

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 13. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Piemērojamība – Ar nodokli apliekami darījumi – Preču piegāde par atlīdzību – Akciju sabiedrības veikta nekustamā īpašuma nodošana akcionāram kā atlīdzība par tās akciju atpirkšanu

Lieta C-421/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 22. martā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 13. jūlijā, tiesvedībā

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

pret

Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie.

Tiesa (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneses K. Toader [C. Toader] (referente) un A. Prehala [A. Prechal],

ģenerālvokāts: M. Kampos Sančess-Bordona [M. Campos Sánchez-Bordona],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Polijas valdības vārdā – B. Majczyna, pārstāvis,
- Igaunijas valdības vārdā – N. Grünberg, pārstāve,
- Itālijas valdības vārdā – G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz G. De Socio, avvocato dello Stato,
- Eiropas Komisijas vārdā – R. Lyal un M. Owsiany-Hornung, pārstāvji,

ģemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokāta uzklauzēšanas, izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 2. panta 1. punkta a) apak?punktu.

2 ?is l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (Valsts finan?u p?rvaldes direktors, Polija) un *Polfarmex Sp?ka Akcyjna w Kutnie* (turpm?k tekst? – “*Polfarmex*”) par iepriek??ju nodok?u nol?mumu, kuru ?ai sabiedr?bai adres?ja *Minister Finans?w* (finan?u ministrs, Polija; turpm?k tekst? – “ministrs”) un kur? p?d?jais min?tais uzskat?ja, ka pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) ir j?uzliek dar?jumam, ar ko *Polfarmex* pl?no nodot ?pa?umties?bas uz nekustamo ?pa?umu sabiedr?bai ar ierobe?otu atbild?bu, kurai pieder *Polfarmex* emit?tas akcijas, k? samaksu par ?m akcij?m saist?b? ar valsts tiesiskaj? regul?jum? at?autu akciju atpirk?anas proced?ru.

Atbilsto?as ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas preambulas 7. un 35. apsv?rums ir formul?ti ?di:

“(7) Pat ja kop?j? PVN sist?ma piln?gi nesaska?o likmes un atbr?vojumus, t?s m?r?im vajadz?tu b?t konkurences izl?dzin??anai, jo katras dal?bvalsts teritorij? l?dz?g?m prec?m un pakalpojumiem piem?ro vien?du nodokli, neatkar?gi no ra?o?anas un izplat??anas ??des garuma.

[..]

(35) B?tu j?sast?da kop?gs atbr?vojumu saraksts, lai Kopien?u pa?u resursus vis?s dal?bvalst?s var?tu iekas?t vien?di.”

4 ?s direkt?vas 2. panta 1. punkt? ir noteikts:

“PVN uzliek ?diem dar?jumiem:

a) pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

[..].”

5 Min?t?s direkt?vas 9. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

““Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no ?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

Jebkuru ra?ot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu, uzskata par “saimniecisku darb?bu”. Materi?la vai nemateri?la ?pa?uma izmanto?ana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus jo ?pa?i ir uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

6 Saska?? ar ?s pa?as direkt?vas 12. panta 1. un 2. punktu:

“1. Dal?bvalstis par nodok?a maks?t?ju var uzskat?t jebkuru personu, kura neregul?ri veic k?du dar?jumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otr?s da?as min?taj?m darb?b?m, jo ?pa?i k?du no ?diem dar?jumiem:

a) ?kas vai ?kas da?as un zem ?kas eso?as zemes pieg?di pirms ?s ?kas pirmreiz?jas

izmantošanas;

b) apbēves zemes piegādi.

2. Šī panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē vārds “ka” ir jebkura celtnē, kas nostiprināta uz zemes vai zemē.

Dalībvalstis var paredzēt sīki izstrādātus noteikumus 1. punkta a) apakšpunktā minētā kritērija piemērošanai ņemot vērā un var noteikt, ko nozīmē “zemē kas esošā zeme”.

Dalībvalstis pirmreizējās izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laikposmu no kā pabeigšanas dienas līdz pirmās piegādes dienai, vai laikposmu no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz turpmākās piegādes dienai, ja šie laikposmi nepārsniedz, attiecīgi, piecus un divus gadus.”

7. Saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu “preču piegāde” ir tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

8. Šīs direktīvas 135. panta 1. punkts, kas ietverts tās 3. nodaļā “Atbrīvojumi citām darbībām”, ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

f) darījumus – tostarp starpniecību, izņemot pērvaldi un uzraudzību, – kas attiecas uz akcijām un daļām sabiedrības vai apvienības, bezseguma parādēm un citiem vārtspapāriem, tomēr izņemot dokumentus, kas rada pašumtiesības uz precēm, un izņemot 15. panta 2. punktā minētās tiesības vai vārtspapārus;

[..]

j) kā vai kā daļu un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētos gadījumus;

[..].”

Polijas tiesības

Likums, ar ko īsteno Likumu par valsts nodokļu administrāciju

9. Saskaņā ar *Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej* (Likums, ar ko īsteno Likumu par valsts nodokļu administrāciju), ar grozījumiem (2016. gada Dz. U., 1948. pozīcija), kas stājas spēkā 2017. gada 1. martā, 206. panta 1. punktu tiesvedības saistībā ar līgumiem pieņemot iepriekšēju nodokļu nolikumu, kurš valsts budžeta jomā kompetentais ministrs ir piedalījies vai būtu varējis piedalīties, pamatojoties uz agrākām tiesību normām, Valsts finanšu pārvaldes direktors pārņem tās tiesības un pienākumus, ja nav noteikts citādi.

Likums par PVN

10 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir transponēts Polijas tiesību aktā ar 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli; Dz. U. Nr. 54, 535. pozīcija), ar grozījumiem (2011. gada Dz. U., Nr. 177, 1054. pozīcija; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 5. panta 1. punkta 1. apakšpunktu, saskaņā ar kuru PVN tiek uzlikts preču un pakalpojumu piegādēm par atlīdzību valsts teritorijā.

11 Likuma par PVN 6. panta 1. punkts ir paredzēts, ka šī likuma normas nepiemēro “uzņēmuma vai uzņēmējdarbības vietas nodošanas darījumiem”.

12 PVN direktīvas 14. panta 1. punkts ir transponēts Polijas tiesību aktā ar Likuma par PVN 7. panta 1. punktu, kurā ir noteikts, ka “5. panta 1. punkta 1. apakšpunkts norādītās preču piegādes ir tiesību rakoties ar precēm kā pašniekam nodošana”.

13 Likuma par PVN 15. panta 1. un 2. punkts ir paredzēts:

“1. Nodokļa maksātāji ir juridiskas personas, organizatoriskās vienības bez juridiskās personas statusa un fiziskas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru 2. punkts norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par saimniecisku darbību. Materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

Komerccsabiedrību kodekss

14 2000. gada 15. septembra *Kodeks spółek handlowych* (Komerccsabiedrību kodekss), ar grozījumiem (2016. gada Dz. U., 1578. pozīcija; turpmāk tekstā – “Komerccsabiedrību kodekss”) 359. pants ir noteikts:

“1. Akcijas var izēmt no apgrozības, ja to paredz statūti. Akcija var tikt izēmta no apgrozības ar akcionāra piekrišanu, sabiedrībai to iegādājoties (brīvprātīga izēmšana no apgrozības), vai bez akcionāra piekrišanas (piespiedu izēmšana no apgrozības). Brīvprātīga izēmšana no apgrozības var notikt ne vairāk kā vienu reizi finanšu gadā. Piespiedu izēmšanas no apgrozības nosacījumi un noteikumi ir paredzēti statūtos.

2. Lai akciju varētu izēmt no apgrozības, ir nepieciešams kopsapulces lēmums. Lēmums it paši tiek noteikts izēmšanas no apgrozības juridiskais pamats, akcionāram, kura akcijas tiek izēmtas no apgrozības, izmaksājams atlīdzības summa vai akciju izēmšanas no apgrozības bez atlīdzības iemesli un pamatkapitāla samazināšanas noteikumi. Piespiedu izēmšana no apgrozības notiek par atlīdzību, kas nevar būt mazāka par vienai akcijai atbilstošo neto aktīvu vērtību, kura ir norādīta pēdējā finanšu gada pārskatā un kura ir samazināta par summu, kas ir sadalīta starp akcionāriem. [...]”

