TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2013. gada 30. maijā *

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

Lieta C-651/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, 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. Lehmuss [*U. Lõhmus*] (referents) un M. Safjans [*M. Safjan*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 26. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *X BV* vārdā – *T. K. M. Rookmaker-Penners* un *C. A. Peeters*, *belastingadviseurs*,

— Nīderlandes valdības vārdā – *C. Wissels* un *B. Koopman*, pārstāves,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *S. Ossowski* un *A. Robinson*, pārstāvji, kuriem palīdz *R. Hill* un *G. Peretz*, *barristers*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios*, kā arī *W. Roels* un *A. Cordewener*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 5. panta 8. punktu un 6. panta 5. punktu.

2 Šis lūgums 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 rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

[..]

3. Par materiālu īpašumu dalībvalstis var uzskatīt:

[..]

c) akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā īpašuma vai tā daļas īpašumtiesības vai valdījuma tiesības.

[..]

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

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

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

Šādi darījumi cita starpā var ietvert:

— nemateriālā īpašuma nodošanu neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada īpašumtiesības,

[..]".

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:

"Ciktāl tas nav pretrunā [..] citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai [nekādu] ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) šādus darījumus:

[..]

5. Darījumus, ieskaitot starpniecību, izņemot pārvaldi un uzraudzību, ar akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem [..]."

Nīderlandes tiesības

7 Nīderlandes Karaliste ir izmantojusi Sestās direktīvas 5. panta 8. punktā un 6. panta 5. punktā paredzēto iespēju un to pārņēmusi 1968. gada 28. jūnija Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968*) (*Staatsblad* 1968, Nr. 329), redakcijā, kas piemērojama pamattiesvedībā, 31. pantā. Šis pants bija formulēts šādi:

"Ja uzņēmums vai tā daļa tiek nodoti saņēmējam, kas turpina uzņēmuma vai tā daļas darbību, tad atbilstoši ministrijas rīkojumā paredzētajiem nosacījumiem piegādēm un pakalpojumiem, kas ir šīs nodošanas pamatā, nodokļi netiek uzlikti."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

8 1996. gadā *X* piederēja 30 % *A BV* (turpmāk tekstā – "*A*"), sabiedrības, kuras darbības joma bija saistīta ar automatizāciju, kapitāldaļu. Pārējās *A* kapitāldaļas 20,01 %, 30 % un 19,99 % apmērā piederēja attiecīgi *B Holding BV*, *X1 Beheer BV* un *C BV*.

9 Kā struktūrvienības, kuras nosaukums ir *Management Board* (valde), locekle *X*, tāpat kā *B Holding BV* un *XI Beheer BV*, par līgumā noteiktu atlīdzību veica *A* pārvaldes darbības.

10 1996. gada beigās *X*, kā arī citi *A* kapitāldaļu īpašnieki pārdeva savas kapitāldaļas *D plc*. Šīs pārdošanas kontekstā *X* izbeidza savas pārvaldes darbības *A* labā un atstāja minētās sabiedrības *Management Board*.

11 Saistībā ar šo daļu pārdošanu *X* tika sniegti vairāki pakalpojumi, rēķinos norādot PVN. Savās PVN deklarācijās *X* atskaitīja šo nodokli, uzskatot, ka tās kapitāldaļu nodošana ir visu aktīvu un pakalpojumu nodošana un ka izdevumi, kas tai radušies šajā nodošanā, ir jāuzskata par daļu no vispārējiem izdevumiem saistībā ar tās saimniecisko darbību kopumā, un tādējādi tie ir pilnībā atskaitāmi.

12 Inspektors kā Nīderlandes kompetentā iestāde PVN iekasēšanas jomā atteica šo atskaitīšanu un izdeva paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru. Pēc tam viņš noraidīja par šo paziņojumu *X* iesniegto sūdzību, tomēr samazinot noteikto summu.

13 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hāgas Apelācijas tiesa) atzina *X* par inspektora lēmumu iesniegto apelācijas sūdzību par pamatotu un atcēla minēto paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru. Šīs tiesas skatījumā *X* kapitāldaļu nodošana neietilpa PVN piemērošanas jomā, jo tā nebija saimnieciska darbība. Tomēr tā uzskatīja, ka PVN priekšnodoklis varēja tikt atskaitīts, ņemot vērā, ka kapitāldaļu atsavināšana un nodošana bija saistītas ar *X* kā uzņēmēja darbībām.

14 *Staatssecretaris van Financiën* par *Gerechtshof te 's-Gravenhage* spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajā tiesā].

