

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2012. gada 5. jūlijā (*)

Sestā PVN direktīva – 5. panta 3. punkta c) apakšpunkts un 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts – Sabiedrību akciju nodošanas darījuma starpniecība – Darījums, kas paredz arī šo sabiedrību nekustamo īpašuma īpašumtiesību nodošanu – Atbrīvojums

Lieta C-259/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2011. gada 22. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 26. maijā, tiesvedībā

DTZ Zadelhoff vof

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs U. Lemmuss [*U. Lõhmus*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] (referenti) un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerālvokāts N. Jūskinens [*N. Jääskinen*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- DTZ Zadelhoff vof vērā – *B. van Zadelhoff, belastingadviseur*,
- Nīderlandes valdības vērā – *C. Wissels* un *C. Schillemans*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vērā – *C. Soulay* un *W. Roels*, pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. 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 3. punkta c) apakšpunktu un 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp DTZ Zadelhoff vof (turpmāk tekstā – “DTZ Zadelhoff”) un Staatssecretaris van Financiën (Valsts sekretārs finanšu lietās) par sabiedrību akciju nodošanas, kas paredz arī šo sabiedrību pāšumtiesību uz nekustamo pāšumu nodošanu, kvalifikāciju saistībā ar atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Sestās direktivas 2. panta 1. punktam:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas”.

4 Sestās direktivas 5. panta 1. un 3. punktā ir paredzēts:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pāšumu kā pašniekam.

[..]

3. Par materiālu pāšumu daļbvalstis var uzskatīt:

[..]

c) akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamo pāšuma vai tās daļas pāšumtiesības vai valdījuma tiesības.”

5 Sestās direktivas 13. panta B daļā, kuras nosaukums ir “Citi atbrīvojumi”, ir noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, daļbvalstis atbrīvo tās iekšējās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai apmērošanu izmantošanu:

[..]

d) šādas darbības:

[..]

5. Darbības, ieskaitot starpniecību, izņemot pārvadi un uzraudzību, ar akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma pārdošmām un citiem vērtspapīriem, izņemot:

[..]

– 5. panta 3. punktā minētās tiesības vai vērtspapīrus;

[..].”

6 Saskaņā ar iesniedzējtiesības norādīto Nīderlandes Karaliste nav izmantojusi ar Sestās direktivas 5. panta 3. punkta c) apakšpunktu daļbvalstīm piešķirto iespēju.

7 1968. gada 28. j^{nija} Likuma par apgroz^{juma} nodokli (*Wet op de omzetbelasting*, *Staatsblad* 1968, Nr. 329) 11. pant[?] ir noteikts:

“1. Saska^{??} ar nosac^{jumiem}, kuri ir noteikti ar valsts p^{rvaldes} noteikumiem, no nodok^a ir atbr^{voti}:

[..]

i) š^{das} pieg^{des} un pakalpojumi:

[..]

2^o dar^{jumi}, ieskaitot starpniec^{bu}, ta^u iz^{emot} uzraudz^{bu} un p^{rvaldi}, ar v^{rtspap^{riem}} vai citiem akciju instrumentiem, iz^{emot} dokumentus, kas rada ^{pašumties^{bas}} uz prec^m;

[..].”

Tiesved^{bas} pamatliet[?] rašan^s fakti un prejudici^{lie} jaut^{jumi}

8 Pamatliet[?] apl^{kojamaj[?]} laikposm[?] sabiedr^{bai} *Fabege AB* (turpm^k tekst[?] – “*Fabege*”), kas ir Zviedrij[?] re^{istr^{ta}} sabiedr^{ba}, netieši pieder^{ja} visas sabiedr^{bas} *World Fashion Centre Amsterdam BV* akcijas, kura bija Amsterdam[?] (N^{derland[?]}) esoš[?] ^{ku} kompleksa “*World Fashion Centre*” (turpm^k tekst[?] – “*WFC*”) I un II tor^a ^{pašniece} un apsaimniekot^{ja}. *Fabege* – ar[?] netieši – piln^{b[?]} pieder^{ja} sabiedr^{bas} *Fabege WF BV* akcijas, kura bija *WFC* IV tor^a ^{pašniece} un apsaimniekot^{ja}.

