?m?, 43. punkts.

12 – Skat. spriedumu liet? *Kretztechnik*, iepriekš min?ts 5. zemsv?tras piez?m?, 25. punkts.

13 – Turpat, 26. punkts.

14 – Skat. šaj? sakar? 2001. gada 27. septembra spriedumu liet? C?16/00 *Cibo Participations* (*Recueil*, I?6663. lpp.).

15 – 1985. gada 14. febru?ra spriedums liet? 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts). Skat. ar? 2001. gada 22. febru?ra spriedumu liet? C?408/98 *Abbey National* (*Recueil*, I?1361. lpp., 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

16 – 2007. gada 8. febru?ra spriedums liet? C?435/05 (Kr?jums, I?1315. lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

17 – Skat. spriedumu liet? *Kretztechnik*, iepriekš min?ts 5. zemsv?tras piez?m?, un 36. punkt? min?to judikat?ru.

18 – Turpat, un 37. punkt? min?t? judikat?ra.

19 – Turpat. Tas noz?m?, ka šaj? gad?jum? *Kretztechnik* palielin?ja kapit?lu, b?dama nodok?a maks?t?ja, kas k? t?da r?kojas. T?d?j?di PVN par iepriekš veiktiem dar?jumiem, kas attiecas uz *Kretztechnik* visas saimniecisk?s darb?bas visp?r?j?m izmaks?m, bija piln?b? atskait?ms. Skat. šaj? sakar? neseno Tiesas spriedumu liet? *Investrand*, iepriekš min?ts 16. zemsv?tras piez?m?.

20 – Spriedums liet? *Kretztechnik*, iepriekš min?ts 5. zemsv?tras piez?m?, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

21 – Skat. spriedumu liet? *Kretztechnik*, turpat, 36. punkts.

22 – 1993. gada 22. j?nija spriedums liet? C?333/91 *Sofitam* (*Recueil*, I?3513. lpp., 13. un 14. punkts), 2000. gada 14. novembra spriedums liet? C?142/99 *Floridienne* un *Berginvest* (*Recueil*, I?9567. lpp., iztirz?juma da?a), spriedums liet? *Cibo Participations*, iepriekš min?ts 14. zemsv?tras piez?m?, 44. punkts, un spriedums liet? *EDM*, iepriekš min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 54. punkts. Liet? *Floridienne* un *Berginvest*, piem?ram, Tiesa nosprieda, ka Sest?s direkt?vas 19. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka no da?as sauc?ja, kas tiek izmantots atskait?m?s da?as apr??inam, ir j?izsl?dz: dividendes par akcij?m, kuras meitas uz??mumi maks? m?tes sabiedr?bai, kas attiec?b? uz cit?m darb?b?m ir nodok?a maks?t?ja un kura šiem meitas uz??mumiem sniedz vad?bas pakalpojumus.

23 – Es šeit piebild?šu, ka jau liet? *Cibo Participations* sav? l?gum? Tiesai Komisija nor?d?ja, ka, ?emot v?r?, ka Sest?s direkt?vas 17. pant? nav normu par dar?jumiem, kas tiek veikti direkt?vas darb?bas sf?r? neietilpstoš? saimniecisk? darb?b?, dal?bvalstu kompetenc? ir noteikt metodi, ar kuru atskait?šana tiek aizliegta. Skat. ?ener?ladvok?tes Štiksas?Haklas [*Stix?Hackl*] secin?jumus liet? *Cibo Participations*, iepriekš min?ta 14. zemsv?tras piez?m?, 31. punkts.

24 – Skat. šaj? sakar? 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?72/05 *Wollny* (Kr?jums, I?8297. lpp., 28. punkts). Skat. ar? 1977. gada 1. febru?ra spriedumu liet? 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (*Recueil*, 113. lpp., 16. un 17. punkts).

25 – Skat. it ?paši 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 *BP Supergaz* (*Recueil*, I?1883.

lpp., 18. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī Sestās direktivas preambulas divpadsmito apsvērumu.

26 – Skat. 2004. gada 16. septembra spriedumu lietā C-382/02 *Cimber Air* (Krājums, I-8379. lpp., 23. un 24. punkts) un 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā C-280/04 *Jyske Finans* (Krājums, I-10683. lpp., 39. punkts).