

ĢENERĀLADVOKĀTA F. DŽ. DŽEIKOBSA [F. G. JACOBS] SECINĀJUMI,
sniegti 2005. gada 24. februārī¹

1. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu Austrijas *Unabhängiger Finanzsenat* [Neatkarīgā finanšu senāta] Lincas nodaļa jautā, i) vai sabiedrība, kas emitē jaunas akcijas un šajā nolūkā sāk kotēt akcijas biržā, ir uzskatāma par tādu, 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 Kopienu tiesību normas PVN jomā

2. Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 2. panta 1. punktu² PVN ir jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rikojas".

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 sniedzēju darbības" kopā ar "ilglaicīgu materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus".

4. 5. panta 1. punktā dota būtiska preču piegādes definīcija — "tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam", un pakalpojumu sniegšana ir definēta 6. panta 1. punktā — "jebkurš darījums, kas nav preču piegāde". Turpmāk ir konkretizēts, ka pakalpojumu sniegšana var cita starpā ietvert "nemateriāla īpašuma nodošanu, neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada īpašumtiesības".

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

¹ — Oriģinālvaloda — angļu.

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

6. Saskaņā ar 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punkta noteikumiem no nodokļa atbrīvo "darījumus, ieskaitot starpniecību, izņemot pārvaldi un uzraudzību, ar akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem", izņemot dokumentus, kas nodibina tiesības uz precēm, un tiesības vai vērtspapīrus, kas attiecas uz nekustamo īpašumu.

7. PVN sistēmai 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 iestādēm, 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 direktīvas 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 iekasējams.

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

10. Sestās direktīvas 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 pirmā veida darījumiem".

Tiesvedība valsts tiesā un lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

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 no-

lūkiem, 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* nolēma 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 Frankfurtē, Vācijā. Lai uzsāktu kotāciju, 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 kotācijas uzsākšanu Vācijas biržas tirgū, pamatojoties uz to, ka darījumi ar akcijām, 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. Savā prasībā *Kretztechnik* atsauca uz Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu, kas nosaka, ka priekšnodokli var atskaitīt tiktāl, ciktāl pakalpojumi, attiecībā uz kuriem tas tika aprēķināts, ir izmantoti vienīgi saistībā ar darījumiem, par kuriem jāmaksā nodoklis.

16. Saskaņā ar Tiesas judikatūru *Kretztechnik* iebilst, ka, lai iegūtu tiesības uz atskaitījumiem, pakalpojumi nav noteikti jāizmanto tieši ar nodokli apliekamiem darījumiem un ka šāda veida izdevumi veido daļu no sabiedrības saimnieciskās darbības kā tādas³. Tā šai nolūkā arī apgalvo, ka ir jāpiemēro spriedums lietā *KapHag Renditefonds* (turpmāk tekstā — "*KapHag*")⁴, ciktāl tajā norādīts, ka dalībnieka piesaistīšana personālsabiedrībai apmaiņā pret naudas ieguldījumu pamatkapitālā neietilpst PVN piemērošanas jomā; šī lieta attiecas nevis uz akciju nodošanu — kas ir no nodokļa atbrīvots darījums saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punktu —, bet uz to radīšanu, un uz sabiedrību šajā sakarā ir jāattiecina tie paši noteikumi, kas uz personālsabiedrību.

17. *Finanzsenat* uzskata, ka pakalpojumi, attiecībā uz kuriem tika aprēķināts apstrīdētais priekšnodoklis, ir skaidri saistīti tikai ar darbībām, kas attiecas uz sabiedrības akciju

3 — 1982. gada 5. maija spriedums lietā 15/81 *Gaston Schul Douane Expeditieur* (*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.).

kotācijas biržā sagatavošanu, atbalstu un izpildi; tos nevar attiecināt uz tās ekonomisko darbību kopumā.

