



Judikatūras krājums

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 nekustamā īpašuma īpašumtiesību nodošanu — Atbrīvojums

Lieta C-259/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, 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. Lemuss [*U. Lohmus*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] (referents) un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerāladvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

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

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda - holandiešu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 5. panta 3. punkta c) apakšpunktu un 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums 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 īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu nodošanu, kvalifikāciju saistībā ar atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Atbilstoši Sestās direktīvas 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 kā tāds rikojas”.

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

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

[..]

3. Par materiālu īpašumu dalībvalstis var uzskatīt:

[..]

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

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

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

[..]

d) šādus darījumus:

[..]

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

[..]

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

[..].”

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

Nīderlandes tiesības

- 7 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting, Staatsblad 1968, Nr. 329*) 11. pantā ir noteikts:

“1. Saskaņā ar nosacījumiem, kuri ir noteikti ar valsts pārvaldes noteikumiem, no nodokļa ir atbrīvoti:

[..]

- i) šādas piegādes un pakalpojumi:

[..]

- 2° darījumi, ieskaitot starpniecību, taču izņemot uzraudzību un pārvaldi, ar vērtspapīriem vai citiem akciju instrumentiem, izņemot dokumentus, kas rada īpašumtiesības uz precēm;

[..].”

Tiesvedības pamatlietā rašanās fakti un prejudiciālie jautājumi

- 8 Pamatlietā aplūkojamajā laikposmā sabiedrībai *Fabege AB* (turpmāk tekstā – “*Fabege*”), kas ir Zviedrijā reģistrēta sabiedrība, netieši piederēja visas sabiedrības *World Fashion Centre Amsterdam BV* akcijas, kura bija Amsterdamā (Nīderlandē) esošā ēku kompleksa “*World Fashion Centre*” (turpmāk tekstā – “*WFC*”) I un II torņa īpašniece un apsaimniekotāja. *Fabege* – arī netieši – pilnībā piederēja sabiedrības *Fabege WF BV* akcijas, kura bija *WFC IV* torņa īpašniece un apsaimniekotāja.
- 9 *Stienstra BV Bedrijfshuisvesting* (turpmāk tekstā – “*Stienstra*”), kas ir Hertohenboshā [*'s-Hertogenbosch*] (Nīderlandē) reģistrēta sabiedrība, netieši piederēja visas sabiedrības *De Herven III BV* (turpmāk tekstā – “*De Herven*”) akcijas, kuras īpašumā un apsaimniekošanā bija tajā pašā pilsētā esošais biroju komplekss *Soetelieve*.
- 10 *DTZ Zadelhoff* veic starpniecības un konsultēšanas darbības nekustamo īpašumu jomā.
- 11 1999. gadā *Fabege* uzdeva *DTZ Zadelhoff* par atlīdzību meklēt interesentus *WFC* iegādei. *Fabege* nolūks bija nodot šo nekustamā īpašuma kompleksu, nododot to sabiedrību akcijas, kurām tas netieši piederēja. Prasītā akciju pārdošanas cena bija atkarīga gandrīz vienīgi no *WFC* kā nekustamā īpašuma tirgus vērtības. Pildot savu uzdevumu, *DTZ Zadelhoff* atrada pircēju, kuram laikposmā no 1999. gada 5. oktobra līdz 2000. gada 24. janvārim akcijas tika pārdotas un nodotas.
- 12 2000. gadā *Stienstra* uzdeva *DTZ Zadelhoff* par atlīdzību meklēt interesentus *Soetelieve* biroju kompleksa iegādei. Līdz tam brīdim nebija precizēts jautājums par to, vai nododamais īpašums ir īpašumtiesības uz minēto kompleksu vai īpašumtiesības uz sabiedrības *De Herven* akcijām. *DTZ Zadelhoff* iejaukšanās rezultātā visbeidzot tika atrasts pircējs, kuram *De Herven* akcijas tika pārdotas un nodotas.

