

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2013. gada 30. maijā (*)

PVN – Sestā direktīva 77/388/EEK – 5. panta 8. punkts – Jādziens “visu aktīvu vai to daļas nodošana” – Sabiedrības, kurai atsavinātājs sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, 30 % kapitāldaļu nodošana

Lieta C-651/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2011. gada 2. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 19. decembrī, tiesvedībā

Staatssecretaris van Financiën

pret

X BV.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Malenovskis [*J. Malenovský*], tiesneši U. Lehmušs [*U. Lõhmus*] (referents) un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ģemot vērā rakstveida procesā un 2012. gada 26. novembra tiesas sēdī,

ģemot vērā atbildē, ko sniedza:

- *X BV* vērā – *T. K. M. Rookmaker-Penners* un *C. A. Peeters*, *belastingadviseurs*,
- Nīderlandes valdības vērā – *C. Wissels* un *B. Koopman*, pārstāves,
- Vācijas valdības vērā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vērā – *S. Ossowski* un *A. Robinson*, pārstāvji, kuriem palīdz *R. Hill* un *G. Peretz*, *barristers*,
- Eiropas Komisijas vērā – *L. Lozano Palacios*, kā arī *W. Roels* un *A. Cordewener*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušāšanas pieņemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17.

maiņa 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.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 5. panta 8. punktu un 6. panta 5. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretārs finanšu lietās) un *X BV* (turpmāk tekstā – “X”) saistībā ar paziņojumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksājuma apmēru, kas tam tika nosūtīts par laikposmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim.

Atbilstošās tiesību normas

Sestā direktīva

3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. pantu:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

[..]

3. Par materiālu pašumu dalībvalstīs var uzskatīt:

[..]

c) akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā pašuma vai tās daļas pašumtiesības vai valdījuma tiesības.

[..]

8. Ja visus aktīvus vai to daļu nodod par atlīdzību vai bez tās vai kā iemaksu uzņēmējdarbībai, dalībvalstīs var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un šādā gadījumā saņēmēju uzskata par atdevēja [atsavinātāja] tiesību pārņēmēju. Attiecīgos gadījumos dalībvalstīs var veikt vajadzīgos pasākumus, lai novērstu konkurences traucējumus, ja saņēmējs nav pilnībā pakauts nodoklim.”

4 Šīs direktīvas 6. panta 1. punkts ir noteikts:

““Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

Šādi darījumi cita starpā var ietvert:

– nemateriālo pašuma nodošanu neatkarīgi no tā, vai tas ir tās dokumenta priekšmets, kurš rada pašumtiesības,

[..]”.

5 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 6. panta 5. punktam direktīvas 5. panta 8. punkts “tāpat attiecas uz pakalpojumu sniegšanu”.

6 Sestās direktīvas 13. panta ar nosaukumu “Atbrīvojumi valsts teritorijā” B daļā ar nosaukumu “Citi atbrīvojumi” ir noteikts:

“Cikt?l tas nav pretrun? [..] citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo t?l?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai [nek?du] ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

d) š?dus darb?jumus:

[..]

5. Dar?jumus, ieskaitot starpniec?bu, iz?emot p?rvaldi un uzraudz?bu, ar akcij?m un da??m sabiedr?b?s vai apvien?b?s, bezseguma par?dz?m?m un citiem v?rtspap?riem [..].”

N?derlandes ties?bas

7 N?derlandes Karaliste ir izmantojusi Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punkt? un 6. panta 5. punkt? paredz?to iesp?ju un to p?r??musi 1968. gada 28. j?nija Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968*) (*Staatsblad* 1968, Nr. 329), redakcij?, kas piem?rojama pamattiesved?b?, 31. pant?. Šis pants bija formul?ts š?di:

“Ja uz??mums vai t? da?a tiek nodoti sa??m?jam, kas turpina uz??muma vai t? da?as darb?bu, tad atbilstoši ministrijas r?kojum? paredz?tajiem nosac?jumiem pieg?d?m un pakalpojumiem, kas ir š?s nodošanas pamat?, nodok?i netiek uzlikti.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

8 1996. gad? X pieder?ja 30 % A BV (turpm?k tekst? – “A”), sabiedr?bas, kuras darb?bas joma bija saist?ta ar automatiz?ciju, kapit?lda?u. P?r?j?s A kapit?lda?as 20,01 %, 30 % un 19,99 % apm?r? pieder?ja attiec?gi B Holding BV, X1 Beheer BV un C BV.