2. panta 1. punkta izpratnē, ja tā pēc akciju kotēšanas uzsākšanas emitē akcijas jaunajiem akcionāriem, kas apmaksā noteikto akciju emisijas cenu?

18. *Finanzsenat* turpmāk uzskata — ja akciju emisija (nākamajiem) akcionāriem ir pakalpojumu sniegšana, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā, tad tā ir no nodokļa atbrīvota piegāde, un nevar atskaitīt priekšnodokli par pakalpojumiem, kas saņemti, lai veiktu šo piegādi.

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

19. Tomēr, ja pēc analogijas ar spriedumu lietā *KapHag* darījums ir jāuzskata par tādu, kas neietilpst saimnieciskajā darbībā kā tā definēta Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā, *Finanzsenat* nav pārliecināts, vai var rasties tiesības uz atskaitījumu. Tiesas spriedums minētajā gadījumā nebija saistīts ar šo jautājumu, taču ģenerālvokāts Ruiss-Harabo [*Ruiz-Jarabo*]⁵ uzskatīja, ka tiesības uz atskaitījumu nepastāvēja.

3) Ja uz pirmo jautājumu sniegta noliedzosa 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 atskaitījumus, veikti saistībā ar uzņēmuma darījumiem, kas apliekami ar nodokli?"

20. *Unabhängiger Finanzsenat* tāpēc lūdz Tiesu sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

"1) Vai akciju sabiedrība sniedz pakalpojumu pret atlīdzību Sestās direktīvas [..]

21. Atbildētāja — nodokļu iestāde, Austrijas, Dānijas, Vācijas, Itālijas un Apvienotās Karalistes valdības un Komisija iesniedza rakst-

5 — Secinājumu 50. punkts.

veida apsvērumus. Tiesas sēdē mutvārdu apsvērumus izteica *Kretztechnik*, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības un Komisija.

24. Tādējādi nav šaubu par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību.

Vērtējums

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamība

22. Savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu *Unabhängiger Finanzsenat* pārliecināti apgalvo, ka dalībvalsts tiesai ir tiesības lūgt nolēmumu saskaņā ar EKL 234. pantu.

23. Turklāt kopš šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegšanas Tiesa bez iebildumiem ir atbildējusi uz uzdotajiem jautājumiem citā lietā, kas tika izskatīta šajā iestādē⁶ — pretēji tās rīcībai, kas saistīta ar agrāku lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu⁷, ko bija iesniegusi *Berufungssenat der Finanzlandesdirektion* (Reģionālās finanšu institūcijas apelācijas iestāde), *Unabhängiger Finanzsenat* priekšgājēja, kas funkcionāli un organizatoriski saistīta ar nodokļu iestādi, kuras lēmumus tā pārskatīja.

Uzdotie jautājumi

25. *Kretztechnik* vēlas atskaitīt PVN, kas kā priekšnodoklis samaksāts papildus maksai par dažādiem pakalpojumiem, kurus tā pirka, lai to iekļautu sarakstā Frankfurtes biržā un emitētu jaunas akcijas, ko kotētu biržā. Iesniedzējtiesa ir atzinusi, ka attiecīgie pakalpojumi ir saistīti tikai ar šiem darījumiem.

26. Lai varētu atskaitīt PVN, attiecīgajiem saņemtajiem pakalpojumiem, par kuriem samaksāts priekšnodoklis, ir jābūt tieši un nekavējoši saistītiem ar turpmāk sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem maksājams nodoklis⁸.

27. Tomēr Tiesa ir atzinusi, ka nodokļa maksātāja vispārējās pieskaitāmās izmaksas princīpā ir šīs personas saimnieciskās darbības kopējo izmaksu daļa un tādējādi tās ir tieši un nekavējoši saistītas ar šo saimniecisko darbību. Ar šīm pieskaitāmajām izmaksām saistīto priekšnodokli tādējādi var atskaitīt tiktāl, ciktāl ar nodokli tiek apliktas turpmāk veiktās piegādes⁹.

