

Downloaded via the EU tax law app / web

Lieta C-435/05

Investrand BV

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīva – 17. panta 2. punkts – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Izdevumi par konsultatīvajiem pakalpojumiem, kas saņemti tiesvedības šķēršļtiesī laikā, kurā noteikts tūdu prasījumu apmērs, kas ietilpst uzņēmuma aktīvos, bet kas ir radušies, pirms uzņēmums kļuvis par PVN maksātāju

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana

(Padomes Direktīvas 77/388 17. panta 2. punkts)

Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 17. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka izdevumi par konsultatīvajiem pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājs ir izmantojis, lai noteiktu tūdu prasījumu apmēru, kas veido daļu no vieta uzņēmuma aktīviem un kas ir saistīti ar akciju pārdošanu, pirms tas ir kļuvis par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju, nav tieši un tūlītēji saistīti ar šo darbību un līdz ar to nedod tiesības atskaitīt šiem izdevumiem uzlikto pievienotās vērtības nodokli, ja vien nepastāv apstākļi, kas apstiprina, ka šie pakalpojumi ir saņemti tikai nodokļu maksātāja veiktās saimnieciskās darbības vajadzībām minētās direktīvas nozīmē.

(sal. ar 38. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturto palāta)

2007. gada 8. februārī (*)

Sestā PVN direktīva – 17. panta 2. punkts – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Izdevumi par konsultatīvajiem pakalpojumiem, kas saņemti tiesvedības šķēršļtiesī laikā, kurā noteikts tūdu prasījumu apmērs, kas ietilpst uzņēmuma aktīvos, bet kas ir radušies, pirms uzņēmums kļuvis par PVN maksātāju

Lieta C-435/05

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlande) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2005. gada 2. decembr? un kas Ties? re?istr?ts taj? paš? dien?, tiesved?b?

Investrand BV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (cetur? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši E. Juh?ss [*E. Juhász*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

?ener?ladvok?ts D. Ruiss-Harabo Kolomers [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*],

sekret?rs M. A. Godis?rs [*M. A. Gaudissart*], noda?as vad?t?js,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2006. gada 22. novembr?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Investrand BV* v?rd? – H. Konijnenbergs [*H. Konijnenberg*], R. van der P?rds [*R. van der Paardt*] un Dž. Str?flends [*J. Streefland*], *advocaten*,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un M. de Hr?fe [*M. de Grave*], p?rst?vji,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*] un I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*], p?rst?vji,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – T. Herisa [*T. Harris*], p?rst?ve,
- Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – M. van Beks [*M. van Beek*] un D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”) 17. panta 2. punkta interpret?ciju.

2 Šis l?gums tika iesniegts saist?b? ar pr?vu starp *Investrand BV* (turpm?k tekst? – “*Investrand*”), atbilstoši N?derlandes ties?bu norm?m dibin?tu sabiedr?bu, un *Staatssecretaris van Financiën* [valsts finanšu sekret?ru] p?c vi?a atteikuma at?aut *Investrand* atskait?t pievienot?s

v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”), kas samaks?ts par konsultat?vajiem pakalpojumiem, kuri izmantoti tiesved?bas š??r?jties? laik? par t?s akt?vos ietilpstošo pras?jumu apjoma noteikšanu, kas radušies pirms PVN maks?t?ja statusa ieg?šanas.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas 4. pant? ir noteikts:

“1. “Nodok?a maks?t?js” noz?m? visas personas, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru 2. punkt? nor?d?tu saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

2. Š? panta 1. punkt? min?t? saimniecisk? darb?ba aptver visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, ieskaitot kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bas. Ilglaic?ga materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana nol?k? g?t no t? ien?kumus ar? uzskat?ma par saimniecisku darb?bu [Tostarp par saimniecisku darb?bu ir uzskat?ma ?ermeniskas vai bez?ermeniskas lietas past?v?ga izmantošana, lai no t?s g?tu ien?kumus].

[..]”

4 Sest?s direkt?vas 17. panta ar nosaukumu “Atskait?šanas ties?bu izcelsme un darb?bas joma” 1. un 2. punkt? ir noteikts:

“1. Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

2. Ja preces un pakalpojumus 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) pievienot?s v?rt?bas nodokli, 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;

[..]”