9 K? strukt?rvien?bas, kuras nosaukums ir *Management Board* (valde), locekle X, t?pat k? B Holding BV un X1 Beheer BV, par l?gum? noteiktu atl?dz?bu veica A p?rvaldes darb?bas.

10 1996. gada beig?s X, k? ar? citi A kapit?lda?u ?pašnieki p?rdeva savas kapit?lda?as D plc. Š?s p?rdošanas kontekst? X izbeidza savas p?rvaldes darb?bas A lab? un atst?ja min?t?s sabiedr?bas *Management Board*.

11 Saist?b? ar šo da?u p?rdošanu X tika sniegti vair?ki pakalpojumi, r??inos nor?dot PVN. Sav?s PVN deklar?cij?s X atskait?ja šo nodokli, uzskatot, ka t?s kapit?lda?u nodošana ir visu akt?vu un pakalpojumu nodošana un ka izdevumi, kas tai radušies šaj? nodošan?, ir j?uzskata par da?u no visp?r?jiem izdevumiem saist?b? ar t?s saimniecisko darb?bu kopum?, un t?d?j?di tie ir piln?b? atskait?mi.

12 Inspektors k? N?derlandes kompetent? iest?de PVN iekas?šanas jom? atteica šo atskait?šanu un izdeva pazi?ojumu par nodok?u maks?jumu apm?ru. P?c tam vi?š noraid?ja par šo pazi?ojumu X iesniegto s?dz?bu, tom?r samazinot noteikto summu.

13 *Gerechthof te 's-Gravenhage* (H²gas Apel²cijas tiesa) atzina X par inspektora l²mumu iesniegto apel²cijas s²dz²bu par pamatotu un atc²la min²to pazi²ojumu par nodok²u maks²jumu apm²ru. Š²s tiesas skat²jum² X kapit²lda²u nodošana neietilpa PVN piem²rošanas jom², jo t² nebija saimnieciska darb²ba. Tom²r t² uzskat²ja, ka PVN priekšnodoklis var²ja tikt atskait²ts, ²emot v²r², ka kapit²lda²u atsavin²šana un nodošana bija saist²tas ar X k² uz²m²ja darb²b²m.

14 *Staatssecretaris van Financiën* par *Gerechthof te 's-Gravenhage* spriedumu iesniedza kas²cijas s²dz²bu *Hoge Raad der Nederlanden* [N²derlandes Augst²kaj² ties²].

15 Iesniedz²jtiesa atsaucas uz 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet² C-29/08 *SKF* (Kr²jums, I-10413. lpp., 32.–34. punkts un rezolut²v²s da²as 2) punkts), secinot, ka attiec²g² A 30 % kapit²lda²u nodošana, kas notika kop² ar š²s sabiedr²bas p²rvaldes darb²bu p²rtraukšanu, ir saimnieciska darb²ba un t² b²tu j²atbr²vo no nodok²a atbilstoši Sest²s direkt²vas 13. panta B da²as d) punkta 5. apakšpunktam.

16 Ta²u Tiesa t² paša sprieduma 41. punkt² esot nor²d²jusi, ka da²u nodošanai, kas ir j²uzskata par saimniecisku darb²bu, nav j²piem²ro PVN, ja š² nodošana var tikt piel²dzin²ta visu akt²vu vai to da²u nodošanai un ja attiec²g² dal²bvalsts ir izmantojusi min²t²s direkt²vas 5. panta 8. punkta pirmaj² teikum² paredz²to iesp²ju.

