TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2005. gada 26. maijā *

Lieta C-465/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

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

Kretztechnik AG

pret

Finanzamt Linz.

TIESA (pirmā palāta)

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

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts F. Dž. Džeikobss [*F. G. Jacobs*],
sekretāre M. F. Kontē [*M.-F. Contet*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 15. decembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Kretztechnik AG* vārdā — P. Fārmers [*P. Farmer*], *barrister*, kam palīdz J. Kajusa [*J. Kajus*] un B. Terra [*B. Terra*], profesors,

— *Finanzamt Linz* vārdā — V. Ritirks [*W. Ritirc*], pārstāvis,

— Austrijas valdības vārdā — H. Dosi [*H. Dossi*], pārstāvis,

— Dānijas valdības vārdā — J. Molde [*J. Molde*], pārstāvis,

— Vācijas valdības vārdā — F. Hušens [*F. Huschens*] un M. Lumma [*M. Lumma*], kā arī A. Tīmane [*A. Tiemann*], pārstāvji,

— Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — M. Bezels [*M. Bethell*], pārstāvis, kam palīdz M. Hola [*M. Hall*], *barrister*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 24. februārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 2. un 17. panta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šo lūgumu iesniedza saistībā ar prāvu starp *Kretztechnik AG* (turpmāk tekstā — "*Kretztechnik*") un *Finanzamt Linz* (Lincas Finanšu pārvalde) par tās atteikumu atļaut šai sabiedrībai atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN"), ko šī sabiedrība samaksājusi par akciju emisijas pakalpojumiem saistībā ar sabiedrības akciju kotēšanas uzsākšanu Frankfurtes Biržā (Vācija).

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

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

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

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

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

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību."

6 Atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 1. punktam par preču piegādi uzskatāma "tiesību nodošan[a] rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam".

7 Minētās direktīvas 6. panta 1. punkta pirmajā daļā teikts, ka "jebkur[š] darījum[s], kas nav preču piegāde" uzskatāms par pakalpojumu sniegšanu.

8 Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punktā paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no PVN maksāšanas par "darījumiem, ieskaitot starpniecību, izņemot pārvaldi un uzraudzību, ar akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem [..]".

9 Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punktā paredzēts:

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

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

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

[..]."

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

Valsts tiesiskais regulējums

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

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

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

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

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

15 *Kretztechnik* apstrīdēja minēto atzinumu par nodokļu uzlikšanu *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* [Neatkarīgā finanšu senāta Lincas nodaļā], kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

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

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

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

16 *Kretztechnik*, Dānijas un Itālijas valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija apgalvo, ka sabiedrība, emitējot jaunas akcijas sakarā ar akciju kotēšanas uzsākšanu, nesniedz pakalpojumu pret atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. Šajā sakarā tās uzsver, ka *Kretztechnik* pievienojās kapitāla tirgum, lai finansētu savu statūtos paredzēto komercdarbību, nevis lai uzsāktu vērtspapīru tirdzniecības komercdarbību.

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

18 Šajā sakarā jāatgādina, ka no Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, kas definē PVN piemērošanas jomu, izriet, ka dalībvalsts teritorijā šis nodoklis jāmaksā vienīgi par

saimnieciska rakstura darbību. Saimnieciskas darbības jēdziens definēts šīs pašas direktīvas 4. panta 2. punktā kā tāds, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības un cita starpā arī darbības, ar kurām izmanto materiālu vai nemateriālu īpašumu nolūkā gūt no tā pastāvīgus ienākumus (iepriekš minētais spriedums lietā *KapHag*, 36. punkts).

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

20 Turpretim tādi darījumi nolūkā gūt pastāvīgus ienākumus, kas pārsniedz vērtspapīru vienkāršas iegūšanas un pārdošanas robežas, kā vērtspapīru tirdzniecības darījumi, ko veic komercdarbības ietvaros, ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, bet par tiem nav jāmaksā PVN saskaņā ar šīs direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punktu (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-77/01 *EDM*, *Recueil*, I-4295. lpp., 59. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *BBL*, 41. punkts).

