

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 5 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 5 straipsnio 3 dalies c punktas ir 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis – Derybos dėl bendrovių akcijų perleidimo sandorio – Sandoris, kuris taip pat apima šių bendrovių nekilnojamojo turto nuosavybės perdavimą – Neapmokestinimas“

Byloje C-259/11

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2011 m. balandžio 22 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gegužės 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

DTZ Zadelhoff vof

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas U. Løhmus, teisėjai A. Rosas (pranešėjas) ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *DTZ Zadelhoff vof*, atstovaujamos *belastingadviseur* B. van Zadelhoff,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir C. Schillemans,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 5 straipsnio 3 dalies c punkto ir 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *DTZ Zadelhoff vof* (toliau – *DTZ Zadelhoff*) ir *Staatssecretaris van Financiën*

(finansų valstybės sekretorius) giną dėl bendrovių akcijų perdavimo, kuris taip pat apima joms priklausančio nekilnojamojo turto nuosavybės perdavimą, vertinimo neapmokestinimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) atžvilgiu.

Teisinis pagrindas

Europos Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą:

„Pridėtinės vertės mokestį apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 ir 3 dalyse numatyta:

„1. Prekių tiekimas“ – tai teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turto perdavimas.

<...>

3. Valstybės narės materialiuoju turto gali laikyti:

<...>

c) akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jį savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises.“

5 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje „Kiti atleidimo nuo mokestio atvejai“ nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokestio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokestio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokestių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

d) šiuos sandorius:

<...>

5. sandorius, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse ar asociacijose, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais, išskyrus:

<...>

– 5 straipsnio 3 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius;

<...>“

6 Pagal prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism? Nyderland? Karalyst? nepasinaudojo Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies c punktu valstyb?ms nar?ms suteikta galimybe.

Nyderland? teis?

7 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokes?io ?statymo (*Wet op de omzetbelasting 1968, Staatsblad, 1968, Nr. 329*) 11 straipsnyje nustatyta:

„1. Bendrosiomis administracin?s teis?s normomis nustatytomis s?lygomis nuo mokes?io atleidžiami:

<...>

i) toks preki? tiekimas ir paslaug? teikimas:

<...>

2° sandoriai, ?skaitant derybas, bet išskyrus saugojim? ir valdym?, susij? su akcijomis ir kitais vertybiniais popieriais, išskyrus dokumentus, kuriais nustatoma nuosavyb?s teis? ? prekes;

<...>“

Faktin?s aplinkyb?s pagrindin?je byloje ir prejudiciniai klausimai

8 Pagrindin?je byloje nagrin?jama laikotarpiu Švedijoje ?steigtai bendrovei *Fabege AB* (toliau – *Fabege*) netiesiogiai priklaus? visos *World Fashion Centre Amsterdam BV*, kuri yra Amsterdame (Nyderlandai) esan?i? pastat? komplekso *World Fashion Centre* (toliau – WFC) I ir II bokšt? savinink? ir valdytoja, akcijos. *Fabege* taip pat netiesiogiai priklaus? 100 % bendrov?s *Fabege WF BV*, kuri yra IV WFC bokšto savinink? ir valdytoja, akcij?.

9 Hertogenbose (Nyderlandai) ?steigtai bendrovei *Stienstra BV Bedrijfshuisvesting* (toliau – *Stienstra*) netiesiogiai priklaus? visos *De Herven III BV* (toliau – *De Herven*), kuri yra tame pa?iame mieste esan?io biur? komplekso *Soetelieve* savinink? ir valdytoja, akcijos.

10 *DTZ Zadelhoff* vykdo tarpininkavimo ir konsultavimo nekilnojamojo turto srityje veiki?.

11 1999 m. *DTZ Zadelhoff* už atlyg? ?sipareigojo *Fabege* ieškoti pirk?j?, norin?i? pirkti WFC. *Fabege* ketino perleisti š? pastat? kompleks? perleisdama bendrovi?, kurioms jis netiesiogiai priklaus?, akcijas. Prašoma akcij? pardavimo kaina beveik išimtinai priklaus? nuo WFC, kaip nekilnojamojo turto, rinkos vert?s. Vykdydama savo užduot? *DTZ Zadelhoff* surado pirk?j? ir jam 1999 m. spalio 5 d.–2000 m. sausio 24 d. buvo parduotos ir perleistos akcijos.

