

Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2014. gada 13. martā (*)

Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma – Sabiedrības likvidācija, ko veic akcionārs – Dažas no šīs sabiedrības klientāras iegūšana – Mantisks ieguldījums citā sabiedrībā – Priekšnodokļa samaksa – Iespējama atskaitīšana

Lieta C-204/13

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* [Federālā finanšu tiesa] (Vācija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2013. gada 20. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 18. aprīlī, tiesvedībā

Finanzamt Sarrelouis

pret

Heinz Malburg.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents),

ģenerālvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vārā rakstveida procesū,

ģemot vārā apsvērumus, ko sniedza:

- *H. Malburg* vārdā – *K. Koch, Rechtsanwalt*,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *C. Soulay* un *A. Cordewener*, pārstāvji,

ģemot vārā pāc ģenerālvokāta uzklauššanas pieģemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 4. panta 1. un 2. punktu, kā arī 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 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.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Sarrelouis* (Zvērļu valsts Finanšu pārvaldi, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) un *H. Malburg* par tiesību atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kuru, nodokļu konsultāciju civiltiesiskās sabiedrības faktiskas sadalīšanas gadījumā pārņemot daļu no klientu rās, priekšnodokļa samaksājis akcionārs.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir paredzēts:

“[PVN] ir jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas.”

4 Sestās direktīvas 4. pants ir noteikts:

“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. Šis panta 1. punkts minētā saimnieciskā darbībā aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tās ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]”

5 Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir formulēts šādi:

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

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

Vērtības tiesības

6 Saskaņā ar 2003. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 2003, BGBl. 2003 I, 2645. lpp.*; turpmāk tekstā – “*UStG*”) 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta pirmo teikumu ar PVN apliek piegādes un citus pakalpojumus, kurus uzņēmējs Vērtības sava uzņēmuma ietvaros sniedz par atlīdzību.

7 Saskaņā ar *UStG* 2. panta 1. punkta pirmo teikumu uzņēmējs ir persona, kura patstāvīgi veic rēķniecisku, komerciālu, amatniecisku vai profesionālu darbību. Saskaņā ar *UStG* 2. panta 1. punkta otro teikumu uzņēmums aptver visu rēķniecisko, komerciālo, amatniecisko vai profesionālo darbību. Saskaņā ar šīs pašas tiesību normas trešo teikumu rēķnieciskā, komerciālā,

amatniecisk? vai profesion?l? darb?ba aptver jebkuru past?v?gu darb?bu, kas tiek veikta, lai g?tu ien?kumus, pat tad, ja nav nodoma g?t pe??u vai ja personu grupa savu darb?bu veic tikai attiec?b? uz t?s dal?bniekiem.

8 *UStG* 15. panta 1. punkta pirm? teikuma 1. apakšpunkt? ir paredz?ts, ka, pamatojoties uz samaks?to priekšnodokli, uz??m?js var atskait?t atbilstoši likumam samaks?to nodokli par pakalpojumiem, ko cits uz??m?js ir sniedzis vi?a uz??muma vajadz?b?m. Tom?r saska?? ar *UStG* 15. panta 2. punkta pirm? teikuma 1. apakšpunktu atskait?šanu nevar veikt saist?b? ar pieg?d?m un pakalpojumiem, ko uz??m?js izmanto, lai veiktu ar nodokli neapliekamus dar?jumus.

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

9 L?dz 1994. gada 31. decembrim *H. Malburg* pieder?ja 60 % no saska?? ar V?cijas ties?b?m dibin?t?s civiltiesisk?s sabiedr?bas *Malburg & Partner* (turpm?k tekst? – “vec? sabiedr?ba”) akcij?m, [bet] abiem p?r?jiem sabiedr?bas dal?bniekiem katram taj? bija 20 % akciju. 1994. gada 31. decembr? vec? sabiedr?ba tika likvid?ta un katrs akcion?rs p?r??ma da?u no klient?ras. No 1995. gada 1. janv?ra abi p?r?jie sabiedr?bas dal?bnieki k? pašnodarbin?tas personas katrs atseviš?i darboj?s nodok?u konsultanta profesij?.

