

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” – Sabiedrība, 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 lūgumu, 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 procesa un 2012. gada 26. novembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, 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*, kura ar *W. Roels* un *A. Cordewener*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauzģšanas pieģemto lģmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lģgums sniegt prejudiciģlu nolģmumu ir par to, kģ interpretģt Padomes 1977. gada 17.

maiņa Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; 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 tāda 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. Darb?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 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (H[?]gas Apel[?]cijas tiesa) atzina X par inspektora l[?]mumu iesniegto apel[?]cijas s[?]dz[?]bu par pamatotu un atc[?]la min[?]to pazi[?]ojumu par nodok[?]u maks[?]jumu apm[?]ru. Š[?]s tiesas skat[?]jum[?] X kapit[?]lda[?]u nodošana neietilpa PVN piem[?]rošanas jom[?], jo t[?] nebija saimnieciska darb[?]ba. Tom[?]r t[?] uzskat[?]ja, ka PVN priekšnodoklis var[?]ja tikt atskait[?]ts, [?]emot v[?]r[?], ka kapit[?]lda[?]u atsavin[?]šana un nodošana bija saist[?]tas ar X k[?] uz[?]m[?]ja darb[?]b[?]m.

14 *Staatssecretaris van Financiën* par *Gerechtshof te 's-Gravenhage* spriedumu iesniedza kas[?]cijas s[?]dz[?]bu *Hoge Raad der Nederlanden* [N[?]derlandes Augst[?]kaj[?] ties[?]].

15 Iesniedz[?]jtiesa atsaucas uz 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet[?] C-29/08 *SKF* (Kr[?]jums, I-10413. lpp., 32.–34. punkts un rezolut[?]v[?]s da[?]as 2) punkts), secinot, ka attiec[?]g[?] A 30 % kapit[?]lda[?]u nodošana, kas notika kop[?] ar š[?]s sabiedr[?]bas p[?]rvaldes darb[?]bu p[?]rtraukšanu, ir saimnieciska darb[?]ba un t[?] b[?]tu j[?]atbr[?]vo no nodok[?]a atbilstoši Sest[?]s direkt[?]vas 13. panta B da[?]as d) punkta 5. apakšpunktam.

16 Ta[?]u Tiesa t[?] paša sprieduma 41. punkt[?] esot nor[?]d[?]jusi, ka da[?]u nodošanai, kas ir j[?]uzskata par saimniecisku darb[?]bu, nav j[?]piem[?]ro PVN, ja š[?] nodošana var tikt piel[?]dzin[?]ta visu akt[?]vu vai to da[?]u nodošanai un ja attiec[?]g[?] dal[?]bvalsts ir izmantojusi min[?]t[?]s direkt[?]vas 5. panta 8. punkta pirmaj[?] teikum[?] paredz[?]to iesp[?]ju.

17 Iesniedz[?]jtiesa uzskata, ka atskait[?]šanas ties[?]bas ir atkar[?]gas no min[?]t[?]s normas piem[?]rojam[?]bas t[?]du kapit[?]lda[?]u nodošanai, k[?]da tiek apl[?]kota pamatliet[?].

18 Š[?]dos apst[?]k[?]os *Hoge Raad der Nederlanden* nol[?]ma aptur[?]t tiesved[?]bu un uzdot Tiesai š[?]dus prejudici[?]lus jaut[?]jumus:

“1) Vai 30 % t[?]das sabiedr[?]bas da[?]u nodošanu, kurai šo da[?]u atsavin[?]t[?]js sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumu, var piel[?]dzin[?]t visu akt[?]vu (vai to da[?]as) nodošanai Sest[?]s direkt[?]vas 5. panta 8. punkta izpratn[?] un/vai pakalpojumu nodošanai š[?]s direkt[?]vas 6. panta 5. punkta izpratn[?]?

2) Ja uz pirmo jaut[?]jumu tiek sniegta noliedzoša atbilde: vai šaj[?] jaut[?]jum[?] min[?]to da[?]u nodošanu var piel[?]dzin[?]t visu akt[?]vu (vai to da[?]as) nodošanai Sest[?]s direkt[?]vas 5. panta 8. punkta izpratn[?] un/vai pakalpojumu nodošanai š[?]s direkt[?]vas 6. panta 5. punkta izpratn[?], ja p[?]r[?]jie akcion[?]ri, kas sabiedr[?]bai, kuras kapit[?]lda[?]as tiek nodotas, ar[?] sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumu, (gandr[?]z) vienlaic[?]gi nodod visas p[?]r[?]j[?]s š[?]s sabiedr[?]bas kapit[?]lda[?]as vienai personai?

3) Ja ar[?] uz otro jaut[?]jumu tiek sniegta noliedzoša atbilde: vai pirmaj[?] jaut[?]jum[?] min[?]to da[?]u nodošana ir j[?]uzskata par uz[?]muma (vai t[?] da[?]as) nodošanu Sest[?]s direkt[?]vas 5. panta 8. punkta un 6. panta 5. punkta izpratn[?], ja [?]em v[?]r[?], ka š[?] nodošana ir cieši saist[?]ta ar šaj[?] dal[?]b[?] realiz[?]to sabiedr[?]bas p[?]rvaldi?”