17 Iesniedz²jtiesa uzskata, ka atskait²šanas ties²bas ir atkar²gas no min²t²s normas piem²rojam²bas t²du kapit²lda²u nodošanai, k²da tiek apl²kota pamatliet².

18 Š²dos apst²k²os *Hoge Raad der Nederlanden* nol²ma aptur²t tiesved²bu un uzdot Tiesai š²dus prejudici²lus jaut²jumus:

“1) Vai 30 % t²das sabiedr²bas da²u nodošanu, kurai šo da²u atsavin²t²js sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumu, var piel²dzin²t visu akt²vu (vai to da²as) nodošanai Sest²s direkt²vas 5. panta 8. punkta izpratn² un/vai pakalpojumu nodošanai š²s direkt²vas 6. panta 5. punkta izpratn²?

2) Ja uz pirmo jaut²jumu tiek sniegta noliedzoša atbilde: vai šaj² jaut²jum² min²to da²u nodošanu var piel²dzin²t visu akt²vu (vai to da²as) nodošanai Sest²s direkt²vas 5. panta 8. punkta izpratn² un/vai pakalpojumu nodošanai š²s direkt²vas 6. panta 5. punkta izpratn², ja p²r²jie akcion²ri, kas sabiedr²bai, kuras kapit²lda²as tiek nodotas, ar² sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumu, (gandr²z) vienlaic²gi nodod visas p²r²j²s š²s sabiedr²bas kapit²lda²as vienai personai?

3) Ja ar² uz otro jaut²jumu tiek sniegta noliedzoša atbilde: vai pirmaj² jaut²jum² min²to da²u nodošana ir j²uzskata par uz²muma (vai t² da²as) nodošanu Sest²s direkt²vas 5. panta 8. punkta un 6. panta 5. punkta izpratn², ja ²em v²r², ka š² nodošana ir cieši saist²ta ar šaj² dal²b² realiz²to sabiedr²bas p²rvaldi?”

Par prejudici²lajiem jaut²jumiem

Par l²guma sniegt prejudici²lu nol²mumu pie²emam²bu

19 Eiropas Komisija, skaidri neizvirzot iebildi par l²guma sniegt prejudici²lu nol²mumu nepie²emam²bu, tom²r savos Tiesai iesniegtajos apsv²rumos izsaka šaubas par jaut²jumu noz²m²gumu pamatlietas izspriešan². Komisija uzskata, ka iesniedz²jtiesa var lemt par iesp²ju atskait²t PVN, pamatojoties uz tai zin²majiem faktiem. Komisijas skat²jum² nav svar²gi noteikt, vai pamatliet² apl²kotais dar²jums ir ²rpus PVN piem²rošanas jomas vai ar² tas ir atbr²vojams no nodok²a saska² ar Sest²s direkt²vas 13. panta B da²as d) punkta 5. apakšpunktu, jo svar²gs ir

tikai jautājums par to, vai PVN, kas jāmaksā X par pakalpojumiem, kas tam tika sniegti, ir vai nav atskaitāms, un, lai uz to atbildētu, atliek pārbaudīt, vai X radušies izdevumi var tikt saistīti ar kapitāldaļu nodošanu vai arī tie var tikt saistīti ar citām X darbībām, proti, šīs sabiedrības sniegtajiem pārvaldes pakalpojumiem.

20 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskajās regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros, attiecas atbildības pieņēmums (skat. 2010. gada 7. oktobra spriedumu lietā C-515/08 *dos Santos Palhota* u.c., Krājums, I-9133. lpp., 20. punkts, kā arī 2011. gada 5. aprīļa spriedumu lietā C-119/09 *Société fiduciaire nationale d'expertise comptable*, Krājums, I-2551. lpp., 21. punkts).