9 *Stienstra BV Bedrijfshuisvesting* (turpm^k tekst[?] – “*Stienstra*”), kas ir Hertohenbosh[?] [*'s-Hertogenbosch*] (N^{derland[?]}) re^{istr^{ta}} sabiedr^{ba}, netieši pieder^{ja} visas sabiedr^{bas} *De Herven III BV* (turpm^k tekst[?] – “*De Herven*”) akcijas, kuras ^{pašum[?]} un apsaimniekošan[?] bija taj[?] paš[?] pils^{t[?]} esošais biroju komplekss *Soetelieve*.

10 *DTZ Zadelhoff* veic starpniec^{bas} un konsult^{šanas} darb^{bas} nekustamo ^{pašumu} jom[?].

11 1999. gad[?] *Fabege* uzdeva *DTZ Zadelhoff* par atl^{dz^{bu}} mekl^t interesentus *WFC* ieg^{dei}. *Fabege* nol^{ks} bija nodot šo nekustam[?] ^{pašuma} kompleksu, nododot to sabiedr^{bu} akcijas, kur^m tas netieši pieder^{ja}. Pras^{t[?]} akciju p^{rdošanas} cena bija atkar^{ga} gandr^z vien^{gi} no *WFC* k[?] nekustam[?] ^{pašuma} tirgus v^{rt^{bas}}. Pildot savu uzdevumu, *DTZ Zadelhoff* atrada pirc^{ju}, kuram laikposm[?] no 1999. gada 5. oktobra l^{dz} 2000. gada 24. janv^{rim} akcijas tika p^{rdotas} un nodotas.

12 2000. gad[?] *Stienstra* uzdeva *DTZ Zadelhoff* par atl^{dz^{bu}} mekl^t interesentus *Soetelieve* biroju kompleksa ieg^{dei}. L^{dz} tam br^{dim} nebija preciz^{ts} jaut^{jums} par to, vai nododamais ^{pašums} ir ^{pašumties^{bas}} uz min^{to} kompleksu vai ^{pašumties^{bas}} uz sabiedr^{bas} *De Herven* akcij^m. *DTZ Zadelhoff* iejaukšan^s rezult^{t[?]} visbeidzot tika atrasts pirc^{js}, kuram *De Herven* akcijas tika p^{rdotas} un nodotas.

13 *DTZ Zadelhoff* r^{??in[?]} par pakalpojumiem, ko t[?], mekl^{jot} interesentus min^{to} nekustamo ^{pašumu} ieg^{dei}, sniedza *Fabege* un *Stienstra*, nenor^{d^{ja}} PVN, nedz ar[?] samaks^{ja} to. T[?] uzskat^{ja}, ka šie pakalpojumi ir vai nu atbr^{voti} no nodok^a, ^{emot} v^{r[?]} 1968. gada 28. j^{nija} Likuma par apgroz^{juma} nodokli 11. panta 1. punkta i) da^{as} 2. apakšpunktu, vai ar[?] šie pakalpojumi nav apliekami ar nodokli N^{derland[?]}, jo pakalpojums esot uzskat^{ms} par

pakalpojumu, kas nav sniegts Nīderlandes Karalistes teritorijā, ja pasūtītājs nav reģistrēts šajā dalībvalstī.

14 *Inspecteur van de Belastingdienst* (turpmāk tekstā – “inspektors”) uzskatīja, ka atbrīvojums nebija piemērojams un ka pakalpojumu sniegšana ir uzskatāma par notikušu Nīderlandē, un līdz ar to piemēroja *DTZ Zadelhoff* PVN uzrādītu par laikposmu no 2000. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim. Pēc tam, kad šī sabiedrība bija iesniegusi sūdzību, ar inspektora lēmumu šī uzrādīta summa tika samazināta.

15 Par šo inspektora pārdējo lēmumu *DTZ Zadelhoff* cēla prasību *Rechtbank te Haarlem* (Hārlēmas rajona tiesa), kura to noraidīja kā nepamatotu. Par šo nolēmumu šī sabiedrība iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa), kura apstiprināja pirmās instances tiesas nolēmumu. Tad *DTZ Zadelhoff* iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajai tiesai].

