

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 5 lipca 2012 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 5 ust. 3 lit. c) i art. 13 cztery B lit. d) pkt 5 – Pośrednictwo przy transakcji przeniesienia akcji spółki – Transakcja obejmująca również przeniesienie własności nieruchomości owych spółek – Zwolnienie

W sprawie C-259/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 22 kwietnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 maja 2011 r., w postępowaniu:

DTZ Zadelhoff vof

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: U. Løhmus, prezes izby, A. Rosas (sprawozdawca) i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu DTZ Zadelhoff vof przez B. van Zadelhoffa, belastingadviseur,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz C. Schillemans, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5 ust. 3 lit. c) oraz art. 13 cztery B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ów został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy DTZ Zadelhoff vof (zwaną dalej „DTZ Zadelhoff”) a Staatssecretaris van Financiën (sekretem stan ds. finansów) w przedmiocie kwalifikacji – dla celów zwolnienia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) – przeniesienia akcji spółek obejmującego również przeniesienie w całości nieruchomości należących do owych spółek.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze]”.

4 Artykuł 5 ust. 1 i 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciela.

[...]

3. Państwa członkowskie mogą uznać za dobra materialne:

[...]

c) akcje lub udziały odpowiadające akcjom [akcje lub prawa udziałowe], dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadanie nieruchomości lub jej części [uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości lub jej części]”.

5 Artykuł 13 cz. B szóstej dyrektywy, zatytułowany „Pozostałe zwolnienia”, stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

5) transakcje, łącznie z negocjacjami [w tym pośrednictwem], z wyjątkiem zarządzania i przechowywania, dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych, z wyjątkiem:

[...]

– praw lub papierów wartościowych, określonych w art. 5 ust. 3;

[...].

6 Wedle sądu krajowego Królestwo Niderlandów nie skorzystało z możliwości przyznanej państwowym czonkowskim na mocy 5 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy.

Prawo niderlandzkie

7 Artykuł 11 Wet op de omzetbelasting [ustawy o podatku obrotowym] z dnia 28 czerwca 1968 r. (Staatsblad 1968 r., nr 329) stanowi, co następuje:

„1. Na warunkach określonych w rozporządzeniu z podatku zwolnione są:

[...]

i) następujące dostawy i usługi:

[...]

2° transakcje – ściśle z pośrednictwem, jednak z wyjątkiem przechowywania i zarządzania – dotyczące papierów wartościowych lub innych instrumentów udziałowych, z wyjątkiem dokumentów ustanawiających tytuł prawny do towarów;

[...].

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu i pytania prejudycjalne

8 W spornym okresie mająca siedzibę w Szwecji spółka Faberge AB (zwana dalej „Faberge”) była po prostu jedynym akcjonariuszem World Fashion Centre Amsterdam BV, będącej właścicielem eksploatowanych przez nią wież I i II w ramach położonego w Amsterdamie (Niderlandy) kompleksu budynków World Fashion Centre (zwanego dalej „WFC”). Faberge była – również po prostu – jedynym akcjonariuszem spółki Faberge WF BV, będącej właścicielem eksploatowanej przez nią wieży IV w WFC.

9 Mająca siedzibę w ‘s-Hertogenbosch (Niderlandy) spółka Stienstra BV Bedrijfshuisvesting (zwana dalej „Stienstra”) była po prostu jedynym akcjonariuszem De Herven III BV (zwanej dalej „De Herven”) będącej właścicielem eksploatowanego przez nią kompleksu biurowego Soetelieve w ‘s-Hertogenbosch.

10 Spółka DTZ Zadelhoff prowadzi działalność maklerską i doradczą w dziedzinie nieruchomości.

11 W roku 1999 DTZ Zadelhoff otrzymała od Faberge AB odpłatne zlecenie znalezienia nabywców WFC. Celem Faberge AB było przeniesienie własności kompleksu budynków w drodze przeniesienia akcji spółek, będących po prostu właścicielami owego kompleksu. Określona cena sprzedaży akcji była uzależniona prawie wyłącznie od wartości sprzedaży WFC rozpatrywanego jako nieruchomość. W ramach wykonania zlecenia DTZ Zadelhoff znalazła nabywcę, na rzecz którego w okresie od dnia 5 października 1999 r. do dnia 24 stycznia 2000 r. sprzedane zostały wskazane akcje.