10 *H. Malburg* 1994. gada 31. decembr? nodibin?ja jaunu civiltiesisko sabiedr?bu (turpm?k tekst? – “jaun? sabiedr?ba”), kur? vi?am pieder?ja 95 % akciju. Saska?? ar pirm?s instances tiesas konstat?jumiem, kas iesniedz?jtiesai ir saistoši, *H. Malburg* savu klient?ru, kuru vi?š bija ieguvis p?c vec?s sabiedr?bas likvid?cijas, bez atl?dz?bas ir nodevis jaun?s sabiedr?bas r?c?b?, lai t? šo klient?ru izmantotu sav? profesion?laj? darb?b?.

11 Ar 2003. gada 24. septembra spriedumu pirm?s instances atzina, ka 1994. gada 31. decembr?, sadalot kapit?lu, vec? sabiedr?ba tika likvid?ta. P?c tam *Finanzamt* vecajai sabiedr?bai nos?t?ja pazi?ojumu par aplikšanu ar apgroz?juma nodokli par 1994. gadu sakar? ar klient?ras nodošanu.

12 Vec? sabiedr?ba, ko p?rst?v?ja *H. Malburg*, 2004. gada 16. august? attiec?b? uz šo p?d?jo min?to sabiedr?bu izrakst?ja r??inu EUR 1 548 968,53 apm?r? par “kapit?la re?lu sadal?šanu 1994. gada 31. decembr?”, PVN taj? nor?dot atseviš?i.

13 Sav? PVN deklar?cij? par 2004. gada augustu *H. Malburg* no PVN, kas par klient?ras ieg?šanu vi?am bija izrakst?ts r??in?, atskait?ja EUR 232 345,28. *Finanzamt* šai PVN atskait?šanai nepiekrita.

14 *H. Malburg* iesniedza s?dz?bu par šo *Finanzamt* l?mumu un PVN gada deklar?ciju par 2004. gadu, kur? vi?š papildus samaks?tajam PVN priekšnodoklim par klient?ras ieg?šanu deklar?ja EUR 44 990, kuri g?ti no dar?jumiem, kas izriet no jaun?s sabiedr?bas p?rvald?bas darb?b?m. *Finanzamt* šo s?dz?bu noraid?ja, to pamatojot t?, ka *H. Malburg* attiec?go klient?ru sav? paša uz??mum? neesot izmantojis. *Finanzamt* skat?jum? ekonomiskos akt?vus, kuri veido šo klient?ru, esot izmantojusi jaun? sabiedr?ba, t.i., uz??mums, kas darbojas atseviš?i no *H. Malburg* uz??muma. T?d?? šim p?d?jam min?tajam neesot nek?du ties?bu uz samaks?t? PVN priekšnodok?a atskait?šanu.

15 *H. Malburg* c?la pras?bu *Finanzgericht des Saarlandes* [S?rzemes Finanšu ties?], kura vi?a pras?bu apmierin?ja.

16 Pamatojot savu *Revision* [kas?cijas] s?dz?bu, *Finanzamt* uzsver, ka *Finanzgericht des Saarlandes* l?mums esot pretrun? ties?b?m un ka principi, kurus Tiesa ir nostiprin?jusi sav? 2012. gada 1. marta spriedum? liet? C?280/10 *Polski Trawertyn*, neesot piem?rojami t?d? situ?cij?, k?da

ir pamatliet?, jo t? attiecoties nevis uz pilnsabiedr?bas samaks?t? PVN priekšnodok?a atskait?šanu, bet gan uz akcion?ra, kurš ir sabiedr?bas dibin?t?js, samaks?t? PVN priekšnodok?a atskait?šanu.

17 *Bundesfinanzhof XI* pal?ta, kas izskata lietu, nor?da, ka t? dr?z?k sliecas piekrist apgalvojumam, saska?? ar kuru *H. Malburg* par klient?ras ieg?šanu esot ties?bas uz samaks?t? PVN priekšnodok?a atskait?šanu.

18 T?d?j?di, pirmk?rt, saska?? ar Sest?s direkt?vas noteikumiem, k?dus tos ir interpret?jusi Tiesa, uz??m?js var?tu atskait?t samaks?to PVN priekšnodokli, cikt?l viš p?rk pakalpojumu savam uz??mumam un tie tiek izmantoti vai tiktu izmantoti š? uz??m?ja ar nodokli apliekamu dar?jumu vajadz?b?m (skat. it ?paši 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?137/02 *Faxworld, Recueil*, l?5547. lpp., 24. punkts; 2005. gada 15. decembra spriedumu liet? C?63/04 *Centralan Property*, Kr?jums, l?11087. lpp., 52. punkts; 2012. gada 29. novembra spriedumu liet? C?257/11 *Gran Via Moine?ti*, 23. punkts, un 2012. gada 6. decembra spriedumu liet? C?285/11 *Bonik*, 29. punkts).