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

7 — 2002. gada 30. maija spriedums lietā C-516/99 *Schmid* (Recueil, I-4573. lpp.).

8 — Skat. 2001. gada 27. septembra spriedumu lietā C-16/00 *Gibo Participations* (Recueil, I-6663. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

9 — Skat. 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group* (Recueil, I-983. lpp., it īpaši 25. punkts) un 3. zemsvērtas piezīmē minēto spriedumu lietā *Abbey National* (īpaši 35., 36. un 40. punkts).

28. Nav apstrīdams, ka akciju emisija nav ar nodokli aplikams darījums.

pakalpojumu piegāde. Un ir skaidrs, ka akciju kotācijas biržā uzsākšana pati par sevi nevar būt piegāde, bet labākajā gadījumā tikai pakalpojumu saņemšana.

29. Ja tā ir no nodokļa atbrīvota piegāde, nevar rasties tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par saņemtajiem pakalpojumiem, kas tieši un nekavējoši ir saistīti ar šo piegādi.

32. Pirmais jautājums tādējādi ir — vai, emitējot jaunas akcijas, sabiedrība sniedz pakalpojumu pret atlīdzību.

30. Tomēr *Kretztechnik* apgalvo, ka akciju emisija vispār nav akciju emitenta sabiedrības veikta piegāde un tādējādi ir jāpiemēro cita veida analīze. Tā uzskata, ka akciju emisija ir tikai pamatkapitāla palielināšana, kur izdevumi, kas attiecas uz šādu palielināšanu, veido sabiedrības vispārējās pieskaitāmās izmaksas un tādējādi tie ir saistīti ar tās saimniecisko darbību kopumā.

33. Ir skaidrs, ka darījumi ar akcijām vai kapitāla daļām sabiedrībās vai asociācijās var veidot piegādes pret atlīdzību, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā, jo citādi tās nevarētu būt no nodokļa atbrīvoti darījumi saskaņā ar 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punktu un jebkurā gadījumā tie skaidri iederas 6. panta 1. daļas jēdzienā "nemateriāla īpašuma nodošana". No nodokļa atbrīvoti darījumi ietver pārrunas par akciju pirkšanu, bet ne to pārvaldīšanu vai glabāšanu.

Pirmais jautājums

Sestā direktīva

31. Valsts tiesa jautā — vai akciju kotācijas uzsākšana un akciju emisija jauniem akcionāriem veido piegādi pret atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta izpratnē. Tā kā nav runa par precēm, jautājums ir par to, vai tā ir

34. Atbilstoši šim noteikumam un saskaņā ar 4. panta 2. punkta definīciju, saskaņā ar kuru saimnieciska darbība ietver materiāla vai nemateriāla īpašuma "izmantošanu" ar mērķi ilgstoši gūt peļņu, Tiesa konsekventi ir atzinusi, ka tikai akciju iegāde, turēšana un pārdošana nevar veidot saimniecisku darbību

Sestās direktīvas izpratnē; turpretī darījumi, kurus veic, saimnieciskās darbības laikā īstenojot tirdzniecību ar vērtspapīriem, var ietilpt PVN piemērošanas jomā¹⁰.

35. Tādējādi saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu esošo akciju nodošana var veidot piegādi pret atlīdzību, ko apliek ar PVN, ja šo nodošanu veic, īstenojot komerciālu darījumu ar akcijām. Šajā gadījumā tas būs no nodokļa atbrīvots darījums saskaņā ar 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punktu. Ja tā netiek veikta augstāk minētajā kontekstā, PVN uz to netiek attiecināts.