12 W roku 2000 DTZ Zadelhoff otrzymała od Stienstry odpłatne zlecenie znalezienia nabywców kompleksu biurowego Soetelieve. Początkowo nie określono, czy przeniesiona zostanie własność wskazanego kompleksu, czy też własność akcji. W wyniku starań DTZ Zadelhoff została znaleziona nabywca, na rzecz którego zostały sprzedane i przeniesione akcje

De Herven.

13 W odniesieniu do us?ug przeprowadzonych na rzecz Fabège i Stienstry, polegaj?cych na poszukiwaniu nabywcy wskazanych nieruchomości DTZ Zadelhoff nie zafakturowa?a ani nie odprowadzi?a podatku VAT. Uzna?a ona, ?e us?ugi te s? na podstawie art. 11 ust. 1 lit. i) pkt 2 ustawy o podatku obrotowym z 1968 r. zwolnione z podatku, b?d? te? nie podlegaj? opodatkowaniu w Niderlandach, poniewa? uznaje si?, ?e us?uga nie zosta?a wykonana na terytorium Królestwa Niderlandów, gdy zleceniodawca nie ma swojej siedziby w tym pa?stwie cz?onkowskim.

14 Inspecteur van de Belastingdienst (zwany dalej „Inspecteur”) uzna?, ?e zwolnienie nie ma zastosowania, a us?ugi nale?y uzna? za wykonane w Niderlandach, i w konsekwencji na?o?y? na DTZ Zadelhoff decyzj? o korekcie podatku VAT za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2000 r. W nast?pstwie odwo?ania spó?ki Inspecteur obni?y? kwot? podatku okre?lon? w owej decyzji.

15 DTZ Zadelhoff wnios?a odwo?anie od decyzji wydanej przez Inspecteur do Rechtbank te Haarlem (s?du okr?gowego w Haarlem), który oddali? j? jako bezzasadn?. Spó?ka wnios?a nast?pnie apelacj? od wskazanego wyroku do Gerechtshof te Amsterdam (s?du apelacyjnego w Amsterdamie), który utrzyma? w mocy wyrok s?du pierwszej instancji. W zwi?zku z powy?szym DTZ Zadelhoff wnios?a skarg? kasacyjn? do Hoge Raad der Nederlanden.

16 Hoge Raad der Nederlanden uwa?a, ?e Gerechtshof te Amsterdam prawid?owo okre?li? miejsce, w którym us?ugi nale?y uzna? za wykonane. S?d odsy?aj?cy ma natomiast w?tpliwo?ci co do kwalifikacji, dla celów zwolnienia z podatku VAT, transakcji przeniesienia akcji spó?ek obejmuj?cej równie? przeniesienie w?asno?ci nale??cych do tych spó?ek nieruchomości.

17 W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e jego zakres zastosowania obejmuje równie? transakcje, takie jak transakcje dokonane przez podatnika, które w istocie dotycz? nieruchomości b?d?cych w posiadaniu spó?ek i (po?redniego) przeniesienia ich w?asno?ci, z tego tylko powodu, ?e transakcje te zmierzaj? do przeniesienia w?asno?ci akcji tych spó?ek i skutek ten osi?gn??y?

2) Czy przewidziany w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 tiret drugie szóstej dyrektywy wyj?tek od zwolnienia obowi?zuje tak?e wtedy, gdy pa?stwo cz?onkowskie nie skorzysta?o z mo?liwo?ci przewidzianej w art. 5 ust. 3 lit. c) tej dyrektywy, aby za dobra materialne uzna? akcje i prawa udzia?owe daj?ce ich posiadaczowi uprawnienia prawnego w?a?ciciela lub do korzystania z nieruchomości?

