

Lieta C-29/08

Skatteverket

pret

AB SKF

(Regeringsrätten lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīva – 2. un 4. pants, 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts un 17. pants – Direktīva 2006/112/EK – 2. un 9. pants, 135. panta 1. punkta f) apakšpunkts un 168. pants – Meitas sabiedrības un daļas kontrolētā sabiedrība nodošana, ko veic mātes sabiedrība – PVN piemērošanas joma – Atbrīvojums – Tādu pakalpojumu sniegšana, kas saņemti, veicot akciju nodošanu – Iespēja atskaitīt PVN

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Saimnieciskā darbība Sestās direktīvas 4. panta izpratnē – Jēdziens*

(Padomes Direktīvas 77/388 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. un 2. punkts un Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts)

2. *Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Sestajā direktīvā paredzētā atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktā paredzētā darījumi ar vērtspārņem*

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts un Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunkts)

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

(Padomes Direktīvas 77/388 17. panta 1. un 2. punkts un Direktīvas 2006/112 168. pants)

1. 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. un 2. punkts Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami daļbvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kas grozīta ar Direktīvu 95/7, kā arī 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts Direktīvā 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka šo direktīvu piemērošanas jomā ietilpstot šā saimnieciskā darbība ir mātes sabiedrības veikta visu meitas sabiedrības akciju nodošana 100 % apmērā, kā arī atlikušās daļas nodošana kontrolētājā sabiedrībā, kas agrāk piederēja 100 % apmērā, kurā mātes sabiedrība ir sniegusi pakalpojumu, kam piemēro pievienotās vērtības nodokli.

Nododot visas tai piederošās akcijas meitas sabiedrībā un kontrolētājā sabiedrībā, mātes sabiedrība izbeidz daļbū šādas sabiedrības. Ja šā mātes sabiedrība, kas ir mātes sabiedrība rēpniecības sabiedrību grupai, iejaucas šās meitas sabiedrības un šās kontrolētās sabiedrības pārvaldībā, tām pret atlīdzību sniedzot dažādas administratīvus, grāmatvedības un komercpakalpojumus, par kuriem tai bija jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, šā nodošana,

kas veikta, lai š? m?tes sabiedr?ba restrukturiz?tu sabiedr?bu grupu, var tikt uzskat?ta par dar?jumu nol?k? past?v?gi g?t ien?kumus, kas p?rsniedz vienk?ršu v?rtspap?ru p?rdošanu. Šim dar?jumam ir tieša saikne ar grupas veikt?s darb?bas organiz?ciju, un t?d?j?di tas ir nodok?u maks?t?ja ar nodokli apliekam?s darb?bas tiešs, past?v?gs un vajadz?gs turpin?jums. T?d?j?di š?ds dar?jums ietilpst pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanas jom?.

Tom?r tikt?l, cikt?l akciju nodošana ir piel?dzin?ma visa uz??muma vai t? da?as nodošanai Sest?s direkt?vas, kas groz?ta ar Direkt?vu 95/7, 5. panta 8. punkta vai Direkt?vas 2006/112 19. panta pirm?s da?as izpratn? un ar nosac?jumu, ka attiec?g? dal?bvalsts ir izv?l?jusies šajos noteikumos paredz?to iesp?ju, šis dar?jums nav saimnieciska darb?ba, kam piem?ro pievienot?s v?rt?bas nodokli.

Šos secin?jumus neietekm? fakts, ka akciju nodošana notiek vair?kos sec?gos dar?jumos.

(sal. ar 32., 33. un 41. punktu un rezolut?v?s da?as 1) un 4) punktu)

2. M?tes sabiedr?bas veikta visu meitas sabiedr?bas akciju 100 % apm?r? nodošana, k? ar? atlikuš?s dal?bas nodošana kontrol?taj? sabiedr?b?, kas agr?k pieder?ja 100 % apm?r?, kur?m m?tes sabiedr?ba ir sniegusi pakalpojumus, kam piem?ro pievienot?s v?rt?bas nodokli, ir j?atbr?vo no pievienot?s v?rt?bas nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kas groz?ta ar Direkt?vu 95/7, 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunktu, k? ar? saska?? ar Direkt?vas 2006/112 par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

“Dar?jumi ar [...] v?rtspap?riem” šo pantu izpratn? ietver darb?bas, kas var rad?t, groz?t vai izbeigt pušu ties?bas un pien?kumus saist?b? ar v?rtspap?riem, iz?emot administrat?va, materi?la vai tehniska rakstura pakalpojumus, k? ar? finanšu inform?cijas dar?jumus, kuri negroza juridisko un finansi?lo situ?ciju pušu starp?. T? k? akciju p?rdošana groza dar?juma pušu juridisko un finansi?lo situ?ciju, uz to tikt?l, cikt?l tas ir pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanas jom?, t?d?j?di attiecas iepriekš min?tajos noteikumos paredz?tais atbr?vojums.

Šos secin?jumus neietekm? fakts, ka akciju nodošana notiek vair?kos sec?gos dar?jumos.

(sal. ar 48.–50. un 53. punktu un rezolut?v?s da?as 2) un 4) punktu)

3. Ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli par pakalpojumiem, kas sniegti, m?tes sabiedr?bai nododot visas meitas sabiedr?bas akcijas 100 % apm?r?, k? ar? atlikušo dal?bu kontrol?taj? sabiedr?b?, kas agr?k pieder?ja 100 % apm?r?, rodas saska?? ar Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kas groz?ta ar Direkt?vu 95/7, 17. panta 1. un 2. punktu, k? ar? Direkt?vas 2006/112 168. pantu, ja ir tieša un t?l?t?ja saikne starp s?kotn?jiem pakalpojumiem un nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum?.

Iesniedz?jtiesai, ?emot v?r? visus apst?k?us, kuros norisin?s attiec?gie dar?jumi, j?nosaka, vai radušies izdevumi var tikt iek?auti p?rdoto akciju cen? vai tie ir tikai dar?jumu, kas izriet no nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas, cenu veidojošie komponenti.

Šos secin?jumus neietekm? fakts, ka akciju nodošana notiek vair?kos sec?gos dar?jumos.