36. Tomēr Tiesa līdz šim šajā kontekstā ir izskatījusi tikai atsevišķas sabiedrības akciju pārdošanu, kuru veic nodokļa maksātājs. Ja sabiedrība pati emitē jaunas akcijas, var veikt cita veida analīzi. Piemēram, kā to ir uzsvērusi *Kretztechnik*, ja sabiedrībai pieder citas sabiedrības akcijas, šīs akcijas ir pirmās sabiedrības pamatlīdzekļu jeb aktīvu daļa; šādas sabiedrības pašas akcijas tiek uzskatītas par pasīvu jeb saistībām pret tās akcionāriem.

37. Kaut gan Tiesa iepriekš nav izskatījusi kapitālsabiedrības jaunu akciju emisijas jautājumu, lietā *KapHag*¹¹ tā ir nospriedusi, ka personālsabiedrība, kas uzņēm dalībnieku, par to saņemot skaidras naudas iemaksu sabiedrības kapitālā, neveic saimniecisku darbību Sestās direktīvas izpratnē un nesniedz dalībniekam pakalpojumu pret atlīdzību.

38. Tiesas atbilstošo pamatojumu lietā *KapHag*, kas galvenokārt ietverts sprieduma 36.–42. punktā, var apkopot šādi¹². Lai gan “materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana” ir plašs jēdziens, tas neietver tikai akciju iegūšanu un turēšanu, jo jebkura dividende, kas tiek nopelnīta ar šādu turēšanu, ir tikai īpašumtiesību rezultāts. Dalībnieks, kas iesaistās personālsabiedrībā pret naudas ieguldījumu kapitālā, tāpēc neiesaistās saimnieciskā darbībā Sestās direktīvas nozīmē. Ja akcijas iegūšana pati par sevi nav saimnieciska darbība, tāpat ir jāvērtē šādu akciju nodošana. Jauna dalībnieka pieņemšana personālsabiedrībā tāpēc nav šim dalībniekam sniegts pakalpojums.

10 — Skat. neseno 2004. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-8/03 *Banque Bruxelles Lambert* (Krājums, I-10157. lpp., 36.–41. punkts un tajos minētā judikatūra).

11 — Iepriekš minēts 4. zemsviras piezīmē.

12 — Skat. arī ģenerālvadokāta Ruisa-Harabo secinājumu 24.–36. punktā.

39. Šāds pamatojums tika pamatots ar Tiesas iepriekšējo judikatūru¹³, kas, kā to norāda Dānijas valdība, ir tās loģisks turpinājums. Nesen tas ir apstiprināts spriedumā lietā *Banque Bruxelles Lambert*¹⁴.

40. *Kretztechnik*, Dānijas un Itālijas valdības un Komisija būtībā uzskata, ka spriedums lietā *KapHag* ir attiecināms uz situāciju, kurā kapitālsabiedrība emitē jaunas akcijas pašas pamatkapitāla palielināšanai.

41. Abas situācijas saista acīmredzamas paralēles.

42. Tomēr atbildētāja nodokļu iestāde un Austrijas, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības uzskata, ka abas situācijas ir jānošķir un ka akciju emisija ir piegāde pret atlīdzību, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā (bet ir atbrīvota saskaņā ar 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punktu).

13 — Tiesa minētajā lietā it īpaši atsauca uz 1991. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-60/90 (*Recueil*, I-3111. lpp., 12. punkts); 1997. gada 6. februāra spriedumu lietā C-80/95 *Harnas & Helm* (*Recueil*, I-745. lpp., 13.–15. punkts) un 1996. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-155/94 *Wellcome Trust* (*Recueil*, I-3013. lpp., 33. punkts).

14 — Iepriekš minēts 10. zemsviras piezīmē.

43. Atbildētāja nodokļu iestāde un Austrijas valdība uzskata, ka galveno atšķirību veido personālsabiedrības un akciju sabiedrības attiecīgās iezīmes. Atšķirībā no kapitālsabiedrības, piemēram, personālsabiedrībai var nebūt juridiskas personas statusa.