19 Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka sagatavojoš?s darb?bas ir j?attiecina uz saimniecisko darb?bu (skat. it ?paši iepriekš min?tos spriedumus liet? *Polski Trawertyn*, 28. punkts, un liet? *Gran Via Moine?ti*, 26. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra) [un] saska?? ar nodok?u neitralit?tes principu tiek pras?ts, lai pirmie ieguld?juma izdevumi, kas veikti uz??muma vajadz?b?m un t? izveides nol?k?, tiktu uzskat?ti par saimniecisku darb?bu.

20 Šaj? liet? un neanaliz?jot jaut?jumu, vai *H. Malburg* k? uz??m?ja statuss konkr?taj? gad?jum? var izriet?t no vi?a darb?bas jaun?s sabiedr?bas izpilddirektora amat?, k? nor?d?ts PVN deklar?cij? par str?d?go 2004. gadu, iesniedz?jtiesa uzskata, ka *H. Malburg*, ieg?stot klient?ru, ko viš p?c tam bez atl?dz?bas nodod jaunajai sabiedr?bai, lai t? sav? profesion?laj? darb?b? izmantotu šo klient?ru, t?d?j?di veicot sagatavojoš?s darb?bas š?s jaun?s sabiedr?bas lab?, ir veicis saimniecisku darb?bu.

21 Otrk?rt, klient?ra esot tikusi ar? nodota *H. Malburg* k? pakalpojumu sa??m?jam. Viš, re?li sadalot kapit?lu, klient?ru esot ieguvis uz sava v?rda un par saviem l?dzek?iem, un tikai p?c tam t? bez atl?dz?bas ir tikusi nodota jaunajai sabiedr?bai, lai t? šo klient?ru izmantotu.

22 Visbeidzot, šaj? liet? esot izpild?ts *UStG* 15. panta 1. punkta pirm? teikuma 1. apakšpunkt? paredz?tais nosac?jums, jo atbilstoši likumam PVN esot maks?jams par ieg?des dar?jumu. *Finanzamt* esot nol?musi PVN par 1994. gadu noteikt vecajai sabiedr?bai sakar? ar klient?ras nodošanu *H. Malburg*, un šis nodoklis esot ticis samaks?ts.

23 Šis apgalvojums netiekot apstr?d?ts t?d??, ka *H. Malburg* k? jaun?s sabiedr?bas akcion?rs ieg?to klient?ru bez atl?dz?bas esot nodevis jaun?s sabiedr?bas r?c?b?, lai t? šo klient?ru izmantotu, šaj? zi?? neesot noticis ar nodokli apliekams pieg?des dar?jums un princip? neesot tiešas vajadz?g?s saiknes starp veiktajiem ieg?des dar?jumu un ar nodokli apliekamo pieg?des dar?jumu. Tiesa sav? iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Polski Trawertyn* esot nospriedusi, ka noteikumi, kas regul? kop?jo PVN sist?mu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru ne sabiedr?bas akcion?riem, ne pašai sabiedr?bai nav ?auts izmantot ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts k? priekšnodoklis par ieguld?jumu izdevumiem, kuri šiem akcion?riem radušies pirms min?t?s sabiedr?bas izveides un re?istr?cijas, t?s saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m un nol?k?. Tom?r izskat?maj? liet? šis spriedums b?tu piem?rojams p?c analo?ijas.

24 Iesniedz?jtiesa tom?r nor?da, ka *Bundesfinanzhof V* pal?ta nepiekr?t šai interpret?cijai un uzskata, ka Tiesas sniegtais pamatojums iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Polski Trawertyn* nav

transponējams šajā lietā. Tātad itā pašā strādīgais darījums neesot tās “ieguldījumu darījums”, kāds ir ticis apstrādāts lietā *Polski Trawertyn*, kurā pasludināts iepriekš minētais spriedums. Šis palātas skatījums jāūtīst izskatāmā lietā ir nevis par jaunās sabiedrības veiktu mantiska ieguldījuma iegādi, bet gan vienīgi par šādas mantas nodošanu šīs sabiedrības rīcībā. Visbeidzot, *H. Malburg* veiktais “vīlķa darījums” neesot ar nodokli apliekams darījums, kāds ir bijis lietā *Polski Trawertyn*, kurā tika pasludināts iepriekš minētais spriedums, bet gan darījums, kas jau sākotnēji nav apliekams ar nodokli.