Valsts tiesiskais regul?jums

5 1968. gada 28. j?nija likuma par apgroz?juma nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968, Staatsblad 1968, Nr. 329*; turpm?k tekst? – “1968. gada likums”) 2. pants ir formul?ts š?di:

“Nodokli, ko uzliek uz??m?jam pieg?d?taj?m prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem, vi?a nopirktaj?m prec?m Kopien?, k? ar? vi?am paredz?to pre?u importam, atskaita no nodok?a, kas maks?jams par pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanu.”

6 1968. gada likuma 15. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Nodoklis 2. panta izpratn?, ko uz??m?js atskaita, ir:

a) nodoklis, ko deklar?cij? nor?d?taj? laika posm? citi uz??m?ji ir iek??vuši vi?am izrakst?taj? r??in?, kas sagatavots saska?? ar atbilstošaj?m norm?m, par pre?u ieg?di un vi?am sniegtajiem pakalpojumiem;

[..]

cikt?l uz??m?js preces vai pakalpojums izmanto sava uz??muma vajadz?b?m.”

Pamata pr?vas rašan?s fakti un prejudici?lais jaut?jums

7 *Investrand* tika dibin?ta 1986. gada 22. august?. Tai pieder?ja 43,57 % *Cofex BV* (turpm?k tekst? – “*Cofex*”), gatavo ap??rbu ražošanas uz??muma, akciju.

8 1989. gada 3. august? *Investrand* savas *Cofex* akcijas p?rdeva sabiedr?bai *Hi?Tec Sports plc* (turpm?k tekst? – “*Hi?Tec Sports*”). Š? p?rdošanas dar?juma laik? tika pan?kta vienošan?s, ka papildus iepriekš noteiktai atl?dz?bai t? sa?ems ar? atl?dz?bu, kuras summa b?s saist?ta ar *Cofex* ien?kumu apjomu laika posm? no 1989. l?dz 1992. gadam.

9 L?dz 1993. gada 1. janv?rim *Investrand* pas?vi darboj?s k? holdinga sabiedr?ba, saglab?jot sav? ?pašum? citu sabiedr?bu da?as, bet neiejaucoties to p?rvald?.

10 L?dz 1993. gada 1. janv?rim *Investrand* nesniedza pakalpojums par atl?dz?bu. Ta?u, s?kot ar šo datumu, atbilstoši nol?gumam, kas tika nosl?gts ar *Cofex*, t? par atl?dz?bu ?stenoja attiec?g?s sabiedr?bas p?rvaldi.

11 Apr??inot atl?dz?bu, kas bija j?maks? *Investrand*, pamatojoties uz *Cofex* ien?kumiem 1992. finanšu gad?, rad?s str?ds starp *Investrand* un *Hi?Tec Sports*. Š? str?da d?? 1996. gad? tika uzskata tiesved?ba š??r?jties?, kuras laik? *Investrand* tika izrakst?ts r??ins par sniegtajiem juridiskajiem pakalpojumiem.

12 *Investrand* 1996. finanšu gad? atskait?ja par šiem izdevumiem samaks?to PVN 8 495,5 N?derlandes gulde?u (NLG) apm?r?.

13 Uzskatot, ka *Investrand* nebija ties?bu veikt šo atskait?jumu, N?derlandes nodok?u administr?cija tai nos?t?ja pazi?ojumu par maks?jamo nodokli. P?c *Investrand* s?dz?bas š? administr?cija pie??ma l?mumu, ar ko tika apstiprin?ts šis pazi?ojums par maks?jamo nodokli.

14 *Investrand* c?la pras?bu par š? l?muma atcelšanu *Gerechtshof te Amsterdam* [Amsterdamas Apel?cijas tiesa]. T? nosprieda, ka *Investrand* nebija ties?bu atskait?t par attiec?gajiem izdevumiem samaks?to PVN, jo konsultat?vie pakalpojumi tai tika sniegti par darb?bu, ko t? šaj? laik? neveica k? uz??m?js, un ka t? nav tieši un t?l?t?ji saist?ta ar uz??m?jdarb?bu.

15 Par *Gerechtshof te Amsterdam* spriedumu *Investrand* iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?k? tiesa].

16 Š?s s?dz?bas pirm? pamata m?r?is ir apstr?d?t *Gerechtshof te Amsterdam* v?rt?jumu, saska?? ar kuru akciju p?rdošana nav saimniecisk? darb?ba Sest?s direkt?vas noz?m?. Iesniedz?jtiesa tom?r uzskata, ka šo pamatu nevar atbalst?t, jo š?ds v?rt?jums atbilst Tiesas judikat?rai (2004. gada 29. apr??a spriedums liet? C?77/01 *EDM*, *Recueil*, l?4295. lpp.; 2005. gada 26. maija spriedums liet? C?465/03 *Kretztechnik*, Kr?jums, l?4357. lpp.).