44. Es nepiekrītu, ka šajā gadījumā ir nozīme juridiskā statusa atšķirībām. Kā to norādīja Apvienotās Karalistes valdība tiesas sēdē, šādas iezīmes dalībvalstīs būtiski atšķiras. Tomēr gan personālsabiedrības daļas, gan akciju sabiedrības akcijas turēšana ir saistīta ar daļējām kopīpašuma tiesībām attiecīgajā sabiedrībā — ciktāl šāda sabiedrība tiek atzīta kā tāda atbilstošajā tiesību sistēmā, kas reglamentē tās esamību — un tādējādi netieši arī īpašumtiesībām uz tās īpašumu. Jaunu akciju emisija pret naudu, lai palielinātu sabiedrības kapitālu, ekonomiskā nozīmē ir tieši salīdzināma ar jauna dalībnieka uzņemšanu apmaiņā pret naudas ieguldījumu personālsabiedrības kapitālā.

45. Nodokļu iestāde turklāt norāda, ka jauna dalībnieka pieaicināšana ir saistīta ar līguma slēgšanu starp esošajiem un jaunajiem dalībniekiem, bet jaunu akciju emisijā esošie akcionāri netiek iesaistīti.

46. Tomēr — kā Tiesa ir norādījusi lietā *KapHag*¹⁵ — ja jauna dalībnieka pieaicināšana nav piegāde pret atlīdzību, nav nozīmes tam, vai dalībnieka uzņemšana tiek uzskatīta par pašas personālsabiedrības darījumu vai esošo dalībnieku darījumu.

47. Tāpat es neuzskatu par būtisku faktu, kuru īpaši ir uzsvērušas Austrijas un Apvienotās Karalistes valdības, ka sabiedrība, kas emitē jaunas akcijas biržā — atšķirībā no personālsabiedrības, kas uzņem jaunu dalībnieku — nezina, kurš būs akciju ieguvējs, un ka daži vai visi pircēji var būt dīleri, kas rīkojas kā nodokļu maksātāji, veicot saimniecisko darbību.

48. Ir skaidrs, ka darījuma klasifikāciju PVN uzlikšanas nolūkā var veikt, tikai ņemot vērā piegādātāja, bet ne klienta statusu. Ja tas tā nebūtu, gala piegāde privātam patērētājam nebūtu ar nodokli apliekams darījums, kas būtu pilnībā pretrunā ar PVN jēgu, jo "vispārējo nodokli par patēriņu piemēro līdz mazumtirdzniecības posmam, to ieskaitot"¹⁶.

49. Klienta statusam ir nozīme tikai attiecībā uz tā turpmākajām tiesībām veikt PVN atskaitījumu, kas varētu tikt aprēķināts par darījumu¹⁷. Tas, vai PVN tiek iekasēts, ir atkarīgs no tā, vai piegādātājs ir "nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas", un, ja tas tā ir, vai darījums ir apliekams ar nodokli vai atbrīvots no nodokļa.

50. Taču argumentu jebkurā gadījumā pamato pieņēmums, ka akciju emisija var būt piegāde jaunam akcionāram.

51. Nozīmīgs secinājums lietā *KapHag* tomēr ir saistīts ar to, ka piegādi jaunam dalībniekam neveic ne esošie dalībnieki, ne personālsabiedrība, un šajā lietā svarīgi ir atbildēt uz jautājumu, vai akciju emisija vispār ir jāuzskata par sabiedrības veiktu piegādi. Šajā sakarā es uzskatu, ka Itālijas valdības un lielā mērā arī Komisijas, bet visvairāk — *Kretztechnik* sniegtā analīze ir ļoti pārliecinoša.

52. Lai gan Sestās direktīvas 6. panta 1. punkts definē pakalpojumu sniegšanu kā darījumu, kas nav preču piegāde, ir skaidrs,

15 — Iepriekš minēta 4. zemsvītras piezīmē, 42. punkts.

16 — Skat. 2. pantu Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmajā direktīvā 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.)