12 2000 m. *DTZ Zadelhoff* už atlyg? ?sipareigojo *Stienstra* ieškoti pirk?j? biur? kompleksui *Soetelieve*. Laikina nebuvo nurodyta, ar bus perduota šio komplekso nuosavyb?, ar *De Herven* akcijos. Galiausiai tarpininkaujant *DTZ Zadelhoff* surastas pirk?jas ir jam parduotos ir perleistos *De Herven* akcijos.

13 *DTZ Zadelhoff* už *Fabege* ir *Stienstra* suteiktas paslaugas, apiman?ias pirk?j? šiam nekilnojamajam turtui paiešk?, neišraš? s?skait? fakt?r? ir nesumok?jo PVM. Ji laik?si nuomon?s, kad šios paslaugos arba atleidžiamos nuo mokes?io pagal 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokes?io ?statymo 11 straipsnio 1 dalies i punkto 2 papunkt?, arba neapmokestinamos Nyderlanduose, nes paslaug? suteikimo vieta nelaikoma Nyderland? Karalyst?s teritorija, jei

galiotojas n?ra ?sisteig?s šioje valstyb?je nar?je.

14 *Inspecteur van de Belastingdienst* (toliau – inspektorius) nusprend?, kad neapmokestinimas netaikomas ir kad paslaug? suteikimo vieta turi b?ti laikomi Nyderlandai, tod?l nurod? *DTZ Zadelhoff* papildomai sumok?ti PVM už 2000 m. sausio 1 d.–gruodžio 31 d. laikotarp?. Šiai bendrovei pateikus skund?, inspektorius sprendimu ši nurodyta suma sumažinta.

15 *DTZ Zadelhoff* pateik? skund? d?l šio inspektorius sprendimo *Rechtbank te Haarlem* (Harlemo apylink?s teismas), o šis teismas j? atmet? kaip nepagr?st?. Ši bendrov? pateik? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas), o šis teismas patvirtino pirmosios instancijos teismo sprendim?. Tada *DTZ Zadelhoff* pateik? kasacin? skund? *Raad der Nederlanden*.

16 *Hoge Raad der Nederlanden* mano, kad *Gerechtshof te Amsterdam* teisingai nustat? paslaug? suteikimo viet?. Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja d?l bendrovi? akcij? perleidimo sandorio, kuris taip pat ap?m? šioms bendrov?ms priklausan?io nekilnojamojo turto nuosavyb?s perdavim?, vertinimo neapmokestinimo PVM atžvilgiu.

17 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos [13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkt?] reikia aiškinti taip, jog jis apima ir tokius sandorius, kaip antai sudarytieji suinteresuotojo asmens, kurie galiausiai susij? su atitinkam? bendrovi? turimu nekilnojamuoju turtu ir jo (netiesioginiu) perdavimu, tik d?l to, kad šiais sandoriais buvo siekiama perleisti ši? bendrovi? akcijas ir kad šie sandoriai l?m? š? akcij? perleidim??

2. Ar Šeštosios direktyvos [13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunk?io antroje ?traukoje] nustatyta atleidimo nuo mokes?io išimtis taikoma ir tuo atveju, jei valstyb? nar? nepasinaudojo [šios] direktyvos [5 straipsnio 3 dalies c punkte] nurodyta galimybe materialiuoju turtu laikyti akcijas ar akcijoms lygiavertes turtines teises, pagal kurias j? savininkui *de jure* ar *de facto* suteikiamos nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavyb?s ar valdymo teis?s?