3) Je?eli na poprzednie pytanie nale?y udzieli? odpowiedzi twierdzczej: czy za ww. akcje lub prawa udzia?owe nale?y uzna? równie? akcje spó?ek b?d?cych bezpo?rednio b?d? po?rednio (za po?rednictwem spó?ek zale?nych lub dalszych spó?ek zale?nych) w?a?cicielami nieruchomości, niezale?nie od tego, czy spó?ki te eksploatuj? te nieruchomości jako takie, czy te? wykorzystuj? je w ramach innego przedsi?biorstwa?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pyta? pierwszego i drugiego

18 W pytaniach pierwszym i drugim, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy powinien by?

interpretowany w ten sposób, że zwolnieniem z podatku VAT są objęte transakcje, takie jak transakcje dokonane przez DTZ Zadelhoff w sprawie przed sądem krajowym, które mają na celu przeniesienie akcji danych spółek i które odniosły ten skutek, lecz które w istocie dotyczą nieruchomości będących w posiadaniu spółek i (pośredniego) przeniesienia ich własności, z tego tylko powodu, że transakcje te zmierzają do przeniesienia własności akcji tych spółek i skutek ten osiągnęły, a ponadto, czy wyjątek od owego zwolnienia, przewidziany w pkt 5 tiret drugie obowiązuje także wtedy, gdy państwo członkowskie nie skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 5 ust. 3 lit. c) tej dyrektywy, aby za dobra materialne uznać akcje i prawa udziałowe dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości.

19 Należy po pierwsze przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zwolnienia, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które są ujęte w unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. w szczególności wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 15; z dnia 10 marca 2011 r. w sprawie C-540/09 Skandinaviska Enskilda Banken, Zb.Orz. s. I-1509, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcia użyte do opisanego wskazanych zwolnień powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności wyroki: z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. s. I-13711, pkt 36; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-472/03 Arthur Andersen, Zb.Orz. s. I-1719, pkt 24; z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawie C-453/05 Ludwig, Zb.Orz. s. I-5083, pkt 21).

21 Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, do jakich dotyczy zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, by pojęcia użyte do opisanego zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Haderer, Zb.Orz. s. I-4841, pkt 18; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, Zb.Orz. s. I-11079, pkt 25).

22 Jeżeli chodzi o zakres art. 13 cz. B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, Trybunał stwierdził, że transakcje dotyczące akcji i innych papierów wartościowych są transakcjami dokonywanymi na rynku papierów wartościowych oraz że obrót papierami wartościowymi obejmuje czynności zmieniające sytuację prawną i finansową pomiędzy stronami (zob. podobnie wyrok z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. s. I-3017, pkt 72, 73; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 48).

23 Określenie „transakcje [...] dotyczące papierów wartościowych” w rozumieniu art. 13 cz. B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy dotyczy zatem transakcji mogących stworzyć, zmienić lub spowodować wygaśnięcie praw i obowiązków z tytułu papierów wartościowych (zob. w szczególności wyrok z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-235/00 CSC Financial Services, Rec. s. I-10237, pkt 33; ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 48).

24 Co się tyczy okoliczności faktycznych leżących u podstaw sporu zawisłego przed sądem krajowym, nie zostało zakwestionowane – ani przez skarżącą, ani przez rząd niderlandzki, ani przez Komisję Europejską, że po skorzystaniu z usług DTZ Zadelhoff spółki Fabège i Stienstra sprzedały i przeniosły własność pośrednio należących do nich akcji.

25 W tym względzie bez znaczenia jest okoliczność, że zlecając spółce DTZ Zadelhoff znalezienie nabywców kompleksu biurowego Soetelieve, spółka Stienstra nie wskazała, czy na nabywców przeniesiona zostanie własność owego kompleksu, czy też własność akcji De Herven. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że zgodnie z celami systemu podatku VAT polegającymi na zapewnieniu pewności prawa i uproszczeniu zasad stosowania podatku należy uwzględnić obiektywny charakter danej transakcji, chyba że ma miejsce sytuacja wyjatkowa (zob. podobnie wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. s. I-983, pkt 24; ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 47). Ponieważ biorąc pod uwagę obiektywny charakter ostatecznie dokonanej transakcji, była ona – pomimo ewentualnych początkowych zamiarów spółki Stienstra – transakcją dotyczącą akcji, powinna ona być w konsekwencji uwzględniona w takim charakterze.