(sal. ar 73. punktu un rezolūcijas daļas 3) un 4) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2009. gada 29. oktobrī (*)

Sestā PVN direktīva – 2. un 4. pants, 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts un 17. pants – Direktīva 2006/112/EK – 2. un 9. pants, 135. panta 1. punkta f) apakšpunkts un 168. pants – Meitas sabiedrības un daļas kontrolētā sabiedrība nodošana, ko veic mātes sabiedrība – PVN piemērošanas joma – Atbrīvojums – Tādu pakalpojumu sniegšana, kas saņemti, veicot akciju nodošanu – Iespēja atskaitīt PVN

Lieta C-29/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Regeringsrätten* (Zviedrija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2008. gada 17. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 25. janvārī, tiesvedībā

Skatteverket

pret

AB SKF.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: sestās palātas priekšsēdētāja P. Linda [*P. Lindh*], pildot trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] un U. Lehmušs [*U. Lohmus*] (referenti),

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

sekretāre K. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 4. decembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Skatteverket* vērā – B. Pēršone [*B. Persson*], pārstāve,
- *AB SKF* vērā – R. Treitigers [*R. Treutiger*] un O. Henkovs [*O. Henkow*], advokāti,
- Zviedrijas valdības vērā – K. Petkovska [*K. Petkovska*] un A. Engmans [*A. Engman*], pārstāvji,
- Vācijas valdības vērā – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vērā – Z. Brainstone-Krosa [*Z. Bryanston-Cross*], pārstāve,

kurai palīdz I. Hatons [*I. Hutton*], *barrister*,

– Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – J. Enegrens [*J. Enegren*] un D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvji,

noklausījusies enerģētiskā advokāta secinājumus 2009. gada 12. februārā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 2. un 4. pantu, 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu un 17. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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., kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kā arī 2. un 9. pantu, 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu un 168. pantu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Skatteverket* (nodokļu administrāciju) un *AB SKF* (turpmāk tekstā – “*SKF*”) par iepriekšēju atzinumu, ko *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību komisija) sniedza pēc *SKF* līguma par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”), kas samaksāts kā priekšnodoklis par pakalpojumiem, kurus *SKF* iegādājās akciju nodošanas laikā, atskaitot mēbu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

3 2. panta otrajā daļā Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmajā Direktīvā 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) ir noteikts, ka “par katru darījumu [PVN], ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgā 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 ir jāmaksā par “preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tās rīkojas”.

5 Saskaņā ar Sestās direktīvas 4. pantu:

“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 kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma [ērmeniskas vai bezērmeniskas lietas] izmantošana nolūkā gūt no tās ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]”

6 Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 8. punktu:

“Ja visus aktīvus vai to daļu nodod par atlīdzību vai bez tās, vai kā ieguldījumu uzņēmēj sabiedrībā, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un saņēmēju uzskata par tās personas tiesību pērētāju, kas preces nodevusi. [...]”

7 Atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta otrās daļas pirmajam ievilkumam pakalpojumu sniegšanu var veidot tostarp bezērmēniskās lietas nodošana neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada pašumtiesības.

8 Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktā paredzēts, ka dalībvalstīm ir jāatbrīvo no PVN maksāšanas “darījumi[i], ieskaitot starpniecību, izēmot pārvaldi un uzraudzību, ar akcijām un daļām sabiedrības vai apvienības, bezseguma parādām un citiem vērtspapīriem [...]”

9 Šīs direktīvas 17. pants, tā redakcijā, kas izriet no šīs pašas direktīvas 28.f panta 1. punkta, attiecas uz atskaitījuma tiesību izcelsmi un darbības jomu. Šī panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasjams.

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

a) [PVN], kas ir jāmaksā vai samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājusi vai piegādās cits nodokļu maksātājs;

[...].”

10 Direktīva 2006/112/EEK ar 2007. gada 1. janvāri atcēla un aizstāja esošo Kopienas tiesisko regulējumu PVN jomā, proti, Sesto direktīvu. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 preambulas pirmo un trešo apsvērumu Sestās direktīvas sistēmas pārveidošana bija nepieciešama, lai visus piemērojamos noteikumus izklāstītu skaidri un racionāli, un strukturāli, pārstrādājot formulējumu, [bet] neveicot grozījumus pēc būtības.

11 Šīs direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēkojas kā tās;

[...]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēkojas kā tās;

[...].”

12 Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts ir paredzēts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzāju darbību, tostarp kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla pašuma [nermeniskas vai beznermeniskas lietas] izmantošana ar nolūku gūt no tās ilglaicīgus ienākumus jo paši [tostarp] ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

13 Direktīvas 2006/112 19. panta pirmā daļa atbilst Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta pirmajam teikumam.

14 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 25. panta a) punktu pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var būt viens no šādiem darījumiem: nemateriāla pašuma [beznermeniskas lietas] nodošana neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada pašumtiesības.

15 Saskaņā ar šīs direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa "darījums – tostarp starpniecību, izņemot pērvaldi un uzraudzību, – kas attiecas uz akciju un daļu sabiedrības vai apvienības, bezseguma parādzīmju un citiem vērtpapīriem, tomēr izņemot dokumentus, kas rada pašumtiesības uz precēm, un izņemot 15. panta 2. punktā minētās tiesības vai vērtpapīrus".

16 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 168. pantu:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kur viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

Valsts tiesiskais regulējums

17 1994. gada 30. marta likuma Nr. 200 par PVN [*mervärdesskattelagen* (1994:200) 1. nodaļa 1. pants ir noteikts, ka par prešu vai pakalpojumu piegādi, kas ir apliekama ar nodokli un tiek veikta profesionālas darbības ietvaros Zviedrijā, Valsts kas ir jāmaksā PVN.

18 Šis likuma 3. nodaļa 9. pants ir noteikts, ka [no PVN] ir atbrīvoti tādi darījumi ar vērtpapīriem kā akciju, citu daļu un parādzīmju nodošanas un tirdzniecības starpniecības darījumi neatkarīgi no tā, vai par to tiek izsniegts dokuments par pašumtiesībām, un investīciju fondu pārvaldība.

19 Šis likuma 8. nodaļa 3. pants ir noteikts, ka nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt par piegādi vai importu priekšnodokli samaksāto PVN, ja preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tā saimnieciskās darbības vajadzībām.

Pamata tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

20 Akciju sabiedrība SKF ir rēģniecības sabiedrību grupas, kas darbojas vairākos valstīs, mētes sabiedrība. Tā aktīvi piedalās meitas sabiedrību pārvaldībā un par atlīdzību sniedz tām pakalpojumus, piemēram, pārvaldības, administrācijas un tirdzniecības politikas pakalpojumus. SKF jāmaksā PVN par šiem pakalpojumiem, par kuriem tiek izrakstīti rēķini.