3. Jei ? antr?j? klausim? turi b?ti atsakyta teigiamai, ar antrajame klausime min?tomis akcijomis ir akcijoms lygiavert?mis turtin?mis teis?mis turi b?ti laikomos akcijos bendrovi?, kurios tiesiogiai ar netiesiogiai [per subdukterines bendroves] valdo nekilnojam?j? turt?, neatsižvelgiant ? tai, ar jos eksploatuoja š? turt? kaip nekilnojam?j? ar panaudoja j? kitokio pob?džio veikloje?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

18 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, pirma, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis reikalauja aiškinti taip, kad šis neapmokestinimo PVM atvejis patenka sandoriai, kaip antai pagrindiniame byloje vykdyti *DTZ Zadelhoff*, kuriais siekiama perleisti atitinkamam bendrovės akcijas ir dėl kurių šios akcijos perleistos, tačiau kurie galiausiai susiję su šioms bendrovėms priklausančiu nekilnojamuoju turtu ir jo (netiesioginiu) perleidimu, vien dėl to, kad šiais sandoriais siekta perleisti šios bendrovės akcijas ir jais šios akcijos perleistos, ir, antra, ar šio neapmokestinimo išimtis, numatyta to paties 5 papunkčio antroje pastraipoje, taikoma, net jeigu valstybės narė nepasinaudojo šios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies c punkte numatyta galimybe materialiuoju turtu laikyti akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jį savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto nuosavybės ar valdymo teises.

19 Pirma, svarbu priminti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės sferos, kurių tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse (žr., be kita ko, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 15 punktą ir 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, Rink. p. I-1509, 19 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

20 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką terminai, vartojami šiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinami siaurai, nes jie yra bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygą, išimtys (2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, Rink. p. I-13711, 36 punktą; 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Arthur Andersen*, C-472/03, Rink. p. I-1719, 24 punktą ir 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Ludwig*, C-453/05, Rink. p. I-5083, 21 punktą).

21 Tačiau šis terminų aiškinimas turi atitikti Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytais neapmokestinimo atvejais siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai. Taigi šio aiškinimo taisyklė nereiškia, kad terminai, vartojami šiame 13 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinami taip, kad jų poveikis nebūtų pasiektas (šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Haderer*, C-445/05, Rink. p. I-4841, 18 punktą ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, Rink. p. I-11079, 25 punktą).

22 Dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio taikymo srities pažymėtina, kad Teisingumo Teismas konstatavo, kad sandoriai dėl akcijų ir kitų vertybinių popierių yra sandoriai, vykdomi vertybinių popierių rinkoje, ir vertybinių popierių prekybą sudaro veiksmai, kuriais pakeičiama teisinė ir finansinė padėtis tarp šalių (šiuo klausimu žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 72 ir 73 punktus ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 48 punktą).

23 Terminas „sandoriai, <...> susiję su vertybiniais popieriais“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį, reiškia sandorius, kuriais galima sukurti, pakeisti ar panaikinti šalių teises ir pareigas dėl vertybinių popierių (žr., be kita ko, 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *CSC Financial Services*, C-235/00, Rink. p. I-10237, 33 punktą ir minėtą Sprendimo *SKF* 48 punktą).

24 Kiek tai susiję su faktiniais aplinkybėmis, dėl kurių kilo ginčas pagrindiniame byloje, nei ieškovas, nei Nyderlandų vyriausybė, nei Europos Komisija negiginėja, kad *Fabege* ir *Stienstra*, pasinaudojusios *DTZ Zadelhoff* paslaugomis, pardavė ir perleido akcijas, kurios joms netiesiogiai priklauso.

25 Šiuo atžvilgiu nesvarbu tai, kad *Stienstra* nenurod?, kai ?galiojo *DTZ Zadelhoff* ieškoti pirk?j? biur? kompleksui *Soetelieve*, ar pirk?jams bus perduota jo nuosavyb?, ar *De Herven* akcijos. Iš ties? pagal Teisingumo Teismo praktik? atsižvelgiant ? PVM sistemos tikslus reikia užtikrinti teisin? saugum? ir supaprastinti mokes?io taikymui b?dingus veiksmus, išskyrus išimtinius atvejus, susijusius su nagrin?jamo sandorio objektyviu pob?džiu (šiuo klausimu žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group*, C-4/94, Rink. p. I-983, 24 punkt? ir min?to Sprendimo *SKF* 47 punkt?). Taigi, nepaisant galim? pradini? *Stienstra* ketinim?, objektyvus galiausiai sudaryto sandorio pob?dis yra sandoris d?l akcij?, tod?l jis be išim?i? turi b?ti tokiu laikomas.