15 Šī kodeksa 360. panta 1. punkts ir paredzēts – lai izēmtu akcijas no apgrozības, ir jāsamazina pamatkapitāls. Lēmums par pamatkapitāla samazināšanu ir jāpieņem kopsapulcē, kurā ir pieņemts lēmums par akciju izēmšanu no apgrozības.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

16 *Polfarmex*, akciju sabiedrība ar juridisko adresi Kutno (Polija), veic saimniecisko darbību farmaceitisko produktu ražošanas nozarē. Šajā saistībā tā ir nodokļu maksātāja.

17 *Polfarmex* bija paredzējusi pārstrukturēt uzņēmuma pamatkapitālu, atpērkot daļu no akcijām, kas šajā kapitālā piederēja sabiedrībai ar ierobežotu atbildību, saskaņā ar vienu no "izemšanas no apgrozības" noteikumiem, kas ir paredzēts Komercesabiedrību kodeksā, tas ir, automātisku, obligātu vai brīvprātīgu izemšanu no apgrozības. Par šo izemšanu no apgrozības maksājuma kompensācija izpaustos kā pašumtiesību uz noteiktiem zemes gabaliem, kā arī uz tām, kas uz tiem atrodas, un to aprakojumu nodošana šai citai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību.

18 Ēmot to vērā, *Polfarmex* iesniedza ministram lūgumu pieņemt iepriekšēju nodokļu nolikumu, lai noteiktu, vai, pirmkārt, sabiedrībai ar ierobežotu atbildību piederošo akciju izemšana no apgrozības, un, otrkārt, pašumtiesību uz nekustamo pašumu nodošana peldējai minētajai, tiek aplikta ar PVN.

19 Šajā lūgumā *Polfarmex* apgalvoja, ka attiecīgajiem darījumiem nav uzliekams PVN, jo, tos nosīdzot, tērētosies savas saimnieciskās darbības ietvaros nedz akciju izemšanas no apgrozības, nedz pašumtiesību uz nekustamo pašumu nodošanas stadijā. Minētā sabiedrība uzskata, ka šie darījumi ir viens vienots darījums, kas ietver akciju izemšanu no apgrozības un šajā ziņā izdarīto maksājumu, un ka pastāv cēloņsakarība starp šiem diviem darījumiem tādējādi, ka būtu kādāni tos nodokļu mērītiem aplēkot atsevišķi.

20 Iepriekšējā nodokļu nolikuma ministrs ir apgalvojis, ka pašumtiesību uz nekustamo pašumu nodošana kā atlīdzība par akciju izemšanu no apgrozības ir jāuzskata par preču piegādi par maksu, kam tiek uzlikts PVN, Likuma par PVN 5. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē. Ministrs uzskata, ka starp darījuma daļēniem pastāv saistību attiecībā, jo *Polfarmex* ir apņēmis nodot sabiedrībai ar ierobežotu atbildību, kam pieder tās kapitāla akcijas, pašumtiesības uz nekustamo pašumu, un akcijas, kas ir izēmtas no apgrozības, ir atlīdzība par šo nodošanu. Citiem vārdiem sakot, tās kā preces ir piegādātas par atlīdzību, darījumam ir jāuzliek PVN.

21 *Polfarmex* vērās *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi* (Vojevodistes administratīvā tiesa Lodzē, Polijā) ar prasību atcelt minēto iepriekšējo nodokļu nolikumu.

22 Ar 2015. gada 10. marta spriedumu šā tiesa atcēla šo pašu iepriekšējo nodokļu lūgumu, uzskatot ne tikai, ka *Polfarmex* norādītais darījums nebūs tās saimnieciskās darbības ietvaros veikts darījums, bet arī, ka PVN piemērojamības pārbaudei ir jāattiecas uz visu darījumu. Šajā gadījumā runa esot par vienu vienu kompleksu darījumu, ko veido akciju izemšana no apgrozības kopā ar atlīdzības natūrā nodošanu akcionāram apmaiņā pret akcijām, kas izēmtas no apgrozības. Tādējādi akciju izemšana no apgrozības esot cieši saistīta ar pašumtiesību uz lietām nodošanu kā kompensāciju, jo saistītas esot šīs abas darījuma daļas. No minētā izrietot, ka nekustamā pašuma nodošana akcionāram nevar tikt analizēta kā autonoma un atsevišķa darbība, kam tiek uzlikts PVN, jo saskaņā ar Likumu par PVN akciju izemšana no apgrozības tādā neesot.