21 SKF plāno veikt grupas pārstrukturēšanu un saistībā ar to nodot vienas no tai 100 % apmērā piederošas meitas sabiedrības (turpmāk tekstā – "meitas sabiedrība") darbību, nododot

visas meitas sabiedrības akcijas. Turklāt SKF ir iecerējusi atsavināt 26,5 % akciju saistītā sabiedrībā, kura kdreiz 100 % apmērā piederēja SKF (turpmāk tekstā – “kontrolētā sabiedrība”) un kurai SKF kā mātes sabiedrība arī sniedza ar PVN apliekamus pakalpojumus. Šīs nodošanas iemesls ir līdzekļu apvienošana citu grupas darbību finansēšanai. Lai veiktu minēto nodošanu, SKF plāno izmantot pakalpojumus vrtspārņu vrtšanas jomā, palīdzību pārrunās un juridisko palīdzību līgumu sagatavošanā. Par šiem pakalpojumiem būs jāmaksā PVN.

22 Lai noskaidrotu attiecīgās nodošanas sekas saistībā ar nodokļiem, SKF iesniedza līgumu *Skatterättsnämnden* sniegt iepriekšēju atzinumu par tiesību atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par pakalpojumiem, kurus SKF ir iegādājies saistībā ar daļu nodošanu meitas sabiedrībā un kontrolētā sabiedrībā.

23 Savā 2007. gada 12. janvāra atzinumā *Skatterättsnämnden* secināja, ka abos gadījumos SKF ir tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts priekšnodokli par šiem pakalpojumiem. Tā uzskatīja, ka SKF sniegtie pakalpojumi meitas sabiedrībai un kontrolētajai sabiedrībai ir saimnieciskā darbība un ka samaksātais PVN par izdevumiem, kas bija saistīti ar šo sabiedrību iegādi, ir atskaitāms. Tādā pašā veidā PVN, kas samaksāts par izdevumiem saistībā ar šādas darbības atsavināšanu, būtu jābūt atskaitāmam. Tas, ka saistītās sabiedrības peļņas darbība tiek pakāpeniski izbeigta, nekādā veidā negroza šo vrtējumu.

24 *Skatteverket* par šo lēmumu iesniedza prasību iesniedzīties, līdzot atzīt, ka PVN par saņemtajiem pakalpojumiem nav atskaitāms. SKF lūdz apstiprināt *Skatterättsnämnden* iepriekšējo atzinumu.

25 Šādos apstākļos *Regeringsrätten* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai [...] Sestās direktīvas 2. un 4. pants un [...] Direktīvas 2006/112/EK [...] 2. un 9. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja nodokļa maksātājs, kam ir jāmaksā [PVN] par pakalpojumu sniegšanu meitas sabiedrībai, nodod šīs meitas sabiedrības daļas, šāds darījums ir apliekams ar PVN?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta atbilde, ka šāda nodošana ir ar nodokli apliekams darījums, vai tādā gadījumā uz to attiecas atbrīvojums no nodokļa saistībā ar darījumiem ar akciju atbilstoši [Sestās] direktīvas [...] 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktam un Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunktam?

3) Neatkarīgi no atbildes uz iepriekšējiem jautājumiem, vai var pastāvēt atskaitījuma tiesības saistībā ar izdevumiem, kas ir tieši attiecināmi uz minēto nodošanu, kā tas ir gadījumā ar vispārīgām izmaksām?

4) Vai, lai atbildētu uz šiem jautājumiem, ir nozīme tam, ka meitas sabiedrības akciju nodošana notiek vairākos posmos?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

26 Ar savu pirmo jautājumu iesniedz jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. un 2. punkts, k? ar? Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šo direkt?vu piem?rošanas jom? ietilpst?ša saimnieciska darb?ba ir nodošana, ar kuru m?tes sabiedr?ba atsavina visas tai 100 % apm?r? pieder?šas meitas sabiedr?bas akcijas, k? ar? atlikušo dal?bu kontrol?t? sabiedr?b?, kas reiz tai pieder?ja, kam t? ir sniegusi pakalpojumus, kam piem?ro PVN.

27 Vispirms ir j?atg?dina, ka no Sest?s direkt?vas 2. panta un Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta, kuros defin?ta PVN piem?rošanas joma, izriet, ka dal?bvalsts teritorij? šis nodoklis j?maks? vien?gi par saimnieciska rakstura darb?bu. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punktu, k? ar? Direkt?vas 2006/112 9. pantu par nodok?u maks?t?ju uzskata visas personas, kas patst?v?gi veic k?das no š?m saimnieciskaj?m darb?b?m. "Saimniecisk?s darb?bas" j?dziens ir defin?ts š?s pašas direkt?vas 4. panta 2. punkt? k? t?ds, kas aptver visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, tostarp ilglaic?gu ?ermeniskas vai bez?ermeniskas lietas izmantošanu nol?k? g?t no t? ien?kumus.

28 Saska?? ar past?v?go judikat?ru vienk?rša akciju ieg?de, tur?šana un p?rdošana nav saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas izpratn? (it ?paši skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?77/01 *EDM, Recueil*, I?4295. lpp., 59. punkts, k? ar? 2007. gada 8. febru?ra spriedumu liet? C?435/05 *Investrand, Kr?jums*, I?1315. lpp., 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Š?s darb?bas neietver ilgstošu ?pašuma izmantošanu nol?k? g?t no t? ien?kumus, jo vien?g? atl?dz?ba šajos dar?jumos ir iesp?jamie ien?kumi šo akciju p?rdošanas gad?jum? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *EDM*, 58. punkts).

29 Tiesa preciz?ja, ka tikai maks?jumi, kas ir atl?dz?ba par darb?bu vai saimniecisku darb?bu, ietilpst PVN piem?rošanas jom? un ka maks?jumi, kas izriet no vienk?rš?m ?pašumties?b?m uz lietu, k? tas ir gad?jum? ar dividend?m vai citiem ie??mumiem no akcij?m, taj? neietilpst (šaj? sakar? skat. 1993. gada 22. j?nija spriedumu liet? C?333/91 *Sofitam, Recueil*, I?3513. lpp., 13. punkts; 1997. gada 6. febru?ra spriedumu liet? C?80/95 *Harnas & Helm, Recueil*, I?745. lpp., 15. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *EDM*, 49. punkts).

