

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. Lemmus [*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 procesū,

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 uzklauššanas 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 nodošanu, kas paredz arī šo sabiedrību pašumtiesību uz nekustamo pašumu 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 katrai rīkojas”.

4 Sestās direktivas 5. panta 1. un 3. punkti ir paredzēti:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rakstiski ar materiālu pašumu kā pašniekam.

[..]

3. Par materiālu pašumu dalībvalstīs var uzskatīt:

[..]

c) akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamo pašuma vai tās daļas pašumtiesības 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, dalībvalstīs atbrīvo tīkminātās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai aunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) šādus darījumus:

[..]

5. Darījumus, ieskaitot starpniecību, izņemot pārvadi un uzraudzību, ar akcijām un daļām sabiedrības vai apvienības, bezseguma pārņēmumu un citiem vērtspapīriem, izņemot:

[..]

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

[..].”

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

N?derlandes ties?bas

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) ??das pieg?des un pakalpojumi:

[..]

2° 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 kompleksss *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 N?derlandes Karalistes teritorij?, ja pas?t?t?js nav re?istr?ts šaj? dal?bvalst?.

14 *Inspecteur van de Belastingdienst* (turpm?k tekst? – “inspektors”) uzskat?ja, ka atbr?vojums nebija piem?rojams un ka pakalpojumu sniegšana ir uzskat?ma par notikušu N?derland?, un l?dz ar to piem?roja *DTZ Zadelhoff PVN* uzr??inu par laikposmu no 2000. gada 1. janv?ra l?dz 31. decembrim. P?c tam, kad š? sabiedr?ba bija iesniegusi s?dz?bu, ar inspektora l?mumu š? uzr??ina summa tika samazin?ta.

15 Par šo inspektora p?d?jo l?mumu *DTZ Zadelhoff* c?la pras?bu *Rechtbank te Haarlem* (H?rlemas rajona tiesa), kura to noraid?ja k? nepamatotu. Par šo nol?mumu š? sabiedr?ba iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apel?cijas tiesa), kura apstiprin?ja pirm?s instances tiesas nol?mumu. Tad *DTZ Zadelhoff* iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?kaj? ties?].

16 *Hoge Raad der Nederlanden* uzskata, ka *Gerechtshof te Amsterdam* ir pareizi noteikusi vietu, kur pakalpojumi esot j?uzskata par sniegtiem. Savuk?rt iesniedz?jtiesai ir šaubas par sabiedr?bu akciju nodošanas dar?juma, kas paredz ar? š?m sabiedr?b?m piederoša nekustam? ?pašuma ?pašumties?bu nodošanu, kvalifik?ciju attiec?b? uz atbr?vojumu no PVN.

17 Š?dos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai Sest?s direkt?vas pants [13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkts] ir j?interpret? t?d?j?di, ka šis noteikums attiecas ar? uz t?diem dar?jumiem k? ieinteres?t?s personas veiktie dar?jumi, kuri b?t?b? ir saist?ti ar attiec?gaj?m sabiedr?b?m piederošu nekustamo ?pašumu un t? (netiešu) nodošanu vien?gi t?d??, ka šo dar?jumu m?r?is bija šo sabiedr?bu akciju nodošana un ka tas tika sasniegts?

2) Vai Sest?s direkt?vas pants [13. panta B da?as d) punkta 5. apakšpunkta otraj? ievilkum?] paredz?tais iz??mums no atbr?vojuma ir piem?rojams ar? tad, ja dal?bvalsts nav izmantojusi [š?s] direkt?vas pants [5. panta 3. punkta c) apakšpunkt?] paredz?to iesp?ju akcijas vai t?m l?dzv?rt?gas da?as, kas to tur?t?jam dod nekustam? ?pašuma ?pašumties?bas vai vald?juma ties?bas, uzskat?t par materi?lu ?pašumu?

3) Ja atbilde uz iepriekš?jo jaut?jumu ir apstiprinoša, vai ar iepriekš min?taj?m akcij?m vai t?m l?dzv?rt?g?m da??m ir j?saprot ar? to sabiedr?bu akcijas, kur?m tieši vai netieši [ar meitassabiedr?bu vai meitassabiedr?bu meitassabiedr?bu starpniec?bu] pieder nekustamais ?pašums neatkar?gi no t?, vai t?s ekspluat? šo nekustamo ?pašumu vai t?s iegulda to cita veida uz??mum??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo un otro jaut?jumu

18 Ar savu pirmo un otro jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesai b?t?b? jaut?, pirmk?rt, vai 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 dar?jumiem, k?di ir pamatliet? veiktie *DTZ Zadelhoff* dar?jumi, kas paredz attiec?go sabiedr?bu akciju nodošanu un kuru rezult?t? ir bijis šis izn?kums, ta?u galu gal? tie attiecas uz š?m sabiedr?b?m piederošu nekustamo ?pašumu un t? (netiešu) nodošanu vien?gi t?d??, ka šo dar?jumu m?r?is ir bijis nodot šo sabiedr?bu akcijas, un ar kuriem ir pan?kts šis rezult?ts, un, otrk?rt, vai min?t? 5. apakšpunkta otraj? ievilkum? paredz?tais iz??mums no atbr?vojuma ir piem?rojams ar? tad, ja dal?bvalsts nav izmantojusi min?t?s

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, dažādu dalībvalstu (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 šis šauras interpretācijas noteikums nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti minētajā 13. pantā paredzēto atbrīvojumu definīšanai, 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 *Fabege* 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, izņemot rakstas gadījumus, attiecīgā darījuma objektīvais 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* saskaņotajiem iespējamiem nodomiem galu galā veiktais darījums, objektīvi 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?!? 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 pakalpojuma, 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 pamatliet?, 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 vērā atbildi uz pirmo un otro jautājumu, atbilde uz iesniedzējtiesas trešo jautājumu nav jāsniedz.

Par tiesāšanas izdevumiem

44 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti 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 nodokļu 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 saistīts šis rezultāts, taču kuri būtībā ir saistīti ar attiecīgajām sabiedrību piederību nekustamo pašumu un tādēļ (netieši) nodošanu. Izņēmums no šī atbrīvojuma, kurš ir paredzēts tajā 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.