21 Valsts tiesas iesniegto lūgumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai tiesiskie apstākļi, kas vajadzīgi, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (it īpaši skat. 2006. gada 5. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-94/04 un C-202/04 *Cipolla* u.c., Krājums, I-11421. lpp., 25. punkts; 2010. gada 7. decembra spriedumu lietā C-285/09 *R.*, Krājums, I-12605. lpp., 32. punkts, kā arī 2012. gada 19. jūnija spriedumu lietā C-307/10 *Chartered Institute of Patent Attorneys*, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Tomēr šajā gadījumā tas tā nav. Lai gan no iesniedzējtiesas nolūmuma patiešām izriet, ka pamatlīeta attiecas uz atteikumu piešķirt tiesības uz PVN atskaitēšanu par pakalpojumiem, kas saņemti saistībā ar kapitāldaļu nodošanu, nevis uz šo pārdēvēto minēto darījuma nodokļu režīmu, tomēr atskaitējuma tiesību esamība it īpaši tiek noteikta atkarībā no saskaņotā darījuma, kam piesaistīti vāļkie darījumi, nodokļu režīma rakstura (iepriekš minētais spriedums lietā *SKF*, 60. punkts).

23 Tādējādi lūgtā Savienības tiesību interpretācija, lai noskaidrotu, kāds nodokļu režīms ir jāpiešķir tādā darījumam, kāds aplūkots pamatlietā, faktiski atbilst objektīvai nepieciešamībai atrisināt iesniedzējtiesas izskatāmo strīdu.

24 Līdz ar to lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu ir pieņemams.

Par lietas būtību

25 Ar saviem trīs jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 5. panta 8. punkts un/vai 6. panta 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrības, kurai atsavinātājs sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, 30 % kapitāldaļu nodošana ir visu aktīvu vai pakalpojumu vai to daļas nodošana šo normu izpratnē. Ja atbilde ir noliedzoša, šī tiesa vēlās noskaidrot, vai minētā normu piemērošanas nosacījumi tomēr ir izpildīti, ja, pirmkārt, pārējie akcionāri praktiski tajā pašā brīdī nodod tai pašai personai pārējās šīs sabiedrības kapitāldaļas un, otrkārt, šī nodošana ir cieši saistīta ar šajā pašā sabiedrībā veiktajām pārvaldes darbībām.

26 Vispirms, ņemot vērā, ka iesniedzējtiesa atsaucas uz divām Sestās direktīvas normām, kuras attiecināmas uz skarprežu piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar šīs direktīvas 6. panta 1. punktu nemateriālo pašuma nodošana neatkarīgi no tā, vai tas ir tādā dokumenta priekšmets, kurš rada pašumtiesības, tiek uzskatīta par pakalpojumu sniegšanu. No tā izriet, ka, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, minētās direktīvas 6. panta 5. punkts principā ir jāuzskata par atbilstošu.

27 Tādu šīs pašas direktīvas 5. panta 3. punkta c) apakšpunktā dalībvalstīm ir dota iespēja

par materiālu pašumu uzskatīt akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā pašuma vai tās daļas pašumtiesības vai valdījuma tiesības (2012. gada 5. jūlija spriedums lietā C-259/11 *DTZ Zadelhoff*, 31. punkts). Tādējādi nevar tikt izslēgtas, ka Sestās direktīvas 5. panta 8. punkts, iespējams, var būt attiecināms uz pamatlietu.

28 Tā kā Tiesas rīcībā nav pietiekamas informācijas, lai izlemtu, kura no abām prejudiciālajos jautājumos paredzētajām tiesību normām ir piemērojama pamatlietas apstākļos, ir jāinterpretē Sestās direktīvas 5. panta 8. punkts, jo tajā ir izklāstīts nepieņemamas noteikuma saturs, vajadzības gadījumā *mutatis mutandis* 5. panta 8. punkta interpretācijas elementus piemērojot šīs pašas direktīvas 6. panta 5. punktam.