30 Tom?r Tiesa nosprieda, ka cit?d?k ir tad, ja finansi?lo dal?bu cit? uz??mum? papildina tieša vai netieša iejaukšan?s sabiedr?bas, kur? ir veikta finansi?l? dal?ba, p?rvald?b?, neskarot ties?bas, kas da?u ?pašniekam piem?t k? akcion?ram vai dal?bniekam (skat. 1991. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?60/90 *Polysar Investments Netherlands, Recueil*, I?3111. lpp., 14. punkts; 2000. gada 14. novembra spriedumu liet? C?142/99 *Floridienne un Berginvest, Recueil*, I?9567. lpp., 18. punkts; 2001. gada 12. j?lija r?kojumu liet? C?102/00 *Welthgrove, Recueil*, I?5679. lpp., 15. punkts, un 2001. gada 27. septembra spriedumu liet? C?16/00 *Cibo Participations, Recueil*, I?6663. lpp., 20. punkts), cikt?l š?da iejaukšan?s ietver t?du darb?bu veikšanu, kam saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. pantu piem?ro PVN, k? administrat?va rakstura, gr?matved?bas un inform?tikas pakalpojumi (iepriekš min?tais spriedums liet? *Floridienne un Berginvest*, 19. punkts; iepriekš min?tais r?kojums liet? *Welthgrove*, 16. punkts; iepriekš min?tais spriedums liet? *Cibo Participations*, 21. punkts, k? ar? 2003. gada 26. j?nija spriedums liet? C?305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Recueil*, I?6729. lpp., 46. punkts).

31 Turkl?t no Tiesas judikat?ras izriet, ka dar?jumi ar sabiedr?bas akcij?m vai da??m ietilpst PVN piem?rošanas jom?, ja tie ir veikti komercdarb?bas – v?rtspap?ru tirdzniec?bas – ietvaros, lai tieši vai netieši iejauktos to sabiedr?bu, kur?s ieg?d?tas da?as, p?rvald?b? vai ja tie ir ar nodokli apliekamas darb?bas tiešs, past?v?gs un vajadz?gs turpin?jums (it ?paši skat. 1996. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?155/94 *Wellcome Trust, Recueil*, I?3013. lpp., 35. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Harnas & Helm*, 16. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32 Šaj? gad?jum? no l?muma l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka SKF, kas ir m?tes sabiedr?ba lielai r?pniec?bas sabiedr?bu grupai, iejaucas meitas sabiedr?bas un kontrol?t?s sabiedr?bas p?rvald?b?, t?m pret atl?dz?bu sniedzot da?dus administrat?vus, gr?matved?bas un inform?tikas pakalpojumu, par kuriem tai bija j?maks? PVN.

33 Nododot visas tai piederoš?s akcijas meitas sabiedr?b? un kontrol?taj? sabiedr?b?, SKF izbeidz dal?bu šaj?s sabiedr?b?s. Š? nodošana, kas veikta, lai m?tes sabiedr?ba restrukturiz?tu sabiedr?bu grupu, var tikt uzskat?ta par dar?jumu nol?k? ilglaic?gi g?t ien?kumus, kas p?rsniedz vienk?ršu v?rtspap?ru p?rdošanu (šaj? sakar? skat. 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C?465/03 *Kretztechnik*, Kr?jums, l?4357. lpp., 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Šim dar?jumam ir tieša saikne ar grupas veikt?s darb?bas organiz?ciju, un t?d?j?di tas ir nodok?u maks?t?ja ar nodokli apliekam?s darb?bas tiešs, past?v?gs un vajadz?gs turpin?jums iepriekš 31. punkt? min?t?s judikat?ras izpratn?. T?d?j?di š?ds dar?jums ietilpst PVN piem?rošanas jom?.

34 K? to nor?d?jis ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 34. punkt?, šis secin?jums turkl?t atbilst vienl?dz?gas attieksmes principam un nodok?u neitralit?tes principam, kuri prasa, lai v?rt?jums, ar kuru tiek atz?ta saimnieciska rakstura dal?ba, kas ir saist?ta ar m?tes sabiedr?bas iejaukšanos meitas sabiedr?bas un kontrol?t?s sabiedr?bas p?rvald?b?, tiktu attiecin?ts ar? uz dal?bas atsavin?šanu [nodošanu], ar kuru tiek izbeigta š?da iejaukšan?s (p?c analo?ijas skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Wellcome Trust*, 33. punkts, un liet? *Kretztechnik*, 19. punkts).

35 Attiec?b? uz dar?jumu, par ko ir š? lieta, Eiropas Kopien? Komisija apgalvo, ka tas ir piel?dzin?ms visu akt?vu vai to da?u nodošanai Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punkta izpratn?, kura k? pre?u pieg?de b?tu j?uzskata par saimniecisku darb?bu. K? uzskata Komisija, visu sabiedr?bas akt?vu p?rdošana un visu t?s akciju p?rdošana funkcion?li ir viens un tas pats.

36 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punkt?, t?pat k? Direkt?vas 2006/112 19. panta pirm?s da?as pirmaj? teikum?, ir paredz?ts, ka, ja tiek nodoti visi akt?vi vai to da?a, dal?bvalstis var uzskat?t, ka nav notikusi pre?u pieg?de, un sa??m?ju uzskata par atsavin?t?ja [pašumties?bu nodev?ja] ties?bu p?r??m?ju. No t? izriet, ka, ja dal?bvalstis izmanto šo iesp?ju, visu akt?vu vai to da?as nodošana netiek uzskat?ta par pre?u pieg?di Sest?s direkt?vas m?r?iem. Saska?? ar t?s 2. pantu š?dam dar?jumam PVN nepiem?ro (skat. 2001. gada 22. febru?ra spriedumu liet? C?408/98 *Abbey National, Recueil*, l?1361. lpp., 30. punkts, un 2003. gada 27. novembra spriedumu liet? C?497/01 *Zita Modes, Recueil*, l?14393. lpp., 29. punkts).

37 Turkl?t j?dzien? "visu akt?vu vai to da?as nodošana" Tiesa interpret?ja t?d?j?di, ka taj? ietilpst komercdarb?bas nodošana vai autonomas uz??muma da?as nodošana, kas ietver ?ermeniskas un attiec?g? gad?jum? bez?ermeniskas lietas, kas kop? veido uz??mumu vai uz??muma da?u, kas var veikt autonomu saimniecisko darb?bu, bet taj? neietilpst t?da lietu vienk?rša nodošana k? produkcijas kr?jumu p?rdošana (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Zita Modes*, 40. punkts).

38 Šaj? gad?jum? Tiesai iesniegtie lietas materi?li ne?auj noteikt, vai meitas sabiedr?bas un kontrol?t?s sabiedr?bas akciju p?rdošanas rezult?t? tiek piln?b? vai da??ji nodoti attiec?go uz??mumu akt?vi. Turkl?t SKF tiesas s?d? nor?d?ja, ka iesp?jama Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punkta piem?rošana šaj? liet? nav pat tikusi nor?d?ta iesniedz?jties?.