25 Šajā ziņā iesniedzējtiesa uzskata, ka pastāv šaubas attiecībā uz Sestās direktīvas noteikumu interpretāciju.

26 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkts, [kā arī] 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts attiecībā uz neitralitātes principu ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu konsultāciju civiltiesiskas sabiedrības akcionāram, kas daļu no minētās sabiedrības klientāras iegūst vienīgi tādā, lai pēc tam tieši bez atlīdzības to nodotu uzņēmējdarbības vajadzībām jaundibinātai nodokļu konsultāciju civiltiesiskai sabiedrībai, kurā viņš ir galvenais akcionārs, lai viņš to izmantotu profesionālajā darbībā, ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par klientāras iegāšanu?”

Par prejudiciālo jautājumu

27 Ar savu prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkts, kā arī 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts, ņemot vērā PVN neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu konsultāciju civiltiesiskas sabiedrības akcionārs, kas iegūst daļu no šīs sabiedrības klientāras ar vienu mērķi to tieši un bez atlīdzības nodot tādā jaundibinātas nodokļu konsultāciju civiltiesību sabiedrības rīcībā, kurā viņš ir galvenais akcionārs, lai šis pārdarījis minētais šo klientāru izmantotu savā profesionālajā darbībā, kaut gan nav nosacījuma, ka tā tiek ietverta jaunizveidotās sabiedrības pašumā, ir tiesīgs atskaitīt PVN, kas samaksāts priekšnodoklī par attiecīgās klientāras iegādi.

28 Kā izriet no šā sprieduma 23. un 24. punkta, iesniedzējtiesa itā pašā vēlas zināt, vai pamatojums, uz kuru ir balstīta Tiesas sniegtā interpretācija iepriekš minētajā spriedumā lietā *Polski Trawertyn* par tādā priekšnodokļa atgāšanu, kas samaksāts par darījumiem, kuri veikti nolūkā īstenot saimnieciskās darbības projektu, kas jāveic pilnsabiedrībai, kuras nākamie akcionāri ir samaksājuši priekšnodokli, ir piemērojams pēc analoģijas tādā situācijā, kāda ir pamatlietā.

29 Vispirms ir jāatgādina, ka minētās lietas rašanās fakti, kā izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Polski Trawertyn* 26. punkta un no 63. punkta enerģētiskā secinājuma lietā, kurā pasludināts minētais spriedums, bija tādi pašā kā izskatāmā lietā. Tomēr atbilstoši piemērojamajiem valsts tiesību aktiem nākamās sabiedrības akcionāri nevar izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts attiecībā uz ieguldījumu izdevumiem, kuri tiem personiski un pirms šīs sabiedrības reģistrācijas un identificēšanas PVN mērķiem radušies sabiedrības saimnieciskās darbības vajadzībām un nolūkā, jo attiecīgā mantiskā ieguldījuma veikšana ir ar nodokli neapliekams darījums. Turklāt Tiesa, ņemot vērā aprakstītos faktus, ir konstatējusi, ka tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, minētais valsts tiesiskais regulējums ne tikai neapņemas minētajai sabiedrībai izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par attiecīgo ieguldījumu mantu, bet arī liedz izmantot šīs tiesības akcionāriem, kam radušies ieguldījuma izdevumi.

30 Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Polski Trawertyn* Tiesa ir arī nospriedusi, ka Padomes

2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK kopājo PVN sistēmā (OV L 347, 1. lpp.) 9., 168. un 169. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurš neļauj ne sabiedrības akcionāriem, ne pašai sabiedrībai izmantot tiesības atskaitēt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis par ieguldījumu izdevumiem, kuri šiem akcionāriem radušies pirms minētās sabiedrības izveides un reģistrācijas, tās saimnieciskās darbības vajadzībām un nolūkā.

31 Ēmot vērā šos apsvērumus, turpmākajos apsvērumos ir jāpārbauda, vai elementi, kas raksturīgi attiecīgajai situācijai, kura aplūkota iepriekš minētajā spriedumā lietā *Poliski Trawertyn*, ir piemērojami pēc analoģijas tādai situācijai, kāda ir pamatlietā.

32 Lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka, pirmkārt, saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktu nodokli uzliek par šīs direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzētajām saimnieciskajām darbībām un attiecīgā gadījumā pēc tam ir tiesības to atskaitēt, un it īpaši tie ir darījumi, kas ietver ilglaicīgu materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus.