Par prejudici[?]lajiem jaut[?]jumiem

Par l[?]guma sniegt prejudici[?]lu nol[?]mumu pie[?]emam[?]bu

19 Eiropas Komisija, skaidri neizvirzot iebildi par l[?]guma sniegt prejudici[?]lu nol[?]mumu nepie[?]emam[?]bu, tom[?]r savos Tiesai iesniegtajos apsv[?]rumos izsaka šaubas par jaut[?]jumu noz[?]m[?]gumu pamatlietas izspriešan[?]. Komisija uzskata, ka iesniedz[?]jtiesa var lemt par iesp[?]ju atskait[?]t PVN, pamatojoties uz tai zin[?]majiem faktiem. Komisijas skat[?]jum[?] nav svar[?]gi noteikt, vai pamatliet[?] apl[?]kotais dar[?]jums ir [?]rpus PVN piem[?]rošanas jomas vai ar[?] tas ir atbr[?]vojams no nodok[?]a saska[?] ar Sest[?]s direkt[?]vas 13. panta B da[?]as d) punkta 5. apakšpunktu, jo svar[?]gs 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 kapitāla 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 tiesiskajos regulējuma un faktiskā 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 kapitāla nodošanu, nevis uz šo pārdēvēto minēto darījuma nodokļu režīmu, tomēr atskaitējuma tiesību esamība it īpaši tiek noteikta atkarībā no šākotnājo darījumu, 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 darījumā, kāds aplūkots pamatlīetā, 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 % kapitāla nodošana ir visu aktīvu vai pakalpojumu vai to daļas nodošana šo normu izpratnē. Ja atbilde ir noliedzoša, šī tiesa vēlas noskaidrot, vai minētā normu piemērošanas nosacījumi tomēr ir izpildīti, ja, pirmkārt, pārējie akcionāri praktiski tajā pašā brīdī nodod tai pašai personai pārējās šīs sabiedrības kapitāla daļas 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 attiecināms skar preču 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 uzskatīts par pakalpojumu sniegšanu. No tā izriet, ka, ņemot vērā pamatlīetas 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 nekustam?pašuma vai tās daļas?pašumtiesības vai valdījuma tiesības (2012. gada 5. jūlija spriedums liet? 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 nepieņemdes 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 pērētāju. 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 liet? C-408/98 *Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 30. punkts; 2003. gada 27. novembra spriedumu liet? C-497/01 *Zita Modes, Recueil*, I-14393. lpp., 29. punkts; iepriekš minēto spriedumu liet? *SKF*, 36. punkts, un 2011. gada 10. novembra spriedumu liet? C-444/10 *Schrieffer*, 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 interpretējams vienveidīgi, lai izvairītos no atšķirībām PVN režīma piemērošanā dalībvalstīs (iepriekš minētie spriedumi liet? *Zita Modes*, 32. un 35. punkts, kā arī liet? *Schrieffer*, 22. punkts).

32 Tiesa minēto jēdzienu interpretēja tādejādi, 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 liet? *Zita Modes*, 40. punkts; liet? *SKF*, 37. punkts, un liet? *Schrieffer*, 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 liet? *Zita Modes*, 44. punkts, un liet? *Schrieffer*, 37. punkts).

33 Kā norāda iesniedzējtiesa, no iepriekš minētā sprieduma liet? *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 tādās nodošanas rezultātā pilnībā vai daļēji tiek nodoti attiecīgo uzņēmumu aktīvi. Taču lietā, kurā tika pasludināts minētais spriedums, Tiesas rīcībā nebija nepieciešamās informācijas, lai paustu nostāju par Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta piemērojamību tādām darījumiem, 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 direktivas 5. panta 8. punkta izpratnē ir jākonstatē, ka visām nodotajām daļām ir jābūt pietiekamām, lai būtu iespējama neatkarīga saimnieciskā darbība.

35 Šajā ziņā jānorāda, ka ar sabiedrības kapitāla uzturēšanu, atšķirībā no sabiedrības aktīvu uzturēšanas, nav pietiekami, lai tiktu veikta neatkarīga saimnieciskā darbība.

36 Saskaņā ar Tiesas judikatūru vienkārša kapitāla iegāde, uzturēšana un pārdošana pati par sevi nav saimnieciskā darbība Sestās direktivas izpratnē, jo vienkārša finanšu daļā citos uzņēmumos tiešām nenotiek ilglaicīgu pārsuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus. Jebkādās saistībās ar šo daļību 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 daļību papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā ir iegādāta daļība, pārvaldē, ja šāda iejaukšanās ietver tūdu 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 kapitāla uzturēšanu neatkarīgi no daļības apmēra var pielīdzināt visu aktīvu vai to daļas nodošanai Sestās direktivas 5. panta 8. punkta izpratnē tikai tad, ja daļība tiek veikta neatkarīgas vienības daļēji, tādējādi ļaujot veikt neatkarīgu saimniecisko darbību, un šo darbību turpina ieguvējs. Vienkārša kapitāla uzturēšana, kurai neseko aktīvu nodošana, neļauj atsavināt ja pārsumtiesību pārņēmājam turpināt neatkarīgu saimniecisko darbību.

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

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

41 Šis konstatējums nevar tikt apšaubīts, pamatojoties uz minētās tiesību normas mērķi. Saskaņā ar Tiesas judikatūru Sestās direktivas 5. panta 8. punkta pašais mērķis ir atvieglot uzņēmumu vai to daļu pārņemšanu maiņā, vienkāršojot to un izvairoties no saņēmēja 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 pāršāli lielu slogu attiecībā uz atbilstošajiem saimnieciskās darbības resursiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Zita Modes*, 41. punkts).

43 Šīs grūtības nerodas daļības kapitālā 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 pamatliet? 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? pamatliet?, cikt?l 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) nospiež:

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.