39 Šaj? gad?jum? ir j?atg?dina, ka Tiesai saska?? ar kompetences sadal?jumu starp Kopien? ties?m un valsts ties?m ir j??em v?r? prejudici?lo jaut?jumu faktiskais un tiesiskais konteksts, k?ds tas noteikts l?mum? par prejudici?lo jaut?jumu uzdošanu (it ?paši skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C?482/01 un C?493/01 *Orfanopoulos un Oliveri, Recueil*,

l?5257. lpp., 42. punkts; 2007. gada 18. decembra spriedumu liet? C?341/05 *Lava/ un Partneri*, Kr?jums, l?11767. lpp., 47. punkts, k? ar? 2008. gada 14. febru?ra spriedumu liet? C?244/06 *Dynamic Medien*, Kr?jums, l?505. lpp., 19. punkts).

40 Katr? zi??, pat ja tiktu pie?emts, ka Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punkts un Direkt?vas 2006/112 19. panta pirm? da?a var?tu tikt piem?roti t?dam dar?jumam, par k?du ir pamata tiesved?ba, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, ir j?nor?da, ka SKF un Zviedrijas vald?ba tiesas s?d? nor?d?ja, ka Zviedrijas vald?ba ir izv?l?jusies šajos noteikumos paredz?to iesp?ju uzskat?t, ka visu akt?vu nodošana neietilpst Sest?s direkt?vas piem?rošanas jom?. Š?d? gad?jum? akciju nodošana, kas rada visu akt?vu nodošanu, nav saimnieciska darb?ba, kam piem?ro PVN.

41 No iepriekš min?t? izriet, ka uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild t?d?j?di, ka Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. un 2. punkts, k? ar? Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šo direkt?vu piem?rošanas jom? ietilpstošā saimnieciska darb?ba ir m?tes sabiedr?bas veikta visu meitas sabiedr?bas akciju nodošana 100 % apm?r?, k? ar? atlikuš?s dal?bas nodošana kontrol?taj? sabiedr?b?, kas agr?k pieder?ja 100 % apm?r?, kur?m m?tes sabiedr?ba ir sniegusi pakalpojumu, kam piem?ro PVN. Tom?r tikt?l, cikt?l akciju nodošana ir piel?dzin?ma visa uz??muma vai t? da?as nodošanai Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punkta vai Direkt?vas 2006/112 19. panta pirm?s da?as izpratn? un ar nosac?jumu, ka attiec?g? dal?bvalsts ir izv?l?jusies šajos noteikumos paredz?to iesp?ju, šis dar?jums nav saimnieciska darb?ba, kam piem?ro PVN.

Par otro jaut?jumu

42 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai t?da akciju nodošana, par k?du ir pamata tiesved?ba, gad?jum?, ja t? ietilpst PVN piem?rošanas jom?, ir j?atbr?vo no PVN saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunktu, k? ar? Direkt?vas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

43 Zviedrijas un V?cijas vald?bas uzskata, ka jebkura akciju p?rdošana tikt?l, cikt?l t? ir saimnieciska darb?ba, saska?? ar šiem noteikumiem ir atbr?vota no PVN.

44 Komisija savuk?rt uzskata, ka Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkt?, k? ar? Direkt?vas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums attiecas tikai uz dar?jumiem, kas veikti v?rtspap?ru dar?jumos komercdarb?bas ietvaros. Dar?jums, par ko ir pamata tiesved?ba, esot j?uzskata par m?tes sabiedr?bas akt?vu strat??isku p?rstrukturiz?šanu, kas veikta ar m?r?i apvienot l?dzek?us citu grupas darb?bu finans?šanai. K? uzskata Komisija, šis dar?jums neietilpst š?s sabiedr?bas ierastaj? komercdarb?b? un uz to neattiecas iepriekš min?tajos noteikumos paredz?tais atbr?vojums.

45 Ir j?atg?dina, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunktu, k? ar? Direkt?vas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu dal?bvalstis no PVN atbr?vo "dar?jumus, ieskaitot starpniec?bu, iz?emot p?rvaldi [p?rvald?bu] 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 [...]".

46 Ievad? ir j?atg?dina, ka, lai gan ir tiesa, ka termini, kas lietoti, lai raksturotu Sest?s direkt?vas 13. pant? paredz?tos atbr?vojumus, ir interpret?jami sašaurin?ti, jo šie atbr?vojumi ir atk?pe no visp?r?j? principa, ka PVN tiek piem?rots katram pakalpojumam, ko nodok?u maks?t?js sniedz par atl?dz?bu (it ?paši skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 63. punkts, k? ar? 2007. gada 19. apr??a spriedumu liet? C?455/05 *Velvet & Steel Immobilien*, Kr?jums, l?3225. lpp., 14. punkts), nemain?gs paliek tas, ka Komisijas ierosin?t? interpret?cija ierobežo attiec?go atbr?vojumu t?d? veid?, kam nav atbalsta attiec?gaj? [noteikumu] formul?jum?. Fr?ze "dar?jumi ar akcij?m" Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkt? un

Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir pietiekami plaša, lai neaprobežotos ar vārtpapīru profesionālu tirdzniecību.

47 Ja tiktu pieauta Komisijas aizstāvītā interpretācija, būtībā identiski darījumi atkarībā no tā, vai tie pieder pie normas un ierastas nodokļu maksātāja darbības, PVN iekasēšanas ietvaros tiktu aplūkoti dažādi. Šāda attieksme būtu pretrunā PVN sistēmas mērķiem nodrošināt tiesisko noteiktību un atvieglot nodokļa piemērošanu, ņemot vērā, izņemot riskērtas gadījumus, attiecīgā darījuma objektīvo raksturu (šajā sakarā skat. 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group, Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts).

48 Attiecībā uz šā atbrīvojuma apjomu Tiesa konstatēja, ka darījumi ar akcijām un citiem vārtpapīriem ir vārtpapīru tirgū veikti darījumi un ka vārtpapīru tirdzniecībā ietver darbības, kas groza juridisko un finansiālo stāvokli pušu starpā (šajā sakarā skat. 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-2/95 *SDC, Recueil*, I-3017. lpp., 72. un 73. punkts). Vērdi “darbības ar akcijām” Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta izpratnē tādējādi attiecas uz darījumiem, kas var radīt, grozīt vai izbeigt pušu tiesības un pienākumus saistībā ar vārtpapīriem (2001. gada 13. decembra spriedums lietā C-235/00 *CSC Financial Services, Recueil*, I-10237. lpp., 33. punkts).