23 Par šo spriedumu ministrs iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā, tas ir, *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polijā).

24 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu šā tiesa norāda, ka saskaņā ar judikatūru par sabiedrību ar ierobežotu atbildību šādas sabiedrības izdarīta nekustamā pašuma nodošana daļēniem kā atlīdzība par kapitāla daļu iegādi, kas tam pieder šajā sabiedrībā, ir ar nodokli aplikams darījums Likuma par PVN 5. panta 1. punkta 1. apakšpunkta un 7. panta 1. punkta izpratnē. Ēmot vērā šo judikatūru, iesniedzējtiesa precizē, ka, lai gan kapitāla daļu un akciju izemšana no apgrozības ir līdzīga, ir šaubas par PVN uzlikšanu tās izskatīmajā lietā.

norādītājam darījumam attiecībā uz nosacījumu par rēķinos kļūdu maksājumu un attiecībā uz minētā darījuma atlīdzības raksturu, ciktāl pāc akciju izņemšanas no apgrozības tāda akciju sabiedrība kā *Polfarmex* nesaņem tiešu atlīdzību, jo akcijas, kas nozīmē daļu no tās pamatkapitāla, ir dzīstas un minētās pamatkapitāls ir samazinājies konkurences dēļ.

25 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai, akciju sabiedrībai nododot akcionāram nekustamo īpašumu kā atlīdzību par tās akciju izņemšanu no apgrozības, ir jāuzliek PVN atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunktam?”

Par prejudiciālo jautājumu

26 Uzdotot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka akciju sabiedrība vienam no tās akcionāriem nodod īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu un šo nodošana, tāpat kā pamatlietā aplūkots, tiek veikta kā atlīdzība par to, ka valsts tiesību aktos paredzētā akciju izņemšanas no apgrozības mehānisma ietvaros minētā akciju sabiedrība atpērk akcijas, kuras tās pamatkapitālā pieder šim akcionāram, ir preču piegāde par atlīdzību, kam tiek uzlikts PVN.

27 Vispirms ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu ir izveidota kopējā PVN sistēma, kas it īpaši ir balstīta uz vienotu ar nodokli apliekamo darījumu definīciju (spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu PVN uzliek preču piegādei, kuru par atlīdzību kļūda daļēbvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķinos kļūda.

29 Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana, lai gūtu no tā ilglaicīgus ienākumus, it īpaši ir uzskatāma par “saimniecisku darbību”.

30 PVN direktīvas 14. panta 1. punktā “preču piegāde” ir definēta kā tiesību nodošana rēķinos ar materiālu īpašumu kā pašniekam.

31 No minētā izriet, ka darījumam principā var tikt uzlikts PVN tikai tad, ja tas ietver tādā īpašumtiesību nodošanu par atlīdzību, ar kuru ir apveltīts nodokļa maksātājs, kas kļūda rēķinos daļēbvalsts teritorijā.

32 Runājot par darījumu, kļūds tiek aplūkots pamatlietā, nav apstrīdams, pirmkārt, ka starp *Polfarmex* un tās akcionāru pilnāties darījums izraisīs īpašumtiesību uz aplūkoto nekustamo īpašumu nodošanu un, otrkārt, ka *Polfarmex* ir nodokļa maksātāja statuss.

33 Treškārt, nosacījums par attiecīgā nekustamā īpašuma piegādes vietu neapstrīdami ir izpildīts, jo darījums notika daļēbvalsts, proti, Polijas, teritorijā.