- 13 *DTZ Zadelhoff* rēķinā par pakalpojumiem, ko tā, meklējot interesentus minēto nekustamo īpašumu iegādei, sniedza *Fabege* un *Stienstra*, nenorādīja PVN, nedz arī samaksāja to. Tā uzskatīja, ka šie pakalpojumi ir vai nu atbrīvoti no nodokļa, ņemot vērā 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli 11. panta 1. punkta i) daļas 2. apakšpunktu, vai arī šie pakalpojumi nav apliekami ar nodokli Nīderlandē, jo pakalpojums esot uzskatāms 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 uzrēķinu par laikposmu no 2000. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim. Pēc tam, kad šī sabiedrība bija iesniegusi sūdzību, ar inspektora lēmumu šī uzrēķina summa tika samazināta.
- 15 Par šo inspektora pēdējo lēmumu *DTZ Zadelhoff* cēla prasību *Rechtbank te Haarlem* (Hārlemas rajona tiesa), kura to noraidīja kā nepamatotu. Par šo nolēmumu šī sabiedrība iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechthof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa), kura apstiprināja pirmās instances tiesas nolēmumu. Tad *DTZ Zadelhoff* iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajā tiesā].
- 16 *Hoge Raad der Nederlanden* uzskata, ka *Gerechthof te Amsterdam* ir pareizi noteikusi vietu, kur pakalpojumi esot jāuzskata par sniegtiem. Savukārt iesniedzējtiesai ir šaubas par sabiedrību akciju nodošanas darījuma, kas paredz arī šīm sabiedrībām piederoša nekustamā īpašuma īpašumtiesību nodošanu, kvalifikāciju attiecībā uz atbrīvojumu no PVN.
- 17 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai Sestās direktīvas pants [13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts] ir jāinterpretē tādējādi, ka šis noteikums attiecas arī uz tādiem darījumiem kā ieinteresētās personas veiktie darījumi, kuri būtībā ir saistīti ar attiecīgajām sabiedrībām piederošu nekustamo īpašumu un tā (netiešu) nodošanu vienīgi tādēļ, ka šo darījumu mērķis bija šo sabiedrību akciju nodošana un ka tas tika sasniegts?
- 2) Vai Sestās direktīvas pantā [13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta otrajā ievilkumā] paredzētais izņēmums no atbrīvojuma ir piemērojams arī tad, ja dalībvalsts nav izmantojusi [šīs] direktīvas pantā [5. panta 3. punkta c) apakšpunktā] paredzēto iespēju akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam dod nekustamā īpašuma īpašumtiesības vai valdījuma tiesības, uzskatīt par materiālu īpašumu?
- 3) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, vai ar iepriekš minētajām akcijām vai tām līdzvērtīgām daļām ir jāsaprot arī to sabiedrību akcijas, kurām tieši vai netieši [ar meitassabiedrību vai meitassabiedrību meitassabiedrību starpniecību] pieder nekustamais īpašums neatkarīgi no tā, vai tās ekspluatē šo nekustamo īpašumu 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

sabiedrību akciju nodošanu un kuru rezultātā ir bijis šis iznākums, taču galu galā tie attiecas uz šīm sabiedrībām piederošu nekustamo īpašumu un tā (netiešu) nodošanu vienīgi tādēļ, ka šo darījumu mērķis ir bijis nodot šo sabiedrību 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 nekustamā īpašuma īpašumtiesības vai valdījuma tiesības, uzskatīt par materiālu īpašumu.

- 19 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru Sestās direktīvas 13. pantā minētie 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 atkāpes no vispārējā 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 jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst Sestās direktīvas 13. pantā paredzēto atbrīvojumu mērķim, un ar to ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturīgas kopējai PVN sistēmai. Tādējādi šis 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 ne prasītāja, ne Nīderlandes valdība, ne arī Eiropas Komisija nav apstrīdējušas, ka *Fabege* un *Stienstra*, pēc tam, kad tās bija izmantojušas *DTZ Zadelhoff* pakalpojumus, ir pārdevušas 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 ārkārtas 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* sākotnējiem iespējamiem nodomiem galu galā veiktais darījums, objektīvi raksturojot, ir darījums ar akcijām, un tāpēc tas, ciktāl nav izņēmumu, kā tāds ir jāņem vērā.