49 No tā izriet, ka uz administratīva, materiāla vai tehniska rakstura pakalpojumiem, kā arī finanšu informācijas darījumiem, kuri negroza juridisko un finansiālo situāciju pušu starpā, Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts paredztais atbrīvojums neattiecas (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *SDC*, 66. punkts, kā arī lietā *CSC Financial Services*, 28. un 30. punkts).

50 Savukārt ir jākonstatē, ka akciju pārdošana groza darījuma pušu juridisko un finansiālo situāciju. Uz šo darījumu tiktā, ciktā tas ir PVN piemērošanas jomā, tādējādi attiecas Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts un Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunkts paredztais atbrīvojums.

51 Šo interpretāciju apstiprina Tiesas pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas piemērošanas jomā ietilpst, bet tostarp ir atbrīvoti no PVN saskaņā ar šīs direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu darījumi ar akcijām, daļām sabiedrības vai apvienības, bezseguma vārtpapīriem un citiem vārtpapīriem nolūkā gūt ilgstošus ienākumus, kas pārsniedz vārtpapīru vienkāršas iegādes un pārdošanas robežas (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kretztechnik*, 20. punkts). Kā ir norādīts šīs sprieduma [31]. punktā, tā it īpaši ir gadījums ar darījumiem, kas tiek veikti vārtpapīru darījuma komercdarbības ietvaros, lai īstenotu tiešu vai netiešu iejaukšanos to sabiedrību pārvaldībā, kurās tiek iegūta daļība, vai kas ir ar nodokli apliekamās darbības tiešs, pastāvīgs un vajadzīgs turpinājums (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Harnas & Helm*, 16. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *EDM*, 59. punkts).

52 Šajā gadījumā akciju pārdošana, ko veic *SKF*, ir kas vairāk nekā vienkārša vārtpapīru pārdošana, radot, kā norādīts šīs sprieduma [33]. punktā, tās iejaukšanos meitas sabiedrības un kontrolētās sabiedrības pārvaldībā. Turklāt šī iet, ka akciju pārdošana, par ko ir pamata tiesvedība, ir arī tieši saistīta un vajadzīga *SKF* ar nodokli apliekamai saimnieciskai darbībai. No tā izriet, ka šis darījums ir atbrīvots no PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu un Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

53 Tādējādi uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tāda akciju nodošana, par kādu ir pamata tiesvedība, ir jāatbrīvo no PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu un Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

Par trešo jautājumu

54 Ar savu trešo jautājumu iesniedz jtiesa b?t?b? jaut?, vai ir ties?bas atskait?t priekšnodokli? samaks?to PVN par sniegtajiem pakalpojumiem akciju nodošanas vajadz?b?m saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 1. un 2. punktu, t? redakcij?, kas izriet no š?s direkt?vas 28.f panta 1. punkta, k? ar? Direkt?vas 2006/112 168. pantu t?d??, ka šo pakalpojumu izmaksas ietilpst nodok?u maks?t?ja visp?r?j?s izmaks?s.

55 Vispirms ir j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 17.–20. pant? paredz?t?s atskait?juma ties?bas ir neat?emama PVN meh?nisma sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. T?s ir izlietojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem nodok?iem, kas samaks?ti k? priekšnodoklis (it ?paši skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Kretztechnik*, 33. punkts; 2008. gada 13. marta spriedumu liet? C?437/06 *Securenta*, Kr?jums, I?1597. lpp., 24. punkts, un 2009. gada 4. j?nija spriedumu liet? C?102/08 *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, Kr?jums, I?0000. lpp., 70. punkts).

56 Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no to m?r?a vai rezult?tiem, ar noteikumu, ka š?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (it ?paši skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?137/02 *Faxworld, Recueil*, I?5547. lpp., 37. punkts, k? ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? *Inverstrand*, 22. punkts; liet? *Securenta*, 25. punkts, un liet? *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, 71. punkts).

57 Saska?? ar past?v?go judikat?ru, lai nodok?a maks?t?jam tiktu atz?tas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?jumu un tiktu noteikts šo ties?bu apjoms, princip? ir nepieciešama tiešas un t?l?t?jas saiknes esam?ba starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas pieš?ir atskait?juma ties?bas (skat. 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?98/98 *Midland Bank, Recueil*, I?4177. lpp., 24. punkts, k? ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? *Abbey National*, 26. punkts, un liet? *Inverstrand*, 23. punkts). Ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, paredz, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenās, par kuriem n?kotn? j?maks? PVN, kas dod ties?bas veikt atskait?jumu (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Cibo Participations*, 31. punkts, k? ar? liet? *Kretztechnik*, 35. punkts; liet? *Inverstrand*, 23. punkts, un liet? *Securenta*, 27. punkts).

58 Nodok?a maks?t?jam tiek atz?tas ties?bas atskait?t priekšnodokli ar? tad, ja, pat nepast?vot tiešai un t?l?t?jai saiknei starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod atskait?juma ties?bas, attiec?go 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 cenās [izmaksu komponenti]. Faktiski š?das izmaksas ir tieši un t?l?t?ji saist?tas ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? (it ?paši skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Midland Bank*, 23. un 31. punkts, k? ar? liet? *Abbey National*, 35. punkts, liet? *Kretztechnik*, 36. punkts, un liet? *Inverstrand*, 24. punkts).

59 Savuk?rt, ja nodok?a maks?t?ja ieg?d?taj?m prec?m vai pakalpojumiem ir saikne ar t?diem dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a vai kam netiek piem?rots PVN, nodoklis netiek iekas?ts un priekšnodoklis netiek atskait?ts (šaj? sakar? skat. 2006. gada 30. marta spriedumu liet? C?184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Kr?jums, I?3039. lpp., 24. punkts; 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?72/05 *Wollny*, Kr?jums, I?8297. lpp., 20. punkts, k? ar? 2009. gada 12. febru?ra spriedumu liet? C?515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, Kr?jums, I?839. lpp., 28. punkts).

60 No t? izriet, ka atskait?juma ties?bu esam?ba tiek noteikta atkar?b? no s?kotn?jo dar?jumu, kam piesaist?ti v?l?kie dar?jumi, rakstura. T?d?j?di š?s ties?bas ir gad?jum?, ja s?kotn?jam dar?jumam, kam piem?ro PVN, ir cieša un t?l?t?ja saikne ar vienu vai vair?kiem turpm?kiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?jumu. 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.

61 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesa *SKF* ieg?d?to pakalpojumu saist?t?s izmaksas apraksta, pirmk?rt, k? “tieši attiecin?mas” uz akciju nodošanas dar?jumu un, otrk?rt, k? da?u no visp?r?jiem izdevumiem saist?b? ar *SKF* saimniecisko darb?bu kopum?.