33 Otrkārt, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta 2) apakšpunktu, ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām, nodokļa maksātājs no nodokļa, kurš viņam jāmaksā, ir tiesīgs atskaitēt PVN, kas valsts teritorijā maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.

34 Turklāt, kā Tiesa jau ir nospriedusi, nolūkā atzīt nodokļa maksātāja tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu un noteikt šo tiesību apjomu principā ir nepieciešama tiešas un tīltījas saiknes esamība starp konkrēto iepriekš veikto darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas pēc tam rada atskaitēšanas tiesības (skat. 2013. gada 21. februāra spriedumu lietā C-104/12 *Becker*, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Taču jākonstatē, ka lietā *Poliski Trawertyn*, kurā tika pasludināts iepriekš minētais spriedums, darījums, pēc kura abi nākamie akcionāri ir rīkojušies, proti, sabiedrība izdarot mantiskus ieguldījumus, kuri ir uzskatāmi par ieguldījumu izdevumiem šīs sabiedrības saimnieciskās darbības mērķiem, patiešām ietilpa PVN piemērošanas jomā, taču bija ar šo nodokli neapliekams darījums. Savukārt pamatlietā aplūkotais vēlāk veiktais darījums neietilpst PVN piemērošanas jomā, un līdz ar to klientāras nodošana bez atlīdzības jaunās sabiedrības rīcībā nevar tikt uzskatīta par "saimniecisko darbību" Sestās direktīvas izpratnē.

36 Šī klientāras nodošana jaunās sabiedrības rīcībā notiek "bez atlīdzības" un tā tad neietilpst ne Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, kurš attiecas vienīgi uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, ne Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkta, kuri attiecas uz ilglaicīgu materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus, piemērošanas jomā.

37 Līdz ar to izskatāmā lietā nav nekādas tiešas un tīltījas saiknes starp konkrēto iepriekš veikto darījumu un vēlāk veikto darījumu, kas rada atskaitēšanas tiesības saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu.

38 Tomēr Tiesa ir arī atzinusi, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitēt priekšnodokli ar to, ja, pat neesot tiešai un tīltījai saiknei starp konkrēto iepriekš veikto darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitēšanas tiesības, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šīs sabiedrības vispārīgām izmaksām un kā tādās veido daļu no sabiedrības pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenām. Faktiski šādas izmaksas ir tieši un tīltīji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-98/98 *Midland Bank, Recueil*, I-4177. lpp., 31. punkts; 2005. gada 26. maija

spriedums liet? C?465/03 *Kretztechnik*, Kr?jums, l?4357. lpp., 36. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Becker*, 20. punkts). T?ds it ?paši var?tu b?t gad?jums, ja tiek konstat?ts, ka nodok?a maks?t?js, darbojoties jaundibin?t?s sabiedr?bas izpilddirektora amat?, pats ir ieguvis attiec?go klient?ru un ka no š?s ieg?šanas izrietoš?s izmaksas b?tu j?uzskata par da?u no visp?r?j?m izmaks?m saist?b? ar vi?a darb?bu izpilddirektora amat?.

39 Tom?r, k? izriet no š? sprieduma 20. punkta, iesniedz?jtiesa pati sav? pamatojum? šo apgalvojumu ir noraid?jusi, t?d?? šaj? zi?? Tiesai nav j?lemj.

40 V?l ir j?atg?dina, ka iesniedz?jtiesa v?las zin?t, vai, ?emot v?r? neitralit?tes principu, iepriekš min?tais spriedums liet? *Polski Trawertyn* šaj? liet? nav piem?rojams p?c analo?ijas.

41 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Tiesa atk?rtoti ir spriedusi, ka nodok?u neitralit?tes princips atspogu?ojas atskait?šanas sist?m? – sist?m?, kuras m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem, ar noteikumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (skat. it ?paši 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 19. punkts; k? ar? 2005. gada 3. marta spriedumu liet? C?32/03 *Fini H*, Kr?jums, l?1599. lpp., 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 T?p?c nodok?u neitralit?tes princips neattiecas uz t?du situ?ciju, k?da ir pamatliet?, neraugoties uz to, ka klient?ras nodošana bez atl?dz?bas sabiedr?bas r?c?b?, k? izriet no š? sprieduma 35. un 36. punkta, nav dar?jums, kas ietilpst PVN piem?rošanas jom?.