17 — Skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lemartz* (*Recueil*, I-3795. lpp., 8. punkts).

ka šādu definīciju nevar uztvert burtiski. Saprātīgāk būtu to interpretēt kā tādu, kas definē pakalpojumu kā kaut ko piegādājamo un kas nav prece.

rošanas jomā. Persona acīmredzami neveic piegādi, kad tā iegādājas preces vai pakalpojumus.

53. PVN ir apgrozījuma nodoklis un nodoklis par patēriņu¹⁸. Tikai tādas piegādes, kas veido daļu no nodokļa maksātāja apgrozījuma un ir ķēdes posmi, kas parasti noslēdzas ar gala patērētāja patēriņu, var aplikt ar nodokli.

54. Nav iespējams uzskatīt akciju emisiju par sabiedrības apgrozījuma daļu. Tāpat tas nav pakalpojums, kuru patērē jaunais akcionārs, kurš nav patērētājs, bet gan sabiedrības kopīpašnieks.

55. Turklāt ir svarīgi atcerēties, ka divpusējam darījumam ir raksturīgi divi aspekti: no vienas puses, tas ir piegāde, un, no otras puses, tas ir iegāde¹⁹. Tomēr tikai piegāde, nevis iegāde var būt ar nodokli apliekams vai atbrīvots darījums, kas ietilpst PVN piemē-

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

57. Ipašumtiesības uz kapitālsabiedrības akcijām ir saistītas ar (atlikušajām un iespējamām) īpašumtiesībām uz daļu sabiedrības īpašumu, kas parasti dod tiesības akcionāram saņemt daļu no peļņas un atlikušās vērtības, ja sabiedrība beidz darbību.

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

59. Kad sabiedrība emitē jaunas akcijas, tā tomēr nepārdod kādu esošu nemateriālu īpašumu vai tiesības uz daļu no tās esošā īpašuma. Tā palielina savu īpašumu, iegū-

18 — Skat. visu PVN direktīvu nosaukumus un 16. zemsvītras piezīmē minētās Pirmās direktīvas 2. pantu.

19 — Bartera darījuma gadījumā, protams, ir divas piegādes un divas iegādes.

dama papildu kapitālu un atzīstot jauno akcionāru kā kopīpašnieku tiesības uz daļu no iepriekš neeksistējoša palielinātā kapitāla, kuru tie ir ieguldījuši kapitālā.

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 iegāde²⁰.

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 līmenī saskaņots direktīvā par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai²¹.

62. Neapšaubāmi, kā 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, neļauj uzlikt PVN darījumiem, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā saskaņā ar PVN direktīvu. Tāpēc 12. panta 1. punkta f) apakšpunktu var attiecināt tikai uz tādiem 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 direktīvas²² preambulas pirmie divi apsvērumi ir šādi:

“tā kā Līguma galvenais mērķis ir, pamatojoties uz ekonomiskas savienību, veidot kopēju

20 — Skat. arī ģenerālvokāta Ruisa-Harabo secinājumu lietā *Kaplag* 32. un 33. punktu.

21 — Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīva 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.).

22 — Iepriekš minēts 16. zemsvirtras piezīmē.

tirgu, kurā pastāvētu spēcīga konkurence un kas darbotos līdzīgi jebkuram vietējam tirgum;

tā kā minētā mērķa sasniegšanai dalībvalstīm jāpieņem tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, lai kopējā tirgū netiktu traucēti konkurences apstākļi vai kavēta preču un pakalpojumu brīva aprīte”.

66. No otras puses, direktīvas par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, preambulas pirmais apsvērumš ir šāds:

“tā kā Līguma mērķis ir radīt ekonomisku savienību, kuras pamatiezīmes ir līdzīgas atsevišķu valstu iekšējā tirgus pamatiezīmēm, un tā kā viens no pamatnosacījumiem, lai to nodrošinātu, ir veicināt brīvu kapitāla aprīti”.