16 *Hoge Raad der Nederlanden* uzskata, ka *Gerechtshof te Amsterdam* ir pareizi noteikusi vietu, kur pakalpojumi esot jāuzskata par sniegtiem. Savukārt iesniedzējtiesai ir šaubas par sabiedrības akciju nodošanas darījuma, kas paredz arī šīs sabiedrības piederoša nekustamā pašuma pārsumtiesību nodošanu, kvalifikāciju attiecībā uz atbrīvojumu no PVN.

17 Šīdos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Sestās direktīvas pants [13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts] ir jāinterpretē tādējādi, ka šis noteikums attiecas arī uz tādām darījumiem kā ieinteresētās personas veiktie darījumi, kuri būtībā ir saistīti ar attiecīgajām sabiedrības piederošu nekustamo pašumu un tās (netieši) nodošanu vienīgi tādēļ, ka šo darījumu mērķis bija šī sabiedrības akciju nodošana un ka tas tika sasniegts?

2) Vai Sestās direktīvas pants [13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta otrajā ievilkumā] paredzētais izņēmums no atbrīvojuma ir piemērojams arī tad, ja dalībvalsts nav izmantojusi [šīs] direktīvas pants [5. panta 3. punkta c) apakšpunkts] paredzēto iespēju akcijas vai tām līdzvērtīgās daļas, kas to turētājam dod nekustamā pašuma pārsumtiesības vai valdījuma tiesības, uzskatīt par materiālu pašumu?

3) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, vai ar iepriekš minētajām akcijām vai tām līdzvērtīgām daļām ir jāsaprot arī to sabiedrības akcijas, kurām tieši vai netieši [ar meitassabiedrību vai meitassabiedrību meitassabiedrību starpniecību] pieder nekustamais pašums neatkarīgi no tā, vai tās ekspluatē šo nekustamo pašumu vai tās iegulda to cita veida uzņēmumā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

18 Ar savu pirmo un otro jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, pirmkārt, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šis atbrīvojums no PVN attiecas uz darījumiem, kādi ir pamatlietā veiktie *DTZ Zadelhoff* darījumi, kas paredz attiecīgo sabiedrības akciju nodošanu un kuru rezultātā ir bijis šis iznākums, taču galu galā tie attiecas uz šīs sabiedrības piederošu nekustamo pašumu un tās (netieši) nodošanu vienīgi tādēļ, ka šo darījumu mērķis ir bijis nodot šo sabiedrības akcijas, un ar kuriem ir panākts šis rezultāts, un, otrkārt, vai minētā 5. apakšpunkta otrajā ievilkumā paredzētais izņēmums no atbrīvojuma ir piemērojams arī tad, ja dalībvalsts nav izmantojusi minētās

direktīvas 5. panta 3. punkta c) apakšpunktā paredzēto iespēju akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamo īpašuma īpašumtiesības vai valdījuma tiesības, uzskatīt par materiālu īpašumu.

19 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru Sestās direktīvas 13. pantā minētā atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (skat. it īpaši 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP, Recueil*, I-973. lpp., 15. punkts, kā arī 2011. gada 10. marta spriedumu lietā C-540/09 *Skandinaviska Enskilda Banken*, Krājums, I-1509. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 Tāpat no pastāvīgās judikatūras izriet, ka jēdzieni, kas izmantoti, lai raksturotu minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, jo tie ir atkarīgi no vispārīgā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek piemērots katram pakalpojumam, kuru nodokļu maksātājs ir sniedzis par atlīdzību (2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-8/01 *Taksatorringen*, *Recueil*, I-13711. lpp., 36. punkts; 2005. gada 3. marta spriedums lietā C-472/03 *Arthur Andersen*, Krājums, I-1719. lpp., 24. punkts, un 2007. gada 21. jūnija spriedums lietā C-453/05 *Ludwig*, Krājums, I-5083. lpp., 21. punkts).

21 Tomēr minēto jēdzienā interpretācijai ir jāatbilst Sestās direktīvas 13. pantā paredzēto atbrīvojumu mērķim, un ar to ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturogas kopējai PVN sistēmai. Tādējādi šīs šauras interpretācijas noteikums nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti minētajā 13. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanai, ir jāinterpretē tādā veidā, kas mazinātu to nozīmi (šajā ziņā skat. 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-445/05 *Haderer*, Krājums, I-4841. lpp., 18. punkts, un 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, Krājums, I-11079. lpp., 25. punkts).