29 Pirmkārt, runājot par to, vai 30 % sabiedrības daļu nodošana var būt visu aktīvu vai to daļu nodošana, ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta pirmajā teikumā ir paredzēts, ka, ja tiek nodoti visi aktīvi vai to daļa, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un šādā gadījumā saņēmējs tiek uzskatīts par atsavinātāja tiesību pārņēmēju. No tā izriet, ka, ja dalībvalsts ir izmantojusi šo iespēju, visu aktīvu vai to daļas nodošana nav uzskatāma par preču piegādi Sestās direktīvas izpratnē un tai nepiemēro PVN saskaņā ar tās 2. pantu (skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 30. punkts; 2003. gada 27. novembra spriedumu lietā C-497/01 *Zita Modes, Recueil*, I-14393. lpp., 29. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 36. punkts, un 2011. gada 10. novembra spriedumu lietā C-444/10 *Schriever, Krājums*, I-11071. lpp., 20. punkts).

30 Nav strīda par to, ka Nīderlandes Karaliste ir izmantojusi šajā tiesību normā paredzēto iespēju.

31 Tā kā Sestajā direktīvā nav skaidras atsaucē uz dalībvalstu tiesībām noteikt visu aktīvu vai to daļas nodošanas nozīmi un piemērojamību, tas ir autonomas Savienības tiesību jēdziens, kurš jāpārbauda un interpretējam vienveidīgi, lai izvairītos no atšķirībām PVN režīma piemērošanā dalībvalstīs (iepriekš minētie spriedumi lietā *Zita Modes*, 32. un 35. punkts, kā arī lietā *Schriever*, 22. punkts).

32 Tiesa minēto jēdzienu interpretē, tāpat kā, ka tajā ietilpst komercdarbības nodošana vai autonomas uzņēmuma daļas nodošana, kas ietver materiālas un attiecīgā gadījumā nemateriālas vērtības, kuras kopā veido uzņēmumu vai uzņēmuma daļu, kurš var veikt neatkarīgu saimniecisko darbību, bet tajā neietilpst tāda lietu vienkārša nodošana kā preču krājumu pārdošana (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Zita Modes*, 40. punkts; lietā *SKF*, 37. punkts, un lietā *Schriever*, 24. punkts). Tāpat Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta piemērošanā ir svarīgi, lai pašumtiesību saņēmējam būtu nodoms veikt komercdarbību vai nodotās uzņēmuma daļas darbību, nevis vienkārši uzreiz likvidēt attiecīgo darbību (iepriekš minētie spriedumi lietā *Zita Modes*, 44. punkts, un lietā *Schriever*, 37. punkts).

33 Kā norāda iesniedzējtiesa, no iepriekš minētā sprieduma lietā *SKF* 38. un 40. punkta patiešām izriet, ka Tiesa nav izslēgusi, ka pilnīgas daļas [sabiedrības kapitāla] nodošana zināmos apstākļos var tikt pielīdzināta visu aktīvu vai to daļas nodošanai, lai gan tās nodošanas rezultātā pilnībā vai daļēji tiek nodoti attiecīgo uzņēmumu aktīvi. Tāu lietā, kurā tika pasludināts minētais spriedums, Tiesas rīcībā nebija nepieciešams informācijas, lai paustu nostāju par Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta piemērojamību tādā gadījumā, kāds bija minētajā lietā, atstājot iesniedzējtiesas ziņā tās pārbaudi.

34 Iepriekš minētā sprieduma lietā *Schriever* 25. punktā Tiesa uzsvēra, ka attiecībā uz komercdarbības vai autonomas uzņēmuma daļas nodošanu Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta izpratnē ir jākonstatē, ka visām nodotajām daļām ir jābūt pietiekamām, lai būtu iespējama neatkarīga saimnieciska darbība.

35 Šajā ziņā jānorāda, ka ar sabiedrības kapitāldaļu turēšanu, atšķirībā no sabiedrības aktīvu turēšanas, nav pietiekami, lai tiktu veikta neatkarīga saimnieciskā darbība.