17 Ar otro s?dz?bas pamatu *Investrand* apgalvo, ka, attiecinot izdevumus par konsultat?vajiem pakalpojumiem, kurus t? izmantoja 1996. gad?, nevis uz t?s veikto darb?bu uz??m?ja status? attiec?gaj? finanšu gad?, bet uz laika posmu, kur? veikta akciju p?rdošana un kur? tai v?l nebija š? statusa, *Gerechtshof te Amsterdam* ir k??daini interpret?jusi Tiesas 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?98/98 *Midland Bank* (*Recueil*, l?4177. lpp.).

18 Šaj? sakar? iesniedz?jtiesa nor?da, ka atbilstoši Tiesas past?v?gajai judikat?rai nodok?a

maksājumiem, kura darbību apliek ar PVN, atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 2. punktam ir tiesības to atskaitīt, ja pastāv tieša un tīlītāja saikne starp izmantotajām precēm un pakalpojumiem, no vienas puses, un darījumiem, kas tam ir jēveic un kas dod tiesības nodokli atskaitīt, no otras puses.

19 Tā jautā, vai var atzīt šādas saiknes esamību, ja nodokļa maksātājs ir izmantojis pakalpojumu, lai noteiktu vieta prasījumu apjomu, kas veido vieta uzņēmuma aktīvu daļu, bet kas ir radušies laikā, pirms tas kļuva par PVN maksātāju.

20 Šīs tiesības skatījumā šajā lietā radušos izdevumu attiecināšana uz darījumu laika posmā, kurā *Investrand* nedarbojās nodokļa maksātāja statusā Sestās direktīvas nozīmā, liedz atzīt šādu tiešu un tīlītāju saikni ar to veikto uzņēmējdarbību, un līdz ar to tā atzīst par pamatotu lūgumu atteikt tiesības veikt atskaitījumu. Turpretim tas, ka *Investrand* gaidīmai atļādzībai atbilstošie prasījumi veido daļu no šīs sabiedrības aktīviem un ka tā iztērē daļu no šiem aktīviem, lai to nodrošinātu, liek uzskatīt, ka šie izdevumi ir daļa no attiecīgās personas vispārīgiem izdevumiem un līdz ar to ir tieši un tīlītāji saistīti ar tādējādi veikto darbību, kas pamato tiesības veikt nodokļa atskaitījumu.

21 Šādos neskaidros apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai attiecībā uz Sestās Direktīvas 17. panta 2. punktu noteiktajām tiesībām atskaitīt nodokli ir jāatzīst, ka pastāv tieša un tīlītāja saikne starp atsevišķiem pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs jau ir saņēmis, un ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas šim pašam nodokļa maksātājam vēl ir jāveic, ja šie pakalpojumi ir saņemti, lai noteiktu tādā vieta ?pašumā ietilpstošo naudas prasījumu apjomu, kas radušies, pirms tas kļuvis par PVN maksātāju?”

Par prejudiciālo jautājumu

22 Vispirms ir jāatgādina, ka ar Sesto direktīvu izveidotās atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā uzliek PVN (skat. it īpaši 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman*, *Recueil*, 655. lpp., 19. punkts; 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal*, *Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts, un 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National*, *Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts).

23 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai nodokļa maksātājam principā tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, ir nepieciešama tiešas un tīlītājas saiknes esamība starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitīšanas tiesības (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Midland Bank*, 24. punkts; lietā *Abbey National*, 26. punkts, kā arī 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-32/03 *Fini H*, Krājums, I-1599. lpp., 26. punkts). Tādējādi tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādā darījumu cenām, par kuriem nekotnējāmaksā 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).

24 Nodokļa maksātājam tiek atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tīlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības, attiecīgo 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 vai sniegto pakalpojumu cenas. Faktiski š?das izmaksas ir tieši un t?l?t?ji saist?tas ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? (skat. it ?paši iepriekš min?tos spriedumus liet? *Midland Bank*, 23. un 31. punkts, k? ar? liet? *Kretztechnik*, 36. punkts).