26 Po drugie, co się tyczy bardziej szczegółowo kwestii, czy sporne świadczenia dokonane przez DTZ Zadelhoff są objęte pojęciem „pośrednictwa” zawartym w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, że z owego przepisu wynika, iż słowa „w tym pośrednictwo” nie definiują zasadniczej treści zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, lecz mają na celu rozszerzenie zakresu jego stosowania do działalności pośrednictwa (ww. wyrok w sprawie CSC Financial Services, pkt 38).

27 W związku z tym, bez konieczności stawiania pytań co do dokładnego zakresu pojęcia „pośrednictwa”, które pojawia się ponadto w innych przepisach szóstej dyrektywy, w szczególności w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 1–4, należy stwierdzić, że w kontekście owego pkt 5 pojęcie to obejmuje działalność wykonywaną przez osobę pośredniczącą, która nie jest stroną umowy dotyczącej produktu finansowego i której działalność różni się od typowych świadczeń umownych wykonywanych przez strony tych umów. W istocie pośrednictwo stanowi usługę świadczoną na rzecz strony umowy, za którą wypłaca ona wynagrodzenie jako za odrębną działalność pośrednictwa. Może ona polegać między innymi na wskazaniu jej okazji do zawarcia umowy, na skontaktowaniu się z drugą stroną oraz na negocjowaniu w imieniu i na rachunek klienta szczegółów dotyczących świadczeń wzajemnych. Celem takiej działalności jest uczynić wszystko, co niezbędne, by dwie strony zawarły umowę, przy czym pośrednik nie ma żadnego interesu w zakresie treści umowy (ww. wyrok w sprawie CSC Financial Services, pkt 39).

28 Czynności maklerskie i doradcze wykonane przez DTZ Zadelhoff w sprawie zawisłej przed sądem krajowym polegały na poszukiwaniu, w zamian za wynagrodzenie, nabywców nieruchomości, które zostały następnie sprzedane i przeniesione w drodze przeniesienia akcji i miały na celu doprowadzenie do zawarcia umów przez spółki – odpowiednio – Fabège oraz Stienstrę z nabywcą, przy czym DTZ Zadelhoff nie miała żadnego interesu w zakresie treści tych umów. Wskazane czynności odpowiadają w konsekwencji pojęciu „pośrednictwa” dotyczącego akcji w rozumieniu art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy.

29 Po trzecie, należy zbadać, czy wskazane czynności są objęte wyjątkiem przewidzianym w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 tiret drugie szóstej dyrektywy.

30 Z art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 tiret drugie szóstej dyrektywy wynika, że nie naruszają innych przepisów Unii, państwa członkowskie zwalniają między innymi transakcje, w tym z pośrednictwem, dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych, z wyjątkiem praw lub papierów wartościowych, określonych w art. 5 ust. 3 owej dyrektywy.

31 Zgodnie z art. 5 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą uznać za dobra materialne między innymi akcje lub prawa udziałowe dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego w aktywności lub do korzystania z nieruchomości lub jej części.

32 W związku z tym, dla celów podatku VAT państwa członkowskie mogą uznać za dobra materialne akcje – tego rodzaju jak akcje rozpatrywane w sporze przed sądem krajowym – dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości lub jej części.

33 Jest bezsporne, że Królestwo Niderlandów nie skorzystało z tej możliwości.

34 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że państwa członkowskie mają swobodę w wykonywaniu udzielonej im przez art. 5 ust. 3 szóstej dyrektywy możliwości wyboru wycennie ze stanowieniem pewnych warunków, o ile nie zmieniają one zasadniczo natury owej możliwości wyboru, bowiem żaden przepis szóstej dyrektywy nie ogranicza w tym względzie w jakikolwiek sposób uprawnienie dyskrecjonalnych państw członkowskich (wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen”, Rec. s. I-6831, pkt 34).

35 W związku z tym, skoro art. 5 ust. 3 szóstej dyrektywy pozwala na zrównanie wszystkich rodzajów praw, kilku lub jednego z nich z dobrami materialnymi, to wskazany przepis pozwala również na ograniczenie tego rodzaju zrównania jedynie do tych praw, które spełniają kryteria szczegółowo określone przez dane państwo członkowskie (ww. wyrok w sprawie „Goed Wonen”, pkt 34).