36 Saskaņā ar Tiesas judikatūru vienkārša kapitāldaļu iegāde, turēšana un pārdošana pati par sevi nav saimnieciska darbība Sestās direktīvas izpratnē, jo vienkārša finanšu daļba citos uzņēmumos tiešām nenozīmē ilglaicīgu pārsuma izmantošanu nolūkā gūt no tās ienākumus. Jebkādās saistībās ar šo daļbu saņemtas dividendes vienkārši ir pārsuma tiesību rezultāts (šajā ziņā skat. 1991. gada 20. jūnija spriedumu lietā *C-60/90 Polysar Investments Netherlands, Recueil*, I-3111. lpp., 13. punkts; 2000. gada 14. novembra spriedumu lietā *C-142/99 Floridienne un Berginvest, Recueil*, I-9567. lpp., 17. un 22. punkts; 2001. gada 27. septembra spriedumu lietā *C-16/00 Cibo Participations, Recueil*, I-6663. lpp., 19. punkts, kā arī 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā *C-496/11 Portugal Telecom*, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Citādi ir tad, ja daļbu papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā ir iegūta daļba, pārvaldē, ja šāda iejaukšanās ietver tādā darbību veikšanu, kam tiek piemērots PVN, kā, piemēram, administratīvu, finanšu, komerciālu un tehnisku pakalpojumu sniegšana (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Polysar Investments Netherlands*, 14. punkts; lietā *Floridienne un Berginvest*, 18. un 19. punkts; lietā *Cibo Participations*, 20. un 21. punkts, kā arī lietā *Portugal Telecom*, 33. un 34. punkts).

38 Tādējādi, kā uz to norāda Vācijas valdība, sabiedrības kapitāldaļu nodošanu neatkarīgi no daļbas apmēra var pielīdzināt visu aktīvu vai to daļas nodošanai Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta izpratnē tikai tad, ja daļba tiek veikta neatkarīgas vienības daļā, tādējādi ļaujot veikt neatkarīgu saimniecisko darbību, un šo darbību turpina ieguvējs. Vienkārša kapitāldaļu nodošana, kurai neseko aktīvu nodošana, neļauj atsavināt pārsumtiesību pārņēmājam turpināt neatkarīgu saimniecisko darbību.

39 Akcionāri nav uzņēmuma, kurā viņiem ir kapitāldaļas, aktīvu pašnieki, bet ir kapitāldaļu pašnieki – viņiem šajā ziņā ir tiesības saņemt dividendes, iegūt informāciju un viņi ir iesaistīti svarīgu lēmumu par uzņēmuma vadību pieņemšanā. Attiecībā uz daļbu sabiedrības kapitāli 30 % apmērā ir jākonstatē, ka tā norāda tikai uz ierobežotām tiesībām šajā sabiedrībā.

40 No iepriekš izklāstītā izriet, ka sabiedrības 30 % kapitāldaļu nodošana nevar tikt pielīdzināta visu aktīvu vai to daļas nodošanai Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta izpratnē.

41 Šis konstatējums nevar tikt apšaubīts, pamatojoties uz minētās tiesību normas mērķi. Saskaņā ar Tiesas judikatūru Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta pašais mērķis ir atvieglot uzņēmumu vai to daļu pārņemšanu, vienkāršojot to un izvairoties no saņemājamā naudas līdzekļu apgrūtināšanas ar nesamērīgu nodokļa maksājumu, kurš katrā ziņā tiks atmaksāts vēlāk, atskaitot PVN priekšnodokli (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Zita Modes*, 39. punkts, un lietā *Schriever*, 23. punkts).

42 Šajā ziņā Tiesa uzskatīja, ka pašais režīms ir tostarp attaisnojams tādēļ, ka PVN avansa summa par nodošanu var radīt paši lielu slogu attiecībā uz atbilstošajiem saimnieciskās darbības resursiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Zita Modes*, 41. punkts).

43 Šīs grūtības nerodas daļbas kapitāli nodošanas gadījumā, lai kāds būtu tās apmērs. Kā

izriet no š? sprieduma 36. un 37. punkta, kapit?lda?u p?rdošana vai nu nav saimnieciska darb?ba, kurai j?piem?ro PVN, vai ar? t? ir atbr?vota no nodok?a atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunktam, ja t? ir veikta, lai nodrošin?tu tiešu vai netiešu iejaukšanos sabiedr?bas, kur? ir ieg?ta dal?ba, p?rvald? (1996. gada 20. j?nija spriedums liet? C-155/94 *Wellcome Trust, Recueil*, I-3013. lpp., 35. punkts). Ne vien?, ne otr? gad?jum? kapit?lda?u ieguv?jam nav j?maks? PVN.