62 Šaj? sakar? ir j?konstat?, ka Tiesai iesniegtie lietas materi?li ne?auj noteikt, vai šiem izdevumiem š? sprieduma [57]. un [58]. punkt? nor?d?t?s judikat?ras izpratn? ir tieša un t?l?t?ja saikne ar paredz?to akciju nodošanu vai ar *SKF* saimniecisko darb?bu kopum?, ?emot v?r?, ka iesniedz?jtiesa ir nor?d?jusi, ka šo dar?jumu m?r?is ir apvienot l?dzek?us citu grupas darb?bu finans?šanai. Lai noteiktu š?du tiešu un t?l?t?ju saikni, ir j?zina, vai radušies izdevumi var tikt iek?auti akciju, ko *SKF* ir paredz?jusi nodot, cen?, vai ar? tie ir tikai *SKF* produktu cenas veidojošie komponenti.

63 T? k? tiesved?b?, kas uzs?kta saska?? ar EKL 234. pantu, Tiesa nav kompetenta nov?rt?t vai kvalific?t prejudici?lo jaut?jumu rašan?s faktiskos apst?k?us, iesniedz?jtiesai ir j?piem?ro tiešas un t?l?t?jas saiknes krit?rijs pamata tiesved?bas faktiem, ?emot v?r? visus apst?k?us, kuros norisin?jušies attiec?gie dar?jumi (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Midland Bank*, 25. punkts).

64 Lai p?d?jai min?tai tiesai sniegtu der?gu atbildi, ir j?atg?dina, ka Tiesa daudzkr?rt ir konstat?jusi, ka ir ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par konsult?ciju pakalpojumiem, kas izmantoti daž?du finanšu dar?jumu vajadz?b?m, pamatojot ar to, ka šie pakalpojumi ir tieši pied?v?jami nodok?a maks?t?ju saimnieciskajai darb?bai (it ?paši skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Midland Bank*, 31. punkts; liet? *Abbey National*, 35. un 36. punkts; liet? *Cibo Participations*, 33. un 35. punkts; liet? *Kretztechnik*, 36. punkts, k? ar? liet? *Securenta*, 29. un 31. punkts).

65 Ir skaidrs, ka atš?ir?b? no pamata lietas s?kotn?jie dar?jumi ar akcij?m liet?s, kur?s tika pie?emti iepriekš min?tie spriedumi, neietilpst PVN piem?rošanas jom?. Tom?r, k? tas izriet no š? sprieduma [28]. un [30]. punkt? nor?d?t?s judikat?ras, b?tisk? atš?ir?ba attiec?b? uz šo dar?jumu juridisko kvalifik?ciju sal?dzin?jum? ar PVN piem?rošanas jom? ietilpstošajiem, bet atbr?votajiem dar?jumiem izriet no t?, vai sabiedr?ba nodok?a maks?t?ja iejaucas vai neiejaucas to sabiedr?bu p?rvald?b?, kur?s ir ieg?ta dal?ba.

66 Ja tiktu liegtas ties?bas atskait?t PVN, kas priekšnodokl? samaks?ts par konsult?cijās izmaks?m saist?b? ar akciju nodošanu, kas ir [no nodok?a] atbr?vots dar?jums sakar? ar iejaukšanos to sabiedr?bu p?rvald?b?, kuru akcijas ir nodotas, bet š?s atskait?juma ties?bas tiktu pieš?irtas attiec?b? uz t?d?m izmaks?m, kuras saist?s ar PVN piem?rošanas jom? neietilpstošu nodošanu, pamatojot ar to, ka t?s veido nodok?a maks?t?ja visp?r?j?s izmaksas, tiktu rad?ta atš?ir?ga attieksme nodok?u jom? pret objekt?vi l?dz?giem dar?jumiem, [t?d?j?di] p?rk?pjot nodok?u neitralit?tes principu.

67 Šaj? sakar? Tiesa ir nospriedusi, ka nodok?u neitralit?tes princips, kas ir kop?j?s PVN

sistēmas pamatprincips, aizliedz, pirmkārt, līdzīgiem un tādējādi savstarpēji konkurējošiem pakalpojumiem piemērot atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN (it īpaši skat. 2005. gada 26. maija spriedumu liet. C-498/03 *Kingscrest Associates un Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 41. punkts; 2006. gada 12. janvāra spriedumu liet. C-246/04 *Turn- und Sportunion Waldburg*, Krājums, I-589. lpp., 33. punkts, kā arī 2007. gada 27. septembra spriedumu liet. C-409/04 *Teleos u.c.*, Krājums, I-7797. lpp., 59. punkts), kā arī, otrkārt, uzņēmumiem, kas veic vienas darbības, piemērot atšķirīgus nosacījumus jautājumu par PVN iekasēšanu (it īpaši skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu liet. C-216/97 *Gregg, Recueil*, I-4947. lpp., 20. punkts, kā arī 2008. gada 16. septembra spriedumu liet. C-288/07 *Isle of Wight Council u.c.*, Krājums, I-7203. lpp., 42. punkts).

68 No tā izriet, ka, ja ar dalības nodošanu saistīts izmaksas tiek uzskatītas par nodokļa maksājuma vispārīgām izmaksām, ja pati nodošana neietilpst PVN piemērošanas jomā, šāda pati attieksme ir jāpieauj, ja nodošana tiek kvalificēta par atbrīvotu darījumu.

69 Šo interpretāciju apstiprina ar Sesto direktīvu izveidotās kopējās sistēmas mērķis tostarp nodrošināt nodokļa maksājumiem vienlīdzīgu attieksmi (it īpaši skat. 1993. gada 7. oktobra spriedumu liet. C-281/91 *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, Recueil*, I-5405. lpp., 14. punkts). Šis princips netiktu ieviests, ja sabiedrību grupu pārvaldībai mēģinot sabiedrībai būtu jāmaksā nodokļi attiecībā uz akciju pārdošanas izdevumiem, kas veido daļu no tās saimnieciskās darbības, kamēr holdingsabiedrība, kas veic šo pašu darījumu ārpus PVN piemērošanas jomas, saņemtu tiesības atskaitīt PVN par šiem pašiem izdevumiem tādēļ, ka tie ietilpst tās saimnieciskās darbības vispārīgās izmaksas.

70 Jebkura cita interpretācija uzliktu uzņēmājam pienākumu maksāt PVN par savu saimniecisko darbību, nedodot tam iespēju šo nodokli atskaitīt (šajā sakarā skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrija u.c.*, *Recueil*, I-1577. lpp., 45. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu liet. *Abbey National*, 35. punkts).