21 Attiecībā uz jautājumu par to, vai kādas sabiedrības akciju emisiju var uzskatīt par saimniecisku darbību, kas ietilpst Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta piemērošanas jomā, jāuzsver, pirmkārt, ka šāda darījuma raksturs nav atkarīgs no tā, vai darījumu veic sabiedrība pēc akciju kotēšanas uzsākšanas vai arī sabiedrība, kuras akcijas netiek kotētas biržā.

22 Otrkārt, jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu preču piegāde paredz tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Jaunu akciju, proti, vērtspapīru — nemateriāla īpašuma, emisiju nevar uzskatīt par preču piegādi pret atlīdzību šīs direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

23 Tas, vai par akciju emisiju ir jāmaksā nodoklis, tādējādi ir atkarīgs no tā, vai šis darījums ir pakalpojumu sniegšana pret atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

24 Šajā sakarā Tiesa jau ir nospriedusi, ka personālsabiedrība, kas uzņem dalībnieku, par to saņemot skaidras naudas iemaksu sabiedrības kapitālā, šim dalībniekam nesniedz pakalpojumu pret atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *KapHag*, 43. punkts).

25 Tādu pašu secinājumu var izdarīt attiecībā uz akciju emisiju ar mērķi piesaistīt kapitālu.

26 Faktiski, kā to pamatoti uzsver ģenerāladvokāts savu secinājumu 59. un 60. punktā, emitējot jaunas akcijas, sabiedrība paredz palielināt savu īpašumu, iegūdama papildu kapitālu, atzīstot jauno akcionāru tiesības uz daļu no tādējādi palielinātā kapitāla. Sabiedrības — akciju emitenta — mērķis ir iegūt kapitālu, nevis sniegt pakalpojumus. Attiecībā uz akcionāriem kapitāla palielināšanai vajadzīgo summu samaksa nav atlīdzības maksa, bet investīcija vai kapitāla ieguldīšana.

27 No iepriekš minētā izriet, ka akciju emisija nav ne preču piegāde, ne pakalpojumu sniegšana pret atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. Līdz ar to šāds darījums, kas sabiedrībai, iespējams, būtu jāveic sakarā ar tās akciju kotēšanas uzsākšanu, neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

28 Uz pirmo jautājumu tādējādi jāatbild, ka jaunu akciju emisija nav darījums, kas ietilpst Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta piemērošanas jomā.

Par otro jautājumu

29 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par trešo jautājumu

30 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punkts dod tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN par pakalpojumiem, kas saistīti ar akciju emisiju.

31 *Finanzamt Linz*, kā arī Austrijas, Dānijas, Vācijas un Itālijas valdības apgalvo, ka, tā kā akciju emisija sakarā ar akciju kotēšanas uzsākšanu nav darījums, par kuru jāmaksā nodoklis Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē, nepastāv arī tiesības atskaitīt to PVN, kas samaksāts pakalpojumiem, kuri saņemti pret atlīdzību, lai emitētu minētās akcijas. Pretēji lietai *Abbey National*, kurā spriedums pieņemts 2001. gada 22. februārī (lieta C-408/98, *Recueil*, I-1361. lpp.), pamata prāvā iepriekš saņemtie pakalpojumi, par kuriem jāmaksā PVN, ciktāl tie neveido daļu no *Kretztechnik* pārdoto preču cenas, nav *Kretztechnik* vispārējās saimnieciskās darbības neatņemama sastāvdaļa. Izdevumi par šiem pakalpojumiem ir saistīti vienīgi ar šīs sabiedrības akciju kotēšanas uzsākšanu un nav nekādā ziņā saistīti ar šīs sabiedrības vispārējo darbību, par ko jāmaksā nodoklis.