44 Otrk?rt, ir j?p?rbauda, vai sniegt? atbilde b?tu cit?da, ja tiktu ?emts v?r?, ka visi akcion?ri p?rdod savu dal?bu vienam un tam pašam pirc?jam praktiski taj? paš? br?d?, no k? izriet, ka šis pirc?js k??st par attiec?g? uz??muma visu kapit?lda?u ?pašnieku.

45 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka atbilstoši pamatprincipam, kas rakstur?gs PVN sist?mai, šis nodoklis ir maks?jams par katru ražošanas vai izplat?šanas darb?bu, atskaitot nodokli, kas tieši ietekm? daž?dos cenu veidojošos elementus (it ?paši skat. 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C-98/98 *Midland Bank, Recueil*, I-4177. lpp., 29. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Abbey National*, 27. punkts).

46 Turkl?t ir j?uzsver, ka Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punkta tekst? termins "atdev?js [atsavin?t?js]" ir izmantots vienskaitl?, kas noz?m?, ka min?t?s normas piem?rošana nav paredz?ta gad?jum?, ja vair?ki atsavin?t?ji p?rdod savu dal?bu kapit?l? vienam un tam pašam ties?bu sa??m?jam.

47 No t? izriet, ka katrs dar?jums ir izv?rt?jams individu?li un neatkar?gi.

48 Protams, ir taisn?ba, ka Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *SKF 79*. punkt? uzskat?ja, ka apst?klis, ka kapit?lda?u nodošana notiek vair?kos sec?gos dar?jumos, neietekm? t?s anal?zi attiec?b? uz nodok?u rež?mu, kas ir j?piem?ro šai nodošanai.

49 Ta?u, k? izriet no š? sprieduma 33. punkta, liet?, kur? pasludin?ts iepriekš min?tais spriedums *SKF*, Tiesas r?c?b? nebija pietiekamas inform?cijas, lai izlemtu, vai Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punkts ir piem?rojams pamatlit? apl?kotajam dar?jumam, un t? sniedza atbildi, interpret?jot š?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunktu.

50 Katr? zi?? š?s p?d?j?s min?t?s lietas apst?k?i atš?iras no apst?k?iem izskat?maj? pamatlit?, ciktl taj? nebija runas par vair?kiem p?rdev?jiem, kas nosl?dza sec?gus dar?jumus ar vienu un to pašu pirc?ju.

51 L?dz ar to visu sabiedr?bas kapit?lda?u nodošana vienai un tai pašai personai, ko veic visi t?s akcion?ri, nav piel?dzin?ma visu akt?vu vai to da?as nodošanai Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punkta izpratn?.

52 Trešk?rt, run?jot par noz?m?gumu, k?ds sniegtaj? atbild? ir apst?klis, ka 30 % kapit?lda?u nodošana ir cieši saist?ta ar š? p?rdev?ja veiktaj?m p?rvaldes darb?b?m sabiedr?b?, kuras dal?bnieks tas bija, t?pat k? to dara N?derlandes un Apvienot?s Karalistes vald?bas, ir j?nor?da, ka p?rvaldes darb?bu nodošana, š?iet, ir X dal?bas p?rdošanas tiešas un lo?iskas sekas.

53 Cit?di b?tu tikai tad, ja p?rdev?ja p?rvaldes darb?bas b?tu veidojušas paša p?rdev?ja uz??muma neatkar?gu [darb?bas] da?u, kuras neatkar?gu veikšanu var?tu ats?kt ties?bu sa??m?js un par ko šim ties?bu sa??m?jam b?tu samaks?ta atseviš?a kapit?lda?u cen? neietilpstoša atl?dz?ba. Tom?r t?d? gad?jum? visu akt?vu nodošana attiektos tikai uz p?rvaldes darb?b?m, nevis uz kapit?lda?u nodošanu, jo šie abi dar?jumi skar atš?ir?gus uz??mumus.