15 Iesniedzējtiesa atsaucas uz 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF* (Krājums, I-10413. lpp., 32.–34. punkts un rezolutīvās daļas 2) punkts), secinot, ka attiecīgā *A* 30 % kapitāldaļu nodošana, kas notika kopā ar šīs sabiedrības pārvaldes darbību pārtraukšanu, ir saimnieciska darbība un tā būtu jāatbrīvo no nodokļa atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktam.

16 Taču Tiesa tā paša sprieduma 41. punktā esot norādījusi, ka daļu nodošanai, kas ir jāuzskata par saimniecisku darbību, nav jāpiemēro PVN, ja šī nodošana var tikt pielīdzināta visu aktīvu vai to daļu nodošanai un ja attiecīgā dalībvalsts ir izmantojusi minētās direktīvas 5. panta 8. punkta pirmajā teikumā paredzēto iespēju.

17 Iesniedzējtiesa uzskata, ka atskaitīšanas tiesības ir atkarīgas no minētās normas piemērojamības tādu kapitāldaļu nodošanai, kāda tiek aplūkota pamatlietā.

18 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai 30 % tādas sabiedrības daļu nodošanu, kurai šo daļu atsavinātājs sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, var pielīdzināt visu aktīvu (vai to daļas) nodošanai Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta izpratnē un/vai pakalpojumu nodošanai šīs direktīvas 6. panta 5. punkta izpratnē?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta noliedzoša atbilde: vai šajā jautājumā minēto daļu nodošanu var pielīdzināt visu aktīvu (vai to daļas) nodošanai Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta izpratnē un/vai pakalpojumu nodošanai šīs direktīvas 6. panta 5. punkta izpratnē, ja pārējie akcionāri, kas sabiedrībai, kuras kapitāldaļas tiek nodotas, arī sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, (gandrīz) vienlaicīgi nodod visas pārējās šīs sabiedrības kapitāldaļas vienai personai?

3) Ja arī uz otro jautājumu tiek sniegta noliedzoša atbilde: vai pirmajā jautājumā minēto daļu nodošana ir jāuzskata par uzņēmuma (vai tā daļas) nodošanu Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta un 6. panta 5. punkta izpratnē, ja ņem vērā, ka šī nodošana ir cieši saistīta ar šajā dalībā realizēto sabiedrības pārvaldi?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

19 Eiropas Komisija, skaidri neizvirzot iebildi par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nepieņemamību, tomēr savos Tiesai iesniegtajos apsvērumos izsaka šaubas par jautājumu nozīmīgumu pamatlietas izspriešanā. Komisija uzskata, ka iesniedzējtiesa var lemt par iespēju atskaitīt PVN, pamatojoties uz tai zināmajiem faktiem. Komisijas skatījumā nav svarīgi noteikt, vai pamatlietā aplūkotais darījums ir ārpus PVN piemērošanas jomas vai arī tas ir atbrīvojams no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu, jo svarīgs ir tikai jautājums par to, vai PVN, kas jāmaksā *X* par

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

20 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros, attiecas atbilstības 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 nolēmuma patiešām izriet, ka pamatlieta attiecas uz atteikumu piešķirt tiesības uz PVN atskaitīšanu par pakalpojumiem, kas saņemti saistībā ar kapitāldaļu nodošanu, nevis uz šī pēdējā minētā darījuma nodokļu režīmu, tomēr atskaitījuma tiesību esamība it īpaši tiek noteikta atkarībā no sākotnējo darījumu, kam piesaistīti vēlākie darījumi, nodokļu režīma rakstura (iepriekš minētais spriedums lietā *SKF*, 60. punkts).

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

24 Līdz ar to lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par lietas būtību

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

26 Vispirms, ņemot vērā, ka iesniedzējtiesa atsaucas uz divām Sestās direktīvas normām, kuras attiecīgi skar preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar šīs direktīvas 6. panta 1. punktu nemateriālā īpašuma nodošana neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada īpašumtiesības, tiek uzskatīta par pakalpojumu sniegšanu. No tā izriet, ka, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, minētās direktīvas 6. panta 5. punkts principā ir jāuzskata par atbilstošu.

27 Taču šīs pašas direktīvas 5. panta 3. punkta c) apakšpunktā dalībvalstīm ir dota iespēja par materiālu īpašumu uzskatīt akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā īpašuma vai tā daļas īpašumtiesības vai valdījuma tiesības (2012. gada 5. jūlija spriedums lietā C-259/11 *DTZ Zadelhoff*, 31. punkts). Tādējādi nevar tikt izslēgts, 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 nepiegādes noteikuma saturs, vajadzības gadījumā *mutatis mutandis* 5. panta 8. punkta interpretācijas elementus piemērojot šīs pašas direktīvas 6. panta 5. punktam.