- 26 Otrkārt, attiecībā it īpaši uz jautājumu, vai uz pakalpojumiem, kurus ir sniegusi *DTZ Zadelhoff* un kuri ir tiesvedības pamatlietā priekšmets, attiecas Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktā ietvertais jēdziens “starpniecība”, ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka no šā noteikuma izriet, ka vārdi “ieskaitot starpniecību” ir paredzēti nevis šajā noteikumā atbrīvojuma principiālā satura definēšanai, bet gan to mērķis ir paplašināt tā piemērošanas jomu attiecībā uz starpniecības darbībām (iepriekš minētais spriedums lietā *CSC Financial Services*, 38. punkts).
- 27 Tādējādi, neskatot jautājumu par jēdziena “starpniecība”, kas ietverts arī citos Sestās direktīvas noteikumos, it īpaši tās 13. panta B daļas d) punkta 1.–4. apakšpunktā, precīzu nozīmi, ir jākonstatē, ka minētā 5. apakšpunkta kontekstā šis jēdziens attiecas uz darbību, ko veic starpnieks, kurš nav puse līgumā par finanšu produktu un kura darbība atšķiras no pakalpojumiem, ko atbilstoši līgumam parasti sniedz šādu līgumu puses. Faktiski starpniecība ir pakalpojums, ko sniedz līguma pusei un par ko tā maksā atlīdzību kā par īpašu starpniecības darbību. Tā tostarp var izpausties kā norādīšana uz tās iespējām noslēgt šādu līgumu, sazināšanās ar otro līguma pusi un sarunu rīkošana klienta vārdā un uzdevumā par savstarpējo pienākumu sīki izstrādātu saturu. Šajā ziņā šādas darbības mērķis ir panākt to, ka divas puses noslēdz līgumu; starpnieks pats nav ieinteresēts līguma saturā (iepriekš minētais spriedums lietā *CSC Financial Services*, 39. punkts).
- 28 Tiesvedībā pamatlietā aplūkotās *DTZ Zadelhoff* veiktās starpniecības un konsultēšanas darbības izpaudās kā interesantu meklēšana par atlīdzību nekustamā īpašuma iegādei, kurš pēc tam ir ticis pārdots un nodots, nododot akcijas, un to mērķis bija nodrošināt, lai *Fabege* un pircējs, no vienas puses, kā arī *Stienstra* un pircējs, no otras puses, attiecīgi noslēgtu līgumus, attiecībā uz kuru saturu *DTZ Zadelhoff* nebūtu savu interešu. Līdz ar to minētās darbības atbilst jēdzienam “starpniecība” ar akcijām Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta izpratnē.
- 29 Treškārt, ir jāpārbauda, vai uz šīm darbībām attiecas Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktā paredzētais izņēmums no atbrīvojuma, izņēmums, kas ir noteikts šā paša 5. apakšpunkta otrajā ievilkumā.
- 30 No Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta otrā ievilkuma izriet, ka, neskarot citas Savienības tiesību normas, dalībvalstis atbrīvo darījumus, ieskaitot starpniecību, ar akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem, izņemot šīs pašas direktīvas 5. panta 3. punktā minētās tiesības vai vērtspapīrus.
- 31 Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta c) apakšpunktu par materiālu īpašumu dalībvalstis var uzskatīt it īpaši akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā īpašuma vai tā daļas īpašumtiesības vai valdījuma tiesības.
- 32 Tādējādi PVN vajadzībām dalībvalstis par materiālu īpašumu var uzskatīt tādas akcijas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā īpašuma vai tā daļas īpašumtiesības vai valdījuma tiesības, kādas tiek aplūkotas tiesvedībā pamatlietā.
- 33 Nav strīda par to, ka Nīderlandes Karaliste nav izmantojusi šo iespēju.
- 34 No Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstis var brīvi izmantot tām ar Sestās direktīvas 5. panta 3. punktu piešķirto izvēles iespēju, tostarp nosakot dažus nosacījumus, ciktāl tie principiāli negroza piedāvātās iespējas veidu, jo nav tāda Sestās direktīvas noteikuma, kas jebkādā veidā šajā ziņā ierobežotu dalībvalstu rīcības brīvību (2001. gada 4. oktobra spriedums lietā C-326/99 “Goed Wonen”, *Recueil*, I-6831. lpp., 34. punkts).
- 35 Līdz ar to, ja Sestās direktīvas 5. panta 3. punkts atļauj visas aplūkotās tiesības pielīdzināt materiālam īpašumam vai par tādu uzskatīt tikai kādu vai dažas no šīm tiesībām, tad minētais noteikums atļauj arī ierobežot šādu pielīdzināšanu vienīgi attiecībā uz tiesībām, kuras atbilst precīziem kritērijiem, kurus ir pieņēmusi attiecīgā dalībvalsts (spriedums iepriekš minētajā lietā “Goed Wonen”, 34. punkts).