71 Pamata lietā, lai gan ir tiesa, kā to pareizi norādījušas *Skatteverket* un Zviedrijas, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, ka no PVN atbrīvota akciju nodošana nedod tiesības uz atskaitījumu, nemainīgs paliek tas, ka šāda interpretācija ir piemērojama tikai tad, ja starp sēkotnāji sniegtajiem pakalpojumiem un [no nodokļa] atbrīvoto vāļko akciju nodošanu tiek konstatēta tieša un tādējādi saikne. Ja savukārt šādas saiknes nav un sēkotnājo darījumu izmaksas ir iekāutas SKF produktā cenā, ir jāauj atskaitīt PVN, kas samaksāts par sēkotnājiem pakalpojumiem.

72 Visbeidzot, ir jāatgādina, ka ir tiesības atskaitīt PVN, kas priekšnodokļi samaksāts par sniegtajiem pakalpojumiem finanšu darījumu ietvaros, ja ar šiem darījumiem iegūtais kapitāls ticis izmantots ieinteresētās personas saimnieciskajai darbībai. Turklāt ar pakalpojumiem saistītajiem izdevumiem ir tieša un tādējādi saikne ar nodokļa maksājuma saimniecisko darbību, ja tie ir piedāvājumi tikai sēkotnāji veiktajai saimnieciskajai darbībai un tādējādi ir tikai no šīs darbības izrietošu darījumu cenu veidojošie komponenti (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Securenta*, 28. un 29. punkts).

73 No iepriekš minētā izriet, ka uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka tiesābas atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par pakalpojumiem, kas sniegti akciju nodošanas vajadzībām, rodas saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 1. un 2. punktu, tātad redakcijā, kas izriet no šīs direktivas 28.f panta 1. punkta, kā arī Direktivas 2006/112 168. pantu, ja ir tieša un tūlītēja saikne starp šākotnājiem pakalpojumiem un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā. Iesniedzātītiesai, ņemot vērā visus apstākļus, kuros norisinās darījumi, par ko ir pamata tiesvedība, jānosaka, vai radušies izdevumi var tikt iekauti pārdoto akciju cenā vai tie ir tikai darījumu, kas izriet no nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības, cenu veidojošie komponenti.

Par ceturto jautājumu

74 Ar savu ceturto jautājumu iesniedzātītiesa būtībā jautā, vai atbildes uz iepriekš minētajiem jautājumiem varētu ietekmēt fakts, ka akciju nodošana norisinās kā vairāki secīgi darījumi.

75 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka saimnieciskās darbības jēdziens Sestās direktivas izpratnē nesastāv no vienas darbības, bet var sastāvēt no secīgu darbību kopuma (skat. 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 22. punkts, un 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-32/03 *Fini H, Krājums*, I-1599. lpp., 21. punkts).

76 Turklāt, kā to pareizi norāda Apvienotā Karaliste, atšķirīga attieksme pret objektīvi līdzīgiem darījumiem būtu pretrunā kopējai PVN sistēmai raksturīgajiem nodokļu neitralitātes principam, kā atgādināts šā sprieduma [67]. punktā, un tiesiskās noteiktības principam.

77 Attiecībā uz tiesiskās noteiktības principu Tiesa ir vairākkārt atkārtojusi, ka Kopienas tiesību aktiem ir jābūt skaidriem un attiecīgajām personām ir jāspēj paredzēt to piemērošanu (it īpaši skat. 2001. gada 22. novembra spriedumu lietā C-301/97 *Niederlande/Padome, Recueil*, I-8853. lpp., 43. punkts, kā arī 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax u.c., Krājums*, I-1609. lpp., 72. punkts). Šā imperatīvā tiesiskās noteiktības prasība ir īpaši svarīga tādā tiesiskā regulējuma gadījumā, kas var ietvert finansiālas izmaksas, lai autu ieinteresētajām personām precīzi zināt tām uzlikto pienākumu apmēru (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Teleos u.c., 48. punkts*, kā arī lietā *Isle of Wight Council u.c., 47. punkts*).

78 No tā izriet, ka akciju nodošanai piemērojamam nodokļu režīmam ir jābūt pamatotam ar objektīviem attiecīgā darījuma faktoriem un tas nevar būt atšķirīgs atkarībā no tā, vai tas notiek vienā vai vairākos posmos.

79 Tādējādi uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka atbildes uz iepriekš minētajiem jautājumiem neietekmē fakts, ka akciju nodošana notiek vairākos secīgos darījumos.

Par tiesāšanās izdevumiem

80 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzātītiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. un 2. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, kā arī 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka šo direktīvu

piemērošanas jomā ietilpstošā saimnieciskā darbība ir mētes sabiedrības veikta visu meitas sabiedrības akciju nodošana 100 % apmērā, kā arī atlikušās daļības nodošana kontrolētajā sabiedrībā, kas agrāk piederēja 100 % apmērā, kurām mētes sabiedrība ir sniegusi pakalpojumus, kam piemēro PVN. Tomēr tiktāl, ciktāl akciju nodošana ir pielīdzināma visa uzņēmuma vai tās daļības nodošanai Sestās direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 95/7, 5. panta 8. punkta vai Direktīvas 2006/112 19. panta pirmās daļības izpratnē un ar nosacījumu, ka attiecīgā daļība valsts ir izvēlējies šajos noteikumos paredzēto iespēju, šīs darbības nav saimnieciskā darbība, kam piemēro PVN;

2) tās daļības nodošana, par kuru ir pamata tiesvedība, ir jāatbrīvo no PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 95/7, 13. panta B daļības d) punkta 5. apakšpunktu un Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu;

3) tiesības atskaitēt priekšnodokli samaksāto PVN par pakalpojumiem, kas sniegti akciju nodošanas vajadzībām, rodas saskaņā ar Sestās direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 95/7, 17. panta 1. un 2. punktu, kā arī Direktīvas 2006/112 168. pantu, ja ir tieša un tūlītēja saikne starp saņemtajiem pakalpojumiem un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā. Iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus apstākļus, kuros norisinās darbības, par ko ir pamata tiesvedība, jānosaka, vai radušies izdevumi var tikt iekauti pārdoto akciju cenā vai tie ir tikai darbības, kas izriet no nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības, cenu veidojošie komponenti;

4) atbildes uz iepriekš minētajiem jautājumiem neietekmē fakts, ka akciju nodošana notiek vairākos secīgos darbības.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – zviedru.