22 Attiecībā it īpaši uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta tvērumu Tiesa ir konstatējusi, ka darījumi ar akcijām un citiem vērtspapīriem ir vērtspapīru tirgū veikti darījumi un ka vērtspapīru tirdzniecība ietver darbības, kas groza juridisko un finansiālo stāvokli darījuma pušu starpā (šajā ziņā skat. 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-2/05 *SDC, Recueil*, I-3017. lpp., 72. un 73. punkts, kā arī 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF*, Krājums, I-10413. lpp., 48. punkts).

23 Jēdzieni “darījumi [...] ar vērtspapīriem” 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 vērtspapīriem (skat. it īpaši 2001. gada 13. decembra spriedumu lietā C-235/00 *CSC Financial Services, Recueil*, I-10237. lpp., 33. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 48. punkts).

24 Attiecībā uz tiesvedības pamatlietā rašanās faktiem neprasītāja, ne Nīderlandes valdība, ne arī Eiropas Komisija nav apstrīdējušas, ka *Faberge* un *Stienstra*, pēc tam, kad tās bija izmantojušas *DTZ Zadelhoff* pakalpojumus, ir pārdējušas un nodevušas akcijas, kuras tām netieši piederēja.

25 Šajā ziņā nav nozīmes faktam, ka *Stienstra*, uzdodot *DTZ Zadelhoff* meklēt interesentus attiecībā uz *Soetelieve* biroju kompleksa iegādi, nebija precizējusi, vai pircējiem būs nododamas īpašumtiesības uz šo nekustamo īpašumu vai īpašumtiesības uz sabiedrības *De Herven* akcijām. Faktiski no Tiesas judikatūras izriet, ka saskaņā ar PVN sistēmas mērķiem – nodrošināt tiesisko noteiktību un atvieglināt ar nodokļa piemērošanu saistītās darbības – ir jāņem vērā, izņemotērktas gadījumus, attiecīgā darījuma objektvairs raksturs (šajā ziņā skat. 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group, Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 47. punkts). Tādējādi neatkarīgi no *Stienstra* saskatnējiem iespējamiem nodomiem galu galā veiktais darījums, objektvi raksturojot, ir darījums ar akcijām, un tāpēc tas,

cikt?l nav iz??mumu, k? t?ds ir j??em v?r?.

26 Otrk?rt, attiec?b? it ?paši uz jaut?jumu, vai uz pakalpojumiem, kurus ir sniegusi *DTZ Zadelhoff* un kuri ir tiesved?bas pamatliet? priekšmets, attiecas Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkt? ietvertais j?dziens “starpniec?ba”, ir j?atg?dina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka no š? noteikuma izriet, ka v?rdi “ieskaitot starpniec?bu” ir paredz?ti nevis šaj? noteikum? atbr?vojuma principi?l? satura defin?šanai, bet gan to m?r?is ir paplašin?t t? piem?rošanas jomu attiec?b? uz starpniec?bas darb?b?m (iepriekš min?tais spriedums liet? *CSC Financial Services*, 38. punkts).

27 T?d?j?di, neskatot jaut?jumu par j?dziena “starpniec?ba”, kas ietverts ar? citos Sest?s direkt?vas noteikumos, it ?paši t?s 13. panta B da?as d) punkta 1.–4. apakšpunkt?, prec?zu noz?mi, ir j?konstat?, ka min?t? 5. apakšpunkta kontekst? šis j?dziens attiecas uz darb?bu, ko veic starpnieks, kurš nav puse l?gum? par finanšu produktu un kura darb?ba atš?iras no pakalpojumiem, ko atbilstoši l?gumam parasti sniedz š?du l?gumu puses. Faktiski starpniec?ba ir pakalpojums, ko sniedz l?guma pusei un par ko t? maks? atl?dz?bu k? par ?pašu starpniec?bas darb?bu. T? tostarp var izpausties k? nor?d?šana uz t?s iesp?j?m nosl?gt š?du l?gumu, sazin?šanās ar otro l?guma pusi un sarunu r?košana klienta v?rd? un uzdevum? par savstarp?jo pien?kumu s?ki izstr?d?tu saturu. Šaj? zi?? š?das darb?bas m?r?is ir pan?kt to, ka divas puses nosl?dz l?gumu; starpnieks pats nav ieinteres?ts l?guma satur? (iepriekš min?tais spriedums liet? *CSC Financial Services*, 39. punkts).