67. Šie apsvērumi pamatotu viedokli, ka divas direktīvas — un divu veidu nodoklis — attiecas uz divām dažādām darījumu kategorijām. Abu kategoriju mērķis ir nodrošināt vienādu spēles noteikumus iekšējā tirgū, bet PVN attiecas uz preču un pakalpojumu aprītes brīvību, kamēr nodoklis, ko uzliek

kapitāla piesaistīšanai, attiecas uz kapitāla aprītes brīvību. Tā kā preču vai pakalpojumu piegādēm nevar uzlikt nodokli, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, tātad var pieņemt, ka PVN — nodokli par apgrozījumu un par patēriņu — nevar attiecināt uz kapitāla palielināšanu.

Secinājumi par pirmo jautājumu

68. Tādējādi var secināt, ka sabiedrības veikta jaunu akciju emisija nav sabiedrības veikta piegāde un/vai ka tas nav tāda veida darījums, uz kuru attiecas PVN. Jebkurā gadījumā nav nozīmes apsvērumiem, kas attiecas uz klasifikāciju, atbilstoši kurai emisija pieskaitāma pie piegādēm, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā.

69. Līdz ar to uz valsts tiesas pirmo jautājumu ir jāatbild noliedzoshi, un tādējādi uz otro jautājumu atbilde nav jāsniedz.

Trešais jautājums

70. Ja akciju emisiju nevar uzskatīt par *Kretztechnik* veiktu piegādi, kurai uzliek

nodokli vai atbrīvo no tā saskaņā ar PVN sistēmu, tad ir nepieciešams šajā kontekstā apskatīt iesniedzējtiesas atzinumu, ka apstrīdēto pakalpojumu izmaksas ir attiecināmas tikai uz akciju kotācijās uzsākšanu.

kuru īstenošanai pakalpojums tiek izmantots vai kuros tas ir ietverts. Tiesības uz atskaitījumu būs atkarīgas no tā, vai šādai piegādei uzliek nodokli.

71. Tiesības veikt atskaitījumu, kas reglamentētas Sestās direktīvas 17. pantā, ir atkarīgas no iegādes izdevumu saistības ar piegādes darījumiem.

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 veiktajām piegādēm un tas, vai šīm piegādēm uzliek nodokli²³.

72. Šādu izdevumu saiknei ar tādiem citiem faktiem kā citām iegādēm vai nodokļu maksātāja iekšējiem darījumiem, vai faktiem, kas nav piegādes vai pakalpojumu sniegšana, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, šajā sakarā nav nozīmes.

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.

73. Piemēram, ja tirgotājs izmanto brokera vai vērtētāja pakalpojumus, iegādājoties izejvielas, izdevumus par šādiem pakalpojumiem var uzskatīt par tiešiem, nekavējošiem un saistītiem tikai ar šo iegādi. Tas tomēr nenorāda, vai šiem pakalpojumiem uzliktais PVN ir atskaitāms. Tiesības uz atskaitījumu ir atkarīgas no veiktajām piegādēm, kuru īstenošanai tiek saņemti pakalpojumi. Attiecīgie darījumi parasti būs tāda izejvielu vai preču, vai pakalpojumu turpmāka piegāde,

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

23 — Skat. arī manus secinājumus 3. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Abbey National*, īpaši 35. un 46. punktu.

77. Nav apstrīdams, ka *Kretztechnik* veic tikai ar nodokli apliekamus piegādes darījumus un tādējādi tā palielināja kapitālu kā nodokļa maksātājs, kas kā tāds rikojas. Šajā gadījumā iegādes darījumiem uzliktais PVN, ko jāuzskata par visas saimnieciskās darbības pieskaitāmajām izmaksām, 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) uzsākot kotēt akcijas biržā un emitējot šajā sakarā 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 — Kopēja 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 veiktajām piegādēm saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 1., 2. un 5. punktu.