54 T?d?j?di ir j?secina, ka apst?klis, ka kapit?lda?u nodošana ir veikta vienlaic?gi ar p?rvaldes

darb?bu nodošanu, neietekm? uz prejudici?lajiem jaut?jumiem sniegto atbildi.

55 Visbeidzot, lai iesniedz?jtiesai sniegtu lietder?gu atbildi, ?emot v?r?, ka atbilde uz prejudici?lajiem jaut?jumiem tai ir nepieciešama, lai lemtu par atskait?šanas ties?bu esam?bu pamatlietas apst?k?os, ir j?atg?dina, ka atskait?šanas ties?bas past?v gad?jumos, kad s?kotn?jiem dar?jumiem ir tieša un t?l?t?ja saikne ar v?l?kiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?šanu. Ja t? nav, tad ir j?p?rbauda, vai izdevumi s?kotn?jo pre?u vai pakalpojumu ieg?dei ir da?a no visp?r?jiem izdevumiem saist?b? ar nodok?a maks?t?ja visp?r?jo saimniecisko darb?bu. Vien? vai otr? gad?jum? tiešas un t?l?t?jas saiknes esam?ba noz?m?, ka s?kotn?j? pakalpojuma izmaksas ir attiec?gi iek?autas vai nu v?l?ko konkr?to dar?jumu izmaks?s, vai nodok?a maks?t?ja pieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu cen? t? saimniecisk?s darb?bas ietvaros (iepriekš min?tie spriedumi liet? *Cibo Participations*, 31. un 33. punkts, un liet? *SKF*, 60. punkts; 2012. gada 16. febru?ra spriedums liet? C-118/11 *Eon Aset Menidjunt*, 48. punkts, k? ar? 2013. gada 21. febru?ra spriedums liet? C-104/12 *Becker*, 19. un 20. punkts).

56 T? k? kapit?lda?u nodošana pamatliet? ir j?kvalific? k? no nodok?a atbr?vots dar?jums saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunktu, atskait?šanas ties?bas var tikt pie?autas tikai tad, ja pakalpojumu, kas sniegti X, v?rt?ba attiec?b? pret min?to nodošanu veido da?u no visp?r?jiem izdevumiem, kuri saist?ti ar t?s saimniecisko darb?bu kopum?, neiek?aujot to min?to kapit?lda?u p?rdošanas cen?.

57 L?dz ar to iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda min?t? nosac?juma izpilde, ?emot v?r? visus apst?k?us, k?dos pamatliet? ir nosl?gti dar?jumi.

58 No visiem šiem apsv?rumiem izriet, ka uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punkts un/vai 6. panta 5. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka sabiedr?bas, kurai atsavin?t?js sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, 30 % kapit?lda?u nodošana nav visu akt?vu vai pakalpojumu vai to da?as nodošana šo normu izpratn? neatkar?gi no t?, ka p?r?jie akcion?ri praktiski taj? paš? br?d? nodod atlikuš?s š?s sabiedr?bas kapit?lda?as tai pašai personai un ka š? nodošana ir cieši saist?ta ar šaj? paš? sabiedr?b? veiktaj?m p?rvaldes darb?b?m.

Par ties?šan?s izdevumiem

59 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (dev?t? pal?ta) nospriež:

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, 5. panta 8. punkts un/vai 6. panta 5. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka sabiedr?bas, kurai atsavin?t?js sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, 30 % kapit?lda?u nodošana nav visu akt?vu vai pakalpojumu vai to da?as nodošana šo normu izpratn? neatkar?gi no t?, ka p?r?jie akcion?ri praktiski taj? paš? br?d? nodod atlikuš?s š?s sabiedr?bas kapit?lda?as tai pašai personai un ka š? nodošana ir cieši saist?ta ar šaj? paš? sabiedr?b? veiktaj?m p?rvaldes darb?b?m.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.