25 Attiec?b? uz pamata pr?vu, k? to jau izdar?jusi iesniedz?jtiesa, ir j?nor?da, ka atbilstoši past?v?gajai judikat?rai akciju p?rdošana pati par sevi nav saimniecisk? darb?ba Sest?s direkt?vas noz?m? un šo direkt?vu š?diem dar?jumiem nepiem?ro (skat. it ?paši 1996. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?155/94 *Wellcome Trust, Recueil*, I?3013. lpp., 33.–37. punkts; k? ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? *EDM*, 57.–62. punkts, un liet? *Kretztechnik*, 19. punkts).

26 Pret?ji *Investrand* apgalvojumam š?dai darb?bai nevar piel?dzin?t nodok?a maks?t?ja veiktu r?c?bu paša interes?s, lai atg?tu par?du vai noteiktu t? apjomu. Faktiski š?da r?c?ba nav ?pašuma izmantošana, lai g?tu past?v?gus ien?kumus, jo iesp?jamie š?s r?c?bas aug?i izriet tikai no attiec?go pras?juma ties?bu ?pašnieka statusa, bet nav saimniecisk?s darb?bas d?? g?t?s atl?dz?bas rezult?ts Sest?s direkt?vas noz?m? (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Kretztechnik*, 19. punkts).

27 K? tiesas s?d? nor?d?jusi N?derlandes vald?ba, *Investrand* šaj? sakar? nedr?kst pamatoties uz 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (Recueil*, I?6729. lpp.). Lieta, kur? pie?emts min?tais spriedums, bija saist?ta ar darb?bu, kas atbilstoši faktoringa l?gumam ir veikta, lai izpirktu pras?juma ties?bas un uz?emtos par?dnieku pien?kumu neizpildes risku pret komisijas maks?jumu, kuru maks? no š? riska t?d?j?di atbr?votais klients. *Investrand* r?koj?s paša interes?s, bet attiec?go par?du atg?šanas darb?ba min?taj? liet? ir veikta trešo personu lab? un pret atl?dz?bu. ?emot v?r? š?s iez?mes, Tiesa to atzina par t?du saimniecisko darb?bu Sest?s direkt?vas noz?m?, kas var pieš?irt ties?bas atskait?t nodokli.

28 T? k? ne akciju p?rdošana, ne *Investrand* r?c?ba saist?b? ar par?du, kas tai j?sa?em no *Hi?Tec Sports*, nav dar?jumi, kuriem piem?ro Sesto direkt?vu, ar attiec?gajiem konsultat?vajiem pakalpojumiem pamata liet? saist?tie izdevumi nav uzskat?mi par tieši un t?l?t?ji saist?tiem ar vienu vai vair?kiem konkr?tiem dar?jumiem, kas pieš?ir ties?bas atskait?t nodokli.

29 ?emot v?r? š? sprieduma 24. punkt? min?to judikat?ru, v?l ir j?konstat?, vai, k? to, atsaucoties uz iepriekš min?to spriedumu liet? *Midland Bank*, apgalvo *Investrand*, attiec?gie pamata liet? min?tie izdevumi veido visp?r?jos izdevumus, kas tieši un t?l?t?ji ir saist?ti ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum?, jo pras?jumi, uz kuriem t? atsaucas, ir da?a no t?s vad?t? uz??muma akt?viem.

30 N?derlandes, Grie?ijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas, k? ar? Eiropas Kopienu Komisija apgalvo, ka š?da saikne nepast?v, jo min?tie izdevumi ir saist?ti tikai ar *Investrand* veikto *Cofex* akciju p?rdošanu *Hi?Tec Sports*. Min?t?s vald?bas piebilst, ka šis dar?jums turkl?t ir veikts laik?, kad *Investrand* v?l nebija PVN maks?t?ja.

31 Šaj? sakar? ir j?uzsver, k? to ir izdar?jušas N?derlandes vald?ba un Komisija, ka, lai konstat?tu tiešu un t?l?t?ju saikni starp izdevumiem par konsult?cij?m attiec?b? uz šiem *Investrand* pras?jumiem un š?s sabiedr?bas saimniecisko darb?bu, nepietiek tikai ar apst?kli, ka ar *Investrand* veikto *Cofex* akciju p?rdošanu *Hi?Tec Sports* saist?tie pras?jumi saska?? ar iesniedz?jtiesas l?mum? ietvertaj?m nor?d?m veido da?u no *Investrand* vad?t? uz??muma akt?viem.