28 Tiesved?b? pamatliet? apl?kot?s *DTZ Zadelhoff* veikt?s starpniec?bas un konsult?šanas darb?bas izpaud?s k? interesantu mekl?šana par atl?dz?bu nekustam? ?pašuma ieg?dei, kurš p?c tam ir ticis p?rdots un nodots, nododot akcijas, un to m?r?is bija nodrošin?t, lai *Fabege* un pirc?js, no vienas puses, k? ar? *Stienstra* un pirc?js, no otras puses, attiec?gi nosl?gtu l?gumus, attiec?b? uz kuru saturu *DTZ Zadelhoff* neb?tu savu interešu. L?dz ar to min?t?s darb?bas atbilst j?dzienam “starpniec?ba” ar akcij?m Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkta izpratn?.

29 Trešk?rt, ir j?p?rbauda, vai uz š?m darb?b?m attiecas Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkt? paredz?tais iz??mums no atbr?vojuma, iz??mums, kas ir noteikts š? paša 5. apakšpunkta otraj? ievilkum?.

30 No Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkta otr? ievilkuma izriet, ka, neskarot citas Savien?bas ties?bu normas, dal?bvalstis atbr?vo dar?jumus, ieskaitot starpniec?bu, ar akcij?m un da??m sabiedr?b?s vai apvien?b?s, bezseguma par?dz?m?m un citiem v?rtspap?riem, iz?emot š?s pašas direkt?vas 5. panta 3. punkt? min?t?s ties?bas vai v?rtspap?rus.

31 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 5. panta 3. punkta c) apakšpunktu par materi?lu ?pašumu dal?bvalstis var uzskat?t it ?paši akcijas vai t?m l?dzv?rt?gas da?as, kas to tur?t?jam *de jure* vai *de facto* dod nekustam? ?pašuma vai t? da?as ?pašumties?bas vai vald?juma ties?bas.

32 T?d?j?di PVN vajadz?b?m dal?bvalstis par materi?lu ?pašumu var uzskat?t t?das akcijas, kas to tur?t?jam *de jure* vai *de facto* dod nekustam? ?pašuma vai t? da?as ?pašumties?bas vai vald?juma ties?bas, k?das tiek apl?kotas tiesved?b? pamatliet?.

33 Nav str?da par to, ka N?derlandes Karaliste nav izmantojusi šo iesp?ju.

34 No Tiesas judikat?ras izriet, ka dal?bvalstis var br?vi izmantot t?m ar Sest?s direkt?vas 5. panta 3. punktu pieš?irto izv?les iesp?ju, tostarp nosakot dažus nosac?jumus, cikt?l tie principi?li negroza pied?v?t?s iesp?jas veidu, jo nav t?da Sest?s direkt?vas noteikuma, kas jebk?d? veid?

šaj? zi?? ierobežotu dal?bvalstu r?c?bas br?v?bu (2001. gada 4. oktobra spriedums liet? C-326/99 "Goed Wonen", *Recueil*, I-6831. lpp., 34. punkts).

35 L?dz ar to, ja Sest?s direkt?vas 5. panta 3. punkts at?auj visas apl?kot?s ties?bas piel?dzin?t materi?lam ?pašumam vai par t?du uzskat?t tikai k?du vai dažas no š?m ties?b?m, tad min?tais noteikums at?auj ar? ierobežot š?du piel?dzin?šanu vien?gi attiec?b? uz ties?b?m, kuras atbilst prec?ziem krit?rijiem, kurus ir pie??musi attiec?g? dal?bvalsts (spriedums iepriekš min?taj? liet? "Goed Wonen", 34. punkts).

36 Savuk?rt ar Sest?s direkt?vas sist?mu gr?ti savienojams b?tu pie??mums, ka š?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkta otraj? ievilkum? ietvert? atsauce uz t?s 5. panta 3. punktu paredz visas šaj? p?d?j? noteikum? nor?d?t?s ties?bas vai v?rtspap?rus neatkar?gi no fakta, vai dal?bvalsts ir vai nav izmantojusi tai ar šo pašu noteikumu pied?v?to iesp?ju.