32 Turpretī *Kretztechnik*, Apvienotās Karalistes valdība un Komisija uzskata, ka pat tad, ja pakalpojumi, kas saņemti avansā un par kuriem samaksāts PVN, nebija saistīti ar īpašiem darījumiem, par kuriem jāmaksā nodoklis, bet ar izdevumiem, kas attiecas uz akciju emisiju, šie izdevumi var veidot daļu no šīs sabiedrības vispārējām izmaksām, ko iekļauj sabiedrības pārdoto preču cenā. Šādos apstākļos *Kretztechnik* ir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN, kas attiecas uz izdevumiem par saņemtajiem pakalpojumiem, kuri saistīti ar šīs sabiedrības akciju kotēšanas uzsākšanu (skat. 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group*, *Recueil*, I-983. lpp., 25. punkts; 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-98/98 *Midland Bank*, *Recueil*, I-4177. lpp., 31. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Abbey National*, 34.–36. punkts).

33 Šajā sakarā jāatgādina, ka, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Sestās direktīvas 17.–20. pantā paredzētās tiesības atskaitīt nodokli veido PVN sistēmas neatņemamu daļu, ko principā nevar ierobežot. Šī sistēma iedarbojas nekavējoties attiecībā uz visu samaksāto nodokli par iepriekš veiktajiem darījumiem (skat. it īpaši 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts).

34 Atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksāto PVN uzlikto nastu. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti, neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētā saimnieciskā darbība kā tāda ir principā apliekama ar PVN (skat. šajā sakarā 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; kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Gabalfrisa* u.c., 44. punkts, lietā *Midland Bank*, 19. punkts, un lietā *Abbey National*, 24. punkts).

35 No iepriekš minētā nosacījuma izriet, ka, lai PVN būtu atskaitāms, iepriekš veiktajiem darījumiem jābūt tieši un to veikšanas brīdī saistītiem ar nākotnes darījumiem, kas dod tiesības izdarīt atskaitījumu. Tādējādi tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Midland Bank*, 30. punkts, un lietā *Abbey National*, 28. punkts, kā arī 2001. gada 27. septembra spriedumu lietā C-16/00 *Cibo Participations*, *Recueil*, I-6663. lpp., 31. punkts).

36 Pamata prāvā, ņemot vērā to, ka, pirmkārt, akciju emisija ir darījums, kas neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, un, otrkārt, to, ka *Kretztechnik* šo darījumu

veica, lai palielinātu savu kapitālu savas vispārējās saimnieciskās darbības labā, ir jāuzskata, ka attiecīgā darījuma ietvaros šīs sabiedrības saņemto pakalpojumu izmaksas veido daļu no šīs sabiedrības vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no sabiedrības pārdodamo preču cenas. Faktiski šādi pakalpojumi ir tieši un tūlītēji saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *BLP Group*, 25. punkts, lietā *Midland Bank*, 31. punkts, lietā *Abbey National*, 35. un 36. punkts, kā arī lietā *Cibo Participations*, 33. punkts).

37 No minētā izriet, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punktu *Kretztechnik* ir tiesības atskaitīt visu PVN, kas samaksāts par izdevumiem, kuri saistīti ar dažādiem pakalpojumiem, ko šī sabiedrība saņēmusi akciju emisijas ietvaros, kas uzsākta 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 tādas tiesības, saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu viņš var atskaitīt tikai PVN daļu, kas ir proporcionāla darījumu, kuri dod tiesības veikt atskaitījumu, summai (iepriekš minētie spriedumi lietā *Abbey National*, 37. punkts, un lietā *Cibo Participations*, 34. punkts).

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

Par tiesāšanās izdevumiem

39 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies

iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) **jaunu akciju emisija nav darījums, kas ietilpst Padomes 1977. gada 17. maija Sestās [PVN] direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 2. panta 1. punkta piemērošanas jomā;**

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

[Paraksti]