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

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

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

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

33 Kā norāda iesniedzējtiesa, no iepriekš minētā sprieduma lietā *SKF* 38. un 40. punkta patiešām izriet, ka Tiesa nav izslēgusi, ka pilnīgas dalības [sabiedrības kapitālā] nodošana zināmos apstākļos var tikt pielīdzināta visu aktīvu vai to daļas nodošanai, lai gan tādas 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 tādam darījumam, kāds bija minētajā lietā, atstājot iesniedzējtiesas ziņā tā pārbaudi.

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

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

36 Saskaņā ar Tiesas judikatūru vienkārša kapitāldaļu iegāde, turēšana un pārdošana pati par sev nav saimnieciska darbība Sestās direktīvas izpratnē, jo vienkārša finanšu dalība citos uzņēmumos tiešām nenozīmē ilglaicīgu īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus. Jebkādas saistībā ar šo dalību saņemtas dividendes vienkārši ir īpašuma tiesību rezultāts (šajā ziņā skat. 1991. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-60/90 *Polysar Investments Netherland*s, *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 Citādāk ir tad, ja dalību papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā ir iegūta dalība, pārvaldē, ja šāda iejaukšanās ietver tādu darbību veikšanu, kam tiek piemērots PVN, kā, piemēram, administratīvu, finanšu, komerciālu un tehnisku pakalpojumu sniegšana (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Polysar Investments Netherlands*, 14. punkts; lietā *Floridienne* un *Berginvest*, 18. un 19. punkts; lietā *Cibo Participations*, 20. un 21. punkts, kā arī lietā *Portugal Telecom*, 33. un 34. punkts).

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

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

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

41 Šis konstatējums nevar tikt apšaubīts, pamatojoties uz minētās tiesību normas mērķi. Saskaņā ar Tiesas judikatūru Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta īpašais mērķis ir atvieglot uzņēmumu vai to daļu īpašnieku maiņu, 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 īpašais režīms ir tostarp attaisnojams tāpēc, ka PVN avansa summa par nodošanu var radīt īpaši lielu slogu attiecībā uz atbilstošajiem saimnieciskās darbības resursiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Zita Modes*, 41. punkts).

43 Šīs grūtības nerodas dalības kapitālā nodošanas gadījumā, lai kāds būtu tās apmērs. Kā izriet no šī sprieduma 36. un 37. punkta, kapitāldaļu pārdošana vai nu nav saimnieciska darbība, kurai jāpiemēro PVN, vai arī tā ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktam, ja tā ir veikta, lai nodrošinātu tiešu vai netiešu iejaukšanos sabiedrības, kurā ir iegūta dalība, pārvaldē (1996. gada 20. jūnija spriedums lietā C-155/94 *Wellcome Trust*, *Recueil*, I-3013. lpp., 35. punkts). Ne vienā, ne otrā gadījumā kapitāldaļu ieguvējam nav jāmaksā PVN.

44 Otrkārt, ir jāpārbauda, vai sniegtā atbilde būtu citāda, ja tiktu ņemts vērā, ka visi akcionāri pārdod savu dalību vienam un tam pašam pircējam praktiski tajā pašā brīdī, no kā izriet, ka šis pircējs kļūst par attiecīgā uzņēmuma visu kapitāldaļu īpašnieku.

45 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši pamatprincipam, kas raksturīgs PVN sistēmai, šis nodoklis ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (it īpaši skat. 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-98/98 *Midland Bank*, *Recueil*, I-4177. lpp., 29. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Abbey National*, 27. punkts).

46 Turklāt ir jāuzsver, ka Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta tekstā termins "atdevējs [atsavinātājs]" ir izmantots vienskaitlī, kas nozīmē, ka minētās normas piemērošana nav paredzēta gadījumā, ja vairāki atsavinātāji pārdod savu dalību kapitālā vienam un tam pašam tiesību saņēmējam.

47 No tā izriet, ka katrs darījums ir izvērtējams individuāli un neatkarīgi.

48 Protams, ir taisnība, ka Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *SKF* 79. punktā uzskatīja, ka apstāklis, ka kapitāldaļu nodošana notiek vairākos secīgos darījumos, neietekmē tās analīzi attiecībā uz nodokļu režīmu, kas ir jāpiemēro šai nodošanai.

49 Taču, kā izriet no šī sprieduma 33. punkta, lietā, kurā pasludināts iepriekš minētais spriedums *SKF*, Tiesas rīcībā nebija pietiekamas informācijas, lai izlemtu, vai Sestās direktīvas 5. panta 8. punkts ir piemērojams pamatlietā aplūkotajam darījumam, un tā sniedza atbildi, interpretējot šīs direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu.

50 Katrā ziņā šīs pēdējās minētās lietas apstākļi atšķiras no apstākļiem izskatāmajā pamatlietā, ciktāl tajā nebija runas par vairākiem pārdevējiem, kas noslēdza secīgus darījumus ar vienu un to pašu pircēju.