- 36 Savukārt ar Sestās direktīvas sistēmu grūti savienojams būtu pieņēmums, ka šīs direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta otrajā ievilkumā ietvertā atsauce uz tās 5. panta 3. punktu paredz visas šajā pēdējā noteikumā norādītās tiesības vai vērtspapirus neatkarīgi no fakta, vai dalībvalsts ir vai nav izmantojusi tai ar šo pašu noteikumu piedāvāto iespēju.
- 37 Šādu interpretāciju apstiprina Sestās direktīvas sagatavošanas dokumenti. Kā savos rakstveida apsvērumos ir norādījusi Komisija, tās priekšlikuma Sestajai direktīvai (COM(73) 950, galīgā redakcija) 5. panta 1. punktā bija paredzēts, ka akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod īpašumtiesības vai valdījuma tiesības uz nekustamo īpašumu vai tā daļu, vienmēr ir pielīdzināmas nekustamajiem īpašumiem, uz kuriem tās attiecas.
- 38 No paskaidrojuma raksta par minēto priekšlikumu (6. lpp.) izriet, ka Komisijas skatījumā “1. punktā minēto pielīdzināšanu mērķis ir nepārprotamā neitralitātes nolūkā aplikt ar [PVN] darījumus, kas ekonomiskā ziņā ir līdzvērtīgi nekustamā īpašuma vai tā daļas piegādei”.
- 39 Tomēr pēc tam, kad Komisija bija iesniegusi vairākus citus priekšlikumus, Eiropas Kopienu Padome visbeidzot apstiprināja citu formulējumu, kas deva dalībvalstīm iespēju, neuzliekot to par pienākumu, par materiālu īpašumu uzskatīt “akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod īpašumtiesības vai valdījuma tiesības uz nekustamo īpašumu vai tā daļu”.
- 40 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai gan ir tiesa, ka termini, kas lietoti, lai raksturotu Sestās direktīvas 13. pantā paredzētos atbrīvojumus, ir interpretējami sašaurināti, jo šie atbrīvojumi ir atkāpe no vispārējā principa, ka PVN tiek piemērots katram pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (skat. it īpaši 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Recueil*, I-6729. lpp., 63. punkts, kā arī 2007. gada 19. aprīļa spriedumu lietā C-455/05 *Velvet & Steel Immobilien, Krājums*, I-3225. lpp., 14. punkts), tik un tā šaura interpretācija nevar ierobežot atbrīvojumu tādā veidā, kam nav pamatojuma attiecīgā noteikuma formulējumā. Šāda attieksme būtu pretrunā PVN sistēmas mērķiem – nodrošināt it īpaši tiesisko noteiktību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 46. un 47. punkts).
- 41 Tāpat arī nodokļu neitralitātes princips nevar radīt interpretāciju, kas ir pretrunā Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta, lasot to kopā ar šīs direktīvas 5. panta 3. punktu, formulējumam.
- 42 Līdz ar to uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šis atbrīvojums no PVN attiecas uz tādiem darījumiem, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, kuru mērķis ir attiecīgo sabiedrību akciju nodošana un ar kuriem ir panākts šis rezultāts, taču kuri būtībā ir saistīti ar attiecīgajām sabiedrībām piederošu nekustamo īpašumu un tā (netiešu) nodošanu. Izņēmums no šā atbrīvojuma, kurš ir paredzēts tā paša 5. apakšpunkta otrajā ievilkumā, nav piemērojams, ja dalībvalsts nav izmantojusi minētās direktīvas 5. panta 3. punkta c) apakšpunktā paredzēto iespēju par materiālu īpašumu uzskatīt akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā īpašuma īpašumtiesības vai valdījuma tiesības.

Par trešo jautājumu

- 43 Ņemot vērā atbildi uz pirmo un otro jautājumu, atbilde uz iesniedzējtiesas trešo jautājumu nav jāsniedz.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (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 tādiem darījumiem, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, kuru mērķis ir attiecīgo sabiedrību akciju nodošana un ar kuriem ir panākts šis rezultāts, taču kuri būtībā ir saistīti ar attiecīgajām sabiedrībām piederošu nekustamo īpašumu un tā (netiešu) nodošanu. Izņēmums no šā atbrīvojuma, kurš ir paredzēts tā paša 5. apakšpunkta otrajā ievilkumā, nav piemērojams, ja dalībvalsts nav izmantojusi minētās direktīvas 5. panta 3. punkta c) apakšpunktā paredzēto iespēju par materiālu īpašumu uzskatīt akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā īpašuma īpašumtiesības vai valdījuma tiesības.

[Paraksti]