32 Lietas materi?los nav pamatojuma apgalvojumam, ka, ja no 1993. gada 1. janv?ra *Investrand* neb?tu veikusi saimniecisko darb?bu, kas ir apliekama ar PVN, t? neizmantotu pamata liet? min?tos konsultat?vos pakalpojumus. T?d?j?di neatkar?gi no t?, vai *Investrand* b?tu veikusi š?du darb?bu no min?t? datuma, t? b?tu izmantojusi šos pakalpojumus, lai aizsarg?tu ties?bas uz

atlīdzību naudā par 1989. gadu veikto akciju pārdošanu *HiTec Sports*.

33 Šādos apstākļos nevar uzskatīt, ka ar šiem pakalpojumiem saistītie izdevumi ir radušies, lai *Investrand* varētu veikt ar nodokli apliekamas darbības. Līdz ar to, tie šie izdevumi nav radušies tikai šīs darbības dēļ, tie nav tieši un tieši saistīti ar šo darbību.

34 Kā norādījusi Komisija, *Investrand* situācija šajā lietā neatšķiras no privāta akciju turētāja, kas pēc šo akciju pārdošanas strīdā ar pircēju, lai noteiktu pārdošanas cenai atbilstošas prasījuma tiesības, ir izmantojis juridiskos pakalpojumus un sedzis ar tiem saistītos izdevumus, situācijās. Šādai situācijai netiek piemērota Sestās direktīva (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *EDM*, 60. un 61. punkts).

35 Tapat ir jāprecizē, ka apstākļi šajā lietā atšķiras no apstākļiem spriedumā iepriekš minētajā lietā *Kretztechnik*. Minētie sprieduma pamatā esošajā lietā aplūkotie izdevumi par saņemtajām konsultācijām, kuras Tiesa spriedumā 36. punktā ir atzinusi par tādām, kas veido vispārīgos izdevumus, kas ir tieši un tieši saistīti ar nodokļa maksājuma saimniecisko darbību kopumā, attiecās uz akciju emisiju, lai palielinātu savu kapitālu tās saimnieciskās darbības interesēs.

36 Šajā gadījumā lietas materiāli neapstiprina, ka *Investrand* nebūtu izmantojusi attiecīgos konsultatīvos pakalpojumus, ja tie nebūtu veikusi saimniecisko darbību, kas ir apliekama ar PVN, bet lietā, kurā pieņemts iepriekš minētais spriedums lietā *Kretztechnik*, aplūkotie konsultatīvie pakalpojumi turpretī bija nepieciešami tikai tādēļ, lai veiktu nodokļa maksājuma saimniecisko darbību un atbilstoši tās lūgumam palielinātu kapitālu nolūkā piesaistīt finanšu līdzekļus saimnieciskās darbības interesēs.

37 Atšķirībā no pamata prāvā aplūkotajiem izdevumiem par konsultācijām iepriekš minētajā spriedumā lietā *Kretztechnik* minētie izdevumi par konsultācijām tādējādi ir tieši un tieši saistīti ar nodokļa maksājuma saimniecisko darbību kopumā.

38 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdoto jautājumu ir jāatbild – Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka izdevumi par konsultatīvajiem pakalpojumiem, kuras nodokļa maksātājs ir izmantojis, lai noteiktu tādus prasījumus apmēru, kas veido daļu no viena uzņēmuma aktīviem un kas ir saistīti ar akciju pārdošanu, pirms tas ir kļuvis par PVN maksātāju, nav tieši un tieši saistīti ar šo darbību un līdz ar to nedod tiesības atskaitīt šiem izdevumiem uzlikto PVN, ja vien nepastāv apstākļi, kas apstiprina, ka šie pakalpojumi ir saņemti tikai nodokļa maksājuma veikšanas saimnieciskās darbības vajadzībām Sestās direktīvas nozīmē.

Par tiesīšanu izdevumiem

39 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tie lemj par tiesīšanu izdevumiem. Tiesīšanu izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesīšanu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

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 17. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka izdevumi par konsultatīvajiem pakalpojumiem, kuras nodokļa maksātājs ir izmantojis, lai noteiktu tādus prasījumus apmēru, kas veido daļu no viena uzņēmuma aktīviem un kas ir saistīti ar akciju pārdošanu, pirms tas ir kļuvis par PVN maksātāju, nav tieši un tieši saistīti ar šo darbību un līdz ar to nedod tiesības atskaitīt šiem izdevumiem uzlikto pievienotās vērtības nodokli, ja vien nepastāv apstākļi, kas apstiprina, ka šie pakalpojumi

**ir sa?emti tikai nodok?u maks?t?ja veikt?s saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m Sest?s
direkt?vas noz?m?.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.