34 Ceturtkārt, attiecībā uz darījuma, ar kuru akciju sabiedrība ir nodevusi akcionāram īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu kā atlīdzību par šīm akcionāram piederošo akciju atpirkšanu saskaņā ar valsts tiesību aktos paredzēto mehānismu, ir jānorāda, ka preču piegāde tiek veikta “par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē tikai tad, ja starp piegādātāju un pircēju pastāv tiesiskās attiecības, kurās notiek savstarpējs izpildījums, un piegādātāja saņemtais samaksa ir faktiskā atlīdzība par piegādēto preci (spriedumi, 1999. gada

27. aprīlis, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, 26. punkts, un 2013. gada 21. novembris, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 32. punkts).

35 Šaj? ziņ?, kaut arī Tiesa, protams, jau ir pamatoti atzinusi, ka PVN maksājuma veiktu pašumtiesību uz nekustamo pašumu nodošanai par labu dalībvalsts valsts kasei vai šādas valsts teritorijai pašvaldībai, samaksājot tādējādi nodokļa parādu, netiek piemērots PVN telpc, ka, ņemot vērā nodokļu parāda maksājuma vienpusējību, t? nav prešu piegāde par atlīdzību (spriedums, 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 35. un 36. punkts), ir jākonstatē, ka šaj? gadījum? starp nekustam? pašuma piegādātāju un t? saņēmēju ir tiesiskas attiecības, kuru ietvaros *Polfarmex* nodod pašumtiesības uz nekustamo pašumu tās akcionāram apmaiņā pret p?d?jam minētajam piederošām akcijām. Tādējādi, savstarpēji nododot pašumtiesības, abas puses slēdz darījumu vienlaikus gan kā piegādātājus, gan kā saņēmējus.

36 Līdz ar to runa ir par tiesiskām attiecībām, kuru gait? notiek savstarpēji izpildījumi, no kuriem viens ir otra faktiskā atlīdzība, š? sprieduma 34. punkt? atgādinātās Tiesas judikat?ras izpratnē.

37 Piekto, attiecībā uz nosacījumu par rēķanos norādītaj? darījumu kā nodokļa maksājumu ir jānorāda, ka nodokļa maksājums PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē principā rēķojas šaj? statusā tikai tad, ja viš? rēķojas savas saimnieciskās darbības ietvaros (šaj? nozīm? skat. spriedumu, 1995. gada 4. oktobris, *Armbricht*, C-291/92, EU:C:1995:304, 17. punkts).

38 Attiecībā uz j?dzienu “saimnieciskā darbība” Tiesa ir nospriedusi, ka tas ir j?saprot tādējādi, ka tas ietver visas ražotāja, tirgotāja vai pakalpojumu sniedzāja darbības. Šo definīciju analīze atklāj, ka š? j?dziena piemērošanas joma ir ?oti plaša un tam ir objektīvs raksturs tādējādi, ka darbība tiek aplūkota kā t?da, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem. Tādē? darbība vispārīgi tiek uzskatīta par “saimniecisku”, ja t? ir ilgstoša un ja par tās veikšanu tiek saņemta atlīdzība, kuras saņēmējs ir persona, kas veic šo darbību (rēķojums, 2014. gada 20. marts, *Gmina Wrocław*, C-72/13, nav publicēts, EU:C:2014:197, 16. punkts un taj? minētā judikatūra).

39 No minēt? izriet, ka šās direktīvas 9. pant? ir noteikta ?oti plaša PVN piemērošanas joma (šaj? nozīm? skat. spriedumu, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 31. punkts un taj? minētā judikatūra).

40 Šaj? gadījum? procedūr? nodokļu administrācij? *Polfarmex* ir apgalvojusi, ka abi apl?kotie darījumi esot vienots komplekss darījums, kur? ietilpst akciju izemšana no apgrozības un par to veikta samaksa, proti, prešu piegāde.

41 Tomēr, kā izriet no š? sprieduma 36. punkta, ievērojot abu sabiedrību pakalpojumu savstarpējo raksturu un katras l?gumslīdzījas puses divkāršo funkciju to tiesisko attiecību ietvaros, pirmkārt, kā piegādātājam, un, otrkārt, kā saņēmējam, ir jānošķir divi darījumi.