43 Turkl?t, k? Tiesa jau ir nospriedusi, nodok?u neitralit?tes princips nav prim?ro ties?bu aktu noteikums, bet gan interpret?cijas princips, kurš ir j?piem?ro vienlaikus ar atbr?vojumu šauras interpret?cijas principu (2012. gada 19. j?lija spriedums liet? C?44/11 *Deutsche Bank*, 45. punkts). Tas ne?auj paplašin?t v?l?kas atskait?šanas piem?rošanas jomu situ?cij?, kad nav skaidra Sest?s direkt?vas noteikuma. Attiec?b? uz lietu *Polski Trawertyn*, kur? pasludin?ts iepriekš min?tais spriedums, tika atz?ts, ka attiec?go valsts ties?bu aktu piem?rošana nav ??vusi ne n?kamajiem akcion?riem rad?t neitralit?tes principu, ne ar? šai sabiedr?bai veism?gi atsaukties uz to.

44 Un v?l ir j?iev?ro, ka lietas *Polski Trawertyn*, kur? tika pasludin?ts iepriekš min?tais spriedums, rašan?s fakti v?l cit?d? zi?? atš?iras no pamatliet? apl?kot?s situ?cijas. T? šaj? p?d?j? min?taj? jauna sabiedr?ba jau bija izveidota, kad *H. Malburg* ieguva klient?ru, un pret?ji situ?cijai liet? *Polski Trawertyn*, kur? tika pasludin?ts iepriekš min?tais spriedums, š?s sabiedr?bas ?pašum? nav izdar?ts mantisks ieguld?jums, šaj? gad?jum? – klient?ra. Visbeidzot, t? nav jaunizveidot? sabiedr?ba, kura ir piepras?jusi ties?bas atskait?t PVN, kuru ir samaks?jis akcion?rs saist?b? ar š?s sabiedr?bas darb?bas sagatavošanas darb?bu.

45 T?p?c pamatojums, uz kuru ir balst?ta Tiesas sniegt? interpret?cija iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Polski Trawertyn*, nav transpon?jams t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?.

46 Šo secinājumu apstiprina apstākļi, ka klientāras nodošana bez atlīdzības, kā arī uz to norāda Vācijas valdība, nevar tikt pielīdzināta citiem valsts tiesību juridiski iespējamiem risinājumiem, kas saskaņā ar šīm pašām tiesību radītu tiesību uz atskaitēšanu, bet vienīgi tad, ja *H. Malburg* nebūtu izvēlējies būt pats sev vadītājs. Pretēji valsts tiesību aktiem lietā *Polski Trawertyn*, kurā tika pasludināts iepriekš minētais spriedums, kuri neēvēja prasītāji izmantot nodokļu neitralitātes principu, šādi, ka iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamatlietā valsts tiesību aktiem principā nav pretrunā nodokļa neitralitātes principa piemērošana tādā situācijā, kādā ir pamatlietā, ko raksturo apstākļi, ka prasītājs būtu varējis izmantot citas iespējas.

47 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkts, kā arī 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts, Ņemot vērā PVN neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu konsultāciju civiltiesiskas sabiedrības akcionārs, kas iegūst daļu no šīs sabiedrības klientāras ar vienu mērķi to tieši un bez atlīdzības nodot tādās jaundibinātās nodokļu konsultāciju civiltiesību sabiedrības rīcībā, kurā viņš ir galvenais akcionārs, lai šis pārdarītais minētais šo klientāru izmantotu savā profesionālajā darbībā, turklāt tai netiekot ietvertai jaunizveidotās sabiedrības veidošanā, nav tiesīgs atskaitēt PVN, kas samaksāts priekšnodoklī par attiecīgās klientāras iegādi.

Par tiesīšanu izdevumiem

48 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospiež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 4. panta 1. un 2. punkts, kā arī 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts, Ņemot vērā PVN neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu konsultāciju civiltiesiskas sabiedrības akcionārs, kas iegūst daļu no šīs sabiedrības klientāras ar vienu mērķi to tieši un bez atlīdzības nodot tādās jaundibinātās nodokļu konsultāciju civiltiesību sabiedrības rīcībā, kurā viņš ir galvenais akcionārs, lai šis pārdarītais minētais šo klientāru izmantotu savā profesionālajā darbībā, turklāt tai netiekot ietvertai jaunizveidotās sabiedrības veidošanā, nav tiesīgs atskaitēt PVN, kas samaksāts priekšnodoklī par attiecīgās klientāras iegādi.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.