37 Š?du interpret?ciju apstiprina Sest?s direkt?vas sagatavošanas dokumenti. K? savos rakstveida apsv?rumos ir nor?d?jusi Komisija, t?s priekšlikuma Sestajai direkt?vai (COM(73) 950, gal?g? redakcija) 5. panta 1. punkt? bija paredz?ts, ka akcijas vai t?m l?dzv?rt?gas da?as, kas to tur?t?jam *de jure* vai *de facto* dod ?pašumties?bas vai vald?juma ties?bas uz nekustamo ?pašumu vai t? da?u, vienm?r ir piel?dzin?mas nekustamajiem ?pašumiem, uz kuriem t?s attiecas.

38 No paskaidrojuma raksta par min?to priekšlikumu (6. lpp.) izriet, ka Komisijas skat?jum? "1. punkt? min?to piel?dzin?šanu m?r?is ir nep?rprotam? neitralit?tes nol?k? aplikt ar [PVN] dar?jumus, kas ekonomisk? zi?? ir l?dzv?rt?gi nekustam? ?pašuma vai t? da?as pieg?dei".

39 Tom?r p?c tam, kad Komisija bija iesniegusi vair?kus citus priekšlikumus, Eiropas Kopienu Padome visbeidzot apstiprin?ja citu formul?jumu, kas deva dal?bvalst?m iesp?ju, neuzliekot to par pien?kumu, par materi?lu ?pašumu uzskat?t "akcijas vai t?m l?dzv?rt?gas da?as, kas to tur?t?jam *de jure* vai *de facto* dod ?pašumties?bas vai vald?juma ties?bas uz nekustamo ?pašumu vai t? da?u".

40 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, 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 (skat. it ?paši 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, *Recueil*, I-6729. lpp., 63. punkts, k? ar? 2007. gada 19. apr??a spriedumu liet? C-455/05 *Velvet & Steel Immobilien*, Kr?jums, I-3225. lpp., 14. punkts), tik un t? šaura interpret?cija nevar ierobežot atbr?vojumu t?d? veid?, kam nav pamatojuma attiec?g? noteikuma formul?jum?. Š?da attieksme b?tu pretrun? PVN sist?mas m?r?iem – nodrošin?t it ?paši tiesisko noteikt?bu (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *SKF*, 46. un 47. punkts).

41 T?pat ar? nodok?u neitralit?tes princips nevar rad?t interpret?ciju, kas ir pretrun? Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkta, lasot to kop? ar š?s direkt?vas 5. panta 3. punktu, formul?jumam.

42 L?dz ar to uz pirmo un otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šis atbr?vojums no PVN attiecas uz t?diem dar?jumiem, k?di tiek apl?koti pamatl??, kuru m?r?is ir attiec?go sabiedr?bu akciju nodošana un ar kuriem ir pan?kts šis rezult?ts, ta?u kuri b?t?b? ir saist?ti ar attiec?gaj?m sabiedr?b?m piederošu nekustamo ?pašumu un t? (netiešu) nodošanu. Iz??mums no š? atbr?vojuma, kurš ir paredz?ts t? paša 5. apakšpunkta otraj? ievilkum?, nav piem?rojams, ja dal?bvalsts nav

izmantojusi minētās direktīvas 5. panta 3. punkta c) apakšpunktā paredzēto iespēju par materiālu pašumu uzskatīt akcijas vai tām līdzvērtīgās daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamo pašuma pašumtiesības vai valdījuma tiesības.

Par trešo jautājumu

43 Ēmot vārā atbildi uz pirmo un otro jautājumu, atbilde uz iesniedzējtiesas trešo jautājumu nav jāsniedz.

Par tiesāšanās izdevumiem

44 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šā 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 (sestā 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 nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šis atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa attiecas uz tādām darījumiem, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, kuru mērķis ir attiecīgā sabiedrību akciju nodošana un ar kuriem ir panākts šis rezultāts, tāu kuri būtībā ir saistīti ar attiecīgajām sabiedrību piederošu nekustamo pašumu un tā (netiešu) nodošanu. Izņēmums no šā atbrīvojuma, kurš ir paredzēts tā pašā 5. apakšpunkta otrajā ievilkumā, nav piemērojams, ja dalībvalsts nav izmantojusi minētās direktīvas 5. panta 3. punkta c) apakšpunktā paredzēto iespēju par materiālu pašumu uzskatīt akcijas vai tām līdzvērtīgās daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamo pašuma pašumtiesības vai valdījuma tiesības.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda - holandiešu.