42 Attiecībā uz nekustam? pašuma piegādes darījumu, kas tiek aplūkots pamatliet?, ja izrādītos, ka šās preces, kuru pašumtiesības *Polfarmex* nodotu kā atlīdzību par paredzēto “izemšanu no apgrozības”, ir preces, kas tiek izmantotas šās sabiedrības “saimnieciskajai darbībai” plaš? nozīm?, kā tas ir secināts š? sprieduma 38. un 39. punkt? minētaj? judikatūr?, kas ir jāp?rbauda iesniedzējtiesai, būtu jāuzskata, ka šādam darījumam ir uzliekams PVN. Šaj? ziņ? fakts vien, ka šās pašuma nodošanas iemesls ir samaksa par šām akcijām un ka šis darījums ietilpst *Polfarmex* restrukturizācijas ietvaros, tomēr nav mudinājums uzskatīt, ka šāda nekustam? pašuma piegāde ir izslēgta no PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta

piemērošanas jomas.

43 Tomēr iepriekš izklāstītie apsvērumi neietekmē to, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā ir paredzēts tādā veidā pieņemt atbrīvojums no PVN, kas nav minētas tās 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā, kurā ir atsauce uz veidu vai veidu daļu un zem tām esošās zemes piegādi pirms šo veidu pirmreizējās izmantošanas. It īpaši ir jāatgādina, ka, pamatojoties uz šīm tiesību normām, aplākotmā kopā, Tiesa ir nošķīrusi vecas un jaunas ēkas, un veca nekustamā īpašuma pārdošanai principā netiek uzlikts PVN (skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 12. jūlijs, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 21. punkts, un 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 30. punkts). Tātad kā prejudiciālais jautājums neattiecas uz minētajiem noteikumiem un Tiesai nav nekādas informācijas šajā ziņā, iesniedzītībai vajadzības gadījumā ir jānosaka pamatlietā aplākotajai piegādei piegādātajam nekustamajam īpašumam šajā ziņā piemērojamais režīms.

44 Attiecībā uz akciju "izņemšanu no apgrozības" no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka tikai akciju iegāžu un turēšanu pašu par sevi nevar uzskatīt par "saimniecisko darbību" PVN direktīvas izpratnē. Vienkārša finansiāla līdzdalība citos uzņēmumos tiešām nenozīmē ilglaicīgu īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus, jo jebkādas saistības ar šo līdzdalību saņemtas dividendes ir vienkārši pašumtiesību, nevis saimnieciskās darbības rezultāts šīs direktīvas izpratnē (spriedums, 2005. gada 26. maijs, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Ja līdz ar to finansiāla līdzdalība citos uzņēmumos pati par sevi nav saimnieciska darbība minētās direktīvas izpratnē, tas pats attiecas uz darbību, ar ko šo līdzdalību nodod (spriedums, 1996. gada 20. jūnijs, *Wellcome Trust*, C-155/94, EU:C:1996:243, 33. punkts).

46 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka akciju sabiedrība vienam no tās akcionāriem nodod pašumtiesības uz nekustamo īpašumu un šo nodošana, tātad kā pamatlietā aplākotā, tiek veikta kā atlīdzība par to, ka valsts tiesību aktos paredzētā akciju izņemšanas no apgrozības mehānisma ietvaros minētā akciju sabiedrība atpērk akcijas, kuras tās pamatkapitālā pieder šim akcionāram, ir prešu piegāde par atlīdzību, kam tiek uzlikts PVN, ciktāl minētais nekustamais īpašums tiek izmantots šīs pašas akciju sabiedrības saimnieciskajai darbībai.

Par tiesāšanas izdevumiem

47 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzītībai, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka akciju sabiedrība vienam no tās akcionāriem nodod pašumtiesības uz nekustamo īpašumu un šo nodošana, tātad kā pamatlietā aplākotā, tiek veikta kā atlīdzība par to, ka valsts tiesību aktos paredzētā akciju izņemšanas no apgrozības mehānisma ietvaros minētā akciju sabiedrība atpērk akcijas, kuras tās pamatkapitālā pieder šim akcionāram, ir prešu piegāde par atlīdzību, kam tiek uzlikts PVN, ciktāl minētais nekustamais īpašums tiek izmantots šīs pašas akciju sabiedrības saimnieciskajai darbībai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.