26 Antra, kiek tai konkre?iai susij? su klausimu, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamoms *DTZ Zadelhoff* suteiktoms paslaugoms taikomas terminas „derybos“, nurodytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, jog iš šios nuostatos matyti, kad žodžiais „skaitant derybas“ siekiama ne apibr?žti šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo atvejo pagrindin? turin?, o išpl?sti jos taikymo srit? deryb? veiklai (min?to Sprendimo *CSC Financial Services* 38 punktas).

27 Taigi, nesant b?tinyb?s aiškinti tikslios „deryb?“ termino, kuris, be to, vartojamas kitose Šeštosios direktyvos nuostatose, be kita ko, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1–4 papunk?iuose, apimties, reikia konstatuoti, kad šio 5 papunk?io kontekste šis terminas apima tarpininko, kuris n?ra sutarties d?l finansinio produkto šalis ir kurio veikla skiriasi nuo toki? sutar?i? šali? teikiam? standartini? sutartini? paslaug?, veikl?. Iš ties? deryb? veikla yra sutarties šaliai teikiama paslauga, už kuri? ji moka kaip už atskir? tarpininkavimo veikl?. Ji gali apimti, be kita ko, galimybi? sudaryti toki? sutart? jai nurodym?, susisiekim? su kita šalimi ir derybas kliento vardu bei s?skaita d?l abipus? paslaug? detali?. Tad šios veiklos tikslas – pasir?pinti, kad dvi šalys sudaryt? sutart?, derybininkui nesant asmeniškai suinteresuotam šios sutarties turiniu (min?to Sprendimo *CSC Financial Services* 39 punktas).

28 Pagrindin?je byloje *DTZ Zadelhoff* atlikta tarpininkavimo ir konsultavimo veikla ap?m? nekilnojamojo turto, o jis v?liau buvo parduotas ir perduotas perleidžiant akcijas, pirk?j? paiešk? už atlyg?, kuria buvo siekiama užtikrinti, kad, pirma, *Fabege* ir pirk?jas bei, antra, *Stienstra* ir pirk?jas sudaryt? atitinkam? sutart?, *DTZ Zadelhoff* nesant asmeniškai suinteresuotai ši? sutar?i? turiniu. Tod?l ši veikla atitinka termin? „derybos“ d?l akcij?, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkt?.

29 Tre?ia, reikia patikrinti, ar ši veikla patenka ? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje numatyt? neapmokestinimo išimt?, kuri nurodyta to paties 5 papunk?io antroje ?traukoje.

30 Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunk?io antr? ?trauk?, nepažeidžiant kit? S?jungos teis?s nuostat?, valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokes?io sandorius, ?skaitant derybas, susijusius su akcijomis, bendrovi? ar asociacij? dalimis, obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais, išskyrus teises ar vertybinius popierius, nurodytus šios direktyvos šios direktyvos 5 straipsnio 3 dalyje.

31 Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies c punkt? valstyb?s nar?s materialiuoju turtu gali laikyti, be kita ko, akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavyb?s dalis, kurios j? savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavyb?s ar valdymo teises.

32 Taigi akcijas, kurios j? savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavyb?s ar valdymo teises, kaip antai pagrindin?je byloje aptariamas akcijas, valstyb?s nar?s PVM atžvilgiu gali laikyti materialiuoju turtu.

33 Neginytina, kad Nyderlandų Karalystė nepasinaudojo šia galimybe.

34 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad valstybės narės gali laisvai naudotis pasirinkimu, kuris joms leidžiamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalį, įskaitant tam tikrą sąlygą nustatymą, jeigu jomis iš esmės nepakeičiamas palikto pasirinkimo pobūdis, nes jokia Šeštosios direktyvos nuostata niekaip neapribojama valstybių narių diskrecija šiuo klausimu (2001 m. spalio 4 d. Sprendimo „Goed Wonen“, C-326/99, Rink. p. I-6831, 34 punktas).

35 Todėl nors Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalimi leidžiama materialiuoju turtu laikyti visas atitinkamas teises arba tokiu turtu laikyti tik vieną ar tam tikras iš teisių, šia nuostata taip pat leidžiama apriboti tokį priskyrimą tik teisėms, kurios atitinka atitinkamos valstybės narės nustatytus konkrečius kriterijus (minuto Sprendimo „Goed Wonen“ 34 punktas).