51 Līdz ar to visu sabiedrības kapitāldaļu nodošana vienai un tai pašai personai, ko veic visi tās akcionāri, nav pielīdzināma visu aktīvu vai to daļas nodošanai Sestās direktīvas 5. panta 8. punkta izpratnē.

52 Treškārt, runājot par nozīmīgumu, kāds sniegtajā atbildē ir apstāklim, ka 30 % kapitāldaļu nodošana ir cieši saistīta ar šī pārdevēja veiktajām pārvaldes darbībām sabiedrībā, kuras dalībnieks tas bija, tāpat kā to dara Nīderlandes un Apvienotās Karalistes valdības, ir jānorāda, ka pārvaldes darbību nodošana, šķiet, ir *X* dalības pārdošanas tiešas un loģiskas sekas.

53 Citādi būtu tikai tad, ja pārdevēja pārvaldes darbības būtu veidojušas paša pārdevēja uzņēmuma neatkarīgu [darbības] daļu, kuras neatkarīgu veikšanu varētu atsākt tiesību saņēmējs un par ko šim tiesību saņēmējam būtu samaksāta atsevišķa kapitāldaļu cenā neietilpstoša atlīdzība. Tomēr tādā gadījumā visu aktīvu nodošana attiektos tikai uz pārvaldes darbībām, nevis uz kapitāldaļu nodošanu, jo šie abi darījumi skar atšķirīgus uzņēmumus.

54 Tādējādi ir jāsecina, ka apstāklis, ka kapitāldaļu nodošana ir veikta vienlaicīgi ar pārvaldes darbību nodošanu, neietekmē uz prejudiciālajiem jautājumiem sniegto atbildi.

55 Visbeidzot, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, ņemot vērā, ka atbilde uz prejudiciālajiem jautājumiem tai ir nepieciešama, lai lemtu par atskaitīšanas tiesību esamību pamatlietas apstākļos, ir jāatgādina, ka atskaitīšanas tiesības pastāv gadījumos, kad sākotnējiem darījumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vēlākiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu. Ja tā nav, tad ir jāpārbauda, vai izdevumi sākotnējo preču vai pakalpojumu iegādei ir daļa no vispārējiem izdevumiem saistībā ar nodokļa maksātāja vispārējo saimniecisko darbību. Vienā vai otrā gadījumā tiešas un tūlītējas saiknes esamība nozīmē, ka sākotnējā pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekļautas vai nu vēlāko konkrēto darījumu izmaksās, vai nodokļa maksātāja piegādāto preču un sniegto pakalpojumu cenā tā saimnieciskās darbības ietvaros (iepriekš minētie spriedumi lietā *Cibo Participations*, 31. un 33. punkts, un lietā *SKF*, 60. punkts; 2012. gada 16. februāra spriedums lietā C-118/11 *Eon Aset Menidjmunt*, 48. punkts, kā arī 2013. gada 21. februāra spriedums lietā C-104/12 *Becker*, 19. un 20. punkts).

56 Tā kā kapitāldaļu nodošana pamatlietā ir jākvalificē kā no nodokļa atbrīvots darījums saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu, atskaitīšanas tiesības var tikt pieļautas tikai tad, ja pakalpojumu, kas sniegti *X*, vērtība attiecībā pret minēto nodošanu veido daļu no vispārējiem izdevumiem, kuri saistīti ar tās saimniecisko darbību kopumā, neiekļaujot to minēto kapitāldaļu pārdošanas cenā.

57 Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāpārbauda minētā nosacījuma izpilde, ņemot vērā visus apstākļus, kādos pamatlietā ir noslēgti darījumi.

58 No visiem šiem apsvērumiem izriet, ka uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 5. panta 8. punkts un/vai 6. panta 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrības, kurai atsavinātājs sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, 30 % kapitāldaļu nodošana nav visu aktīvu vai pakalpojumu vai to daļas nodošana šo normu izpratnē neatkarīgi no tā, ka pārējie akcionāri praktiski tajā pašā brīdī nodod atlikušās šīs sabiedrības kapitāldaļas tai pašai personai un ka šī nodošana ir cieši saistīta ar šajā pašā sabiedrībā veiktajām pārvaldes darbībām.

Par tiesāšanās izdevumiem

59 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 5. panta 8. punkts un/vai 6. panta 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrības, kurai atsavinātājs sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, 30 % kapitāldaļu nodošana nav visu aktīvu vai pakalpojumu vai to daļas nodošana šo normu izpratnē neatkarīgi no tā, ka pārējie akcionāri praktiski tajā pašā brīdī nodod atlikušās šīs sabiedrības kapitāldaļas tai pašai personai un ka šī nodošana ir cieši saistīta ar šajā pašā sabiedrībā veiktajām pārvaldes darbībām.

[Paraksti]