36 Byłoby natomiast trudne do pogodzenia z systematyką szóstej dyrektywy, gdyby przyjąć, że zawarte w art. 13 cz. II B lit. d) pkt 5 tiret drugie owej dyrektywy odniesienie do jej art. 5 ust. 3 obejmuje wszystkie prawa lub papiery wartościowe wskazane w tym drugim przepisie, niezależnie od tego, czy państwo członkowskie skorzystało z udzielonej mu w tym przepisie możliwości wyboru.

37 Tego rodzaju wykażni potwierdzają prace przygotowawcze do przyjęcia szóstej dyrektywy. Jak wskazała Komisja w uwagach pisemnych, jej projekt szóstej dyrektywy [COM(73) 950 wersja ostateczna] przewidywał w art. 5 ust. 1, że prawa udziałowe i akcje dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości lub jej części będą traktowane zawsze jako dobra materialne, do których się odnoszą.

38 Z uzasadnienia wskazanego projektu (s. 6) wynika, że Komisja uważa, iż „z oczywistych względów neutralności podatkowej zrównania przewidziane w ust. 1 mają na celu objęcie [podatkiem VAT] transakcji, które są gospodarczo równoważne z dostawą nieruchomości lub jej części”.

39 Jednakże, po przedstawieniu przez Komisję kilku różnych projektów, Rada Wspólnot Europejskich ostatecznie przyjęła inne sformułowanie, które umożliwia państwom członkowskim, nie zobowiązując ich do tego, uznać za dobra materialne „akcje lub praw udziałowych dających ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości lub jej części”.

40 W tym względzie należy przypomnieć, iż z orzecznictwa Trybunału wynika, że jakkolwiek pojęcia używane do oznaczenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT pobiera się od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. s. I-6729, pkt 63; z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C-455/05 Velvet & Steel Immobilien, Zb.Orz. s. I-3225, pkt 14), to jednak ścisła interpretacja nie może ograniczać zwolnienia w sposób nieznanający poparcia w brzmieniu rozpatrywanego przepisu.

Tego rodzaju podejście byłoby bowiem sprzeczne z celami systemu podatku VAT polegającym na zapewnieniu w szczególności pewności co do prawa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 46, 47).

41 Zasada neutralności podatkowej nie może ponadto prowadzić do interpretacji sprzecznej z brzmieniem art. 13 cz.??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy w świetle art. 5 ust. 3 owej dyrektywy.

42 W związku z powyższym, na pytania pierwsze i drugie należy udzielić odpowiedzi, że art. 13 cz.??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że zwolnieniem z podatku VAT są objęte transakcje, takie jak transakcje rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, które mają na celu przeniesienie akcji danych spółek i które odniosły ten skutek, lecz które, w istocie dotyczą nieruchomości będących w posiadaniu tych spółek i (pośredniego) przeniesienia ich własności. Wyjątek od owego zwolnienia, przewidziany w pkt 5 tiret drugie nie ma zastosowania, jeżeli państwo członkowskie nie skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 5 ust. 3 lit. c) owej dyrektywy, aby za dobra materialne uznać akcje i prawa udziałowe dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości.

W przedmiocie pytania trzeciego

43 Zważywszy na odpowiedź udzieloną na pytania pierwsze i drugie, nie zachodzi potrzeba udzielenia odpowiedzi na zadane przez sąd krajowy pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 cz.??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinien być interpretowany w ten sposób, że zwolnieniem z podatku od wartości dodanej są objęte transakcje, takie jak transakcje rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, które mają na celu przeniesienie akcji danych spółek i które odniosły ten skutek, lecz które, w istocie dotyczą nieruchomości będących w posiadaniu tych spółek i (pośredniego) przeniesienia ich własności. Wyjątek od owego zwolnienia, przewidziany w owym pkt 5 tiret drugie nie ma zastosowania, jeżeli państwo członkowskie nie skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 5 ust. 3 lit. c) owej dyrektywy, aby za dobra materialne uznać akcje i prawa udziałowe dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.