36 Tačiau su Šeštosios direktyvos struktūra būtų sunku suderinti pripažinimą, kad šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis antroje traukoje daroma nuoroda į šios direktyvos 5 straipsnio 3 dalį taikoma visoms šioje nuostatoje nurodytoms teisėms ar vertybiniais popieriais, neatsižvelgiant į tai, ar valstybė narė pasinaudojo jai šia nuostata suteiktu pasirinkimu.

37 Toks aiškinimas patvirtinamas parengiamaisiais Šeštosios direktyvos darbais. Kaip Komisija pažymėjo rašytinėse pastabose, jos parengto Šeštosios direktyvos pasiūlymo [COM(73) 950, galutinis] 5 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad akcijos ar akcijoms ekvivalentiškos nuosavybės dalys, kurios į savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises, visais atvejais laikomos nekilnojamuoju turtu, su kuriuo jos susijusios.

38 Iš šio pasiūlymo aiškinamojo rašto (p. 6) matyti, kad Komisija laikosi nuomonės, jog „priskyrimais, nurodytais 1 dalyje, dėl akivaizdžių neutralumo priežasčių siekiama apmokestinti [PVM] sandorius, kurie ekonomiškai lygiaverčiai pastato ar jo dalies teikimui“.

39 Tačiau Komisijai pateikus kelis kitus pasiūlymus Europos Bendrijų Taryba galiausiai pasirinko kitą formuluotę, kuria valstybės narės leidžiama, į nepareigojant, materialiuoju turtu laikyti „akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios į savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises“.

40 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad, remiantis Teisingumo Teismo praktika, nors tiesa, jog formuluotės, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes šie neapmokestinimo atvejai yra bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens paslaugų teikimui už atlygą, išimties (žr., be kita ko, 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink. p. I-6729, 63 punktą ir 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Rink. p. I-3225, 14 punktą), vis dėlto aiškinant siaurai neapmokestinimo atvejis negali būti apribotas taip, kad tai būtų nepagrįsta nagrinjamos nuostatos formuluote. Toks požiūris iš tiesų prieštarautų PVM sistemos tikslams užtikrinti, be kita ko, teisinį saugumą (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *SKF* 46 ir 47 punktus).

41 Mokesčių neutralumo principu taip pat negali būti pateisintas aiškinimas, prieštaraujantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis, skaitomo kartu su šios direktyvos 5 straipsnio 3 dalimi, formuluotei.

42 Todėl pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis reikia aiškinti taip, kad jis neapmokestinimo PVM atvejų patenka sandoriai, kaip antai nagrinjamieji pagrindinėje byloje, kuriais siekiama perleisti atitinkamą

bendrovių akcijas ir kuriais jos perleidžiamos, tačiau kurie galiausiai susiję su šioms bendrovoms priklausančiu nekilnojamuoju turtu ir jo (netiesioginiu) perleidimu. To paties 5 papunkčio antroje traukoje numatyta šio neapmokestinimo išimtis netaikoma, jei valstybės narė nepasinaudojo šios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies c punkte numatyta galimybe materialiuoju turtu laikyti akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jai savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto nuosavybės ar valdymo teises.

Dėl trečiojo klausimo

43 Atsižvelgiant į atsakymų į pirmąjį ir antrąjį klausimus, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo trečiasis klausimas atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis reikia aiškinti taip, kad šis neapmokestinimo PVM atvejis patenka sandoriai, kaip antai nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, kuriais siekiama perleisti atitinkamų bendrovių akcijas ir kuriais jos perleidžiamos, tačiau kurie galiausiai susiję su šioms bendrovoms priklausančiu nekilnojamuoju turtu ir jo (netiesioginiu) perleidimu. To paties 5 papunkčio antroje traukoje numatyta šio neapmokestinimo išimtis netaikoma, jei valstybės narė nepasinaudojo šios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies c punkte numatyta galimybe materialiuoju turtu laikyti akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jai savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto nuosavybės ar valdymo teises.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.