

GENERALINIO ADVOKATO

F. G. JACOBS IŠVADA,

pateikta 2005 m. vasario 24 d.(1)

Byla C-465/03

Kretztechnik AG

prieš

Finanzamt Linz

1. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą Austrijos *Unabhängiger Finanzsenat* (Nepriklausomas mokesčių teismas) Linco skyrius klausia: i) ar bendrovės naujų akcijų išleidimas bei traukimas į įmonę, kuri akcijos kotiruojamos vertybini popierio biržoje, sąrašą gali būti laikomas atlygintinu prekių tiekimu arba paslaugų teikimu, kuris apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM); ir ii) atsižvelgiant į atsakymą į pirmą klausimą, ar už traukimą į įmonę, kuri akcijos kotiruojamos vertybini popierio biržoje, sąrašą ir akcijų išleidimo paslaugas sumokėtas PVM gali būti atskaitomas.

Atitinkamos Bendrijos PVM teisės aktų nuostatos

2. Pagal Šeštosios PVM direktyvos(2) 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, ir prekių importas.

3. 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip asmuo, vykdomas ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas arba rezultatas. Ekonominę veiklą pagal 4 straipsnio 2 dalį apibūdina kaip „visokia gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veikla“, taip pat ir „materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų“.

4. Pagal 5 straipsnio 1 dalį prekių tiekimas – „tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“, 6 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamas paslaugų teikimas: „tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas“. Toliau patikslinama, kad paslaugų teikimas gali apimti, be kita ko, „nematerialiojo turto perleidimą, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu ar ne“.

5. Vis dėlto tam tikri sandoriai, kurie remiantis šiomis nuostatomis turėtų patekti į PVM taikymo sritį, pagal 13 straipsnį yra atleidžiami nuo PVM.

6. 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktis numato, kad nuo PVM atleidžiami „sandoriai,

įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusį su akcijomis, turto dalimis bendrovėse arba asociacijose, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais”, išskyrus dokumentus, nustatančius nuosavybės teisę į prekes ir teises, arba vertybinius popierius, susijusius su nekilnojamuoju turtu.

7. PVM sistemai būdinga, kad siekiant išvengti bendro vykdant ekonominę veiklą vieno po kito sudaromų sandorių apmokestinimo, dėl kurio galėtų susidaryti kintanti ir galbūt sunki našta, priklausomai nuo vieno po kito sudarytų sandorių skaičiaus, apmokestinamasis asmuo atsiskaitydamas mokesčių institucijoms už PVM gali iš pirkėjams apskaičiuotos mokesčio sumos už jo produkciją atskaityti mokesčio sumą, kurią jis sumokėjo už gamybos sąnaudas. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje išdėstyti mokesčio atskaitymo pagrindai.

8. 17 straipsnio 2 dalis numato, kad „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti: a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas <...>“. Pagal 17 straipsnio 1 dalį teisę atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

9. Kadangi teisę atskaityti mokestį numatyta tik apmokestinamiems sandoriams naudojamų prekių arba paslaugų atžvilgiu, tokia teisė neįgyjama, jei jos naudojamos tik kitiems produkcijos sandoriams, pavyzdžiui, nuo mokesčio atleistiems sandoriams, išvardytiems 13 straipsnyje, arba prekių tiekimui, arba paslaugų teikimui, nepatenkantiems į PVM taikymo sritį, pavyzdžiui, jie neatlygintini arba juos vykdo ne apmokestinamasis asmuo, vykdantis ekonominę veiklą 4 straipsnio prasme kaip toks.

10. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis numato aplinkybes, kai apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kurių atžvilgiu PVM gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kurių atžvilgiu PVM negali būti atskaitomas. Tokiu atveju „gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams“.

Nacionalinis procesas ir kreipimasis dėl prejudicinio sprendimo

11. *Kretztechnik AG* (toliau – *Kretztechnik*) yra Austrijos akcinė bendrovė, užsiimanti visų tipų elektroninių medicinos prietaisų, būtent ultragarso prietaisų, naudojamų medicinos ir techniniais tikslais, bei kitų medicinos prietaisų tobulinimu ir pardavimu. Jos parduodami gaminiai yra apmokestinami PVM, todėl ji gali atskaityti dėl šių gaminių pardavimo įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM.

12. 2000 m. sausio mėn. *Kretztechnik* nusprendė 25 % padidinti savo akcinį kapitalą: išleido 1,00 euro nominalios vertės 2 500 000 pareikštinių akcijų. Dėl to 2000 m. kovo 23 d. bendrovė buvo įtraukta į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos Vokietijos, Frankfurto, *Neues Markt* vertybinio popierio biržoje, sąrašą. Kad būtų įtraukta į minėtą sąrašą, ji turėjo sumokėti už tam tikras PVM apmokestintas paslaugas.

13. Mokesčių institucija, apskaičiavusi tą metų PVM, atmetė *Kretztechnik* pirkimų PVM atskaitymą, susijusį su bendrovės išlaidomis, į įtraukiant į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos Vokietijos vertybinio popierio biržoje, sąrašą, nes tokios akcijų sandoriai, dėl kurių bendrovė patyrė išlaidų, neapmokestinami PVM.

14. *Kretztechnik* užginčijo tokį mokesčių apskaičiavimą *Unabhängiger Finanzsenat*, nepriklausomame mokesčių ir muitų teisme.

15. Gin?ydama š? sprendim? *Kretztechnik* remiasi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi tvirtindama, kad pirkimo PVM gal?jo b?ti atskaitytas, nes bendrovei suteiktos apmokestintos paslaugos buvo naudojamos apmokestinamiems sandoriams sudaryti.

16. *Kretztechnik*, remdamasi Teisingumo Teismo praktika, ?rodin?ja, jog paslaugos neb?tina turi b?ti tiesiogiai panaudotos apmokestinamiems sandoriams sudaryti, kad b?t? galima atskaityti mokest?, o tokios išlaidos yra visos ?mon?s ekonomin?s veiklos dalis(3). *Kretztechnik* taip pat mano, kad šiuo atveju atsižvelgtina ? sprendim? *KapHag Renditefonds* (toliau – *KapHag*)(4), kuriame ? ?kin? bendrij? priimto partnerio piniginis ?našas nebuvo apmokestinamas PVM; nagrin?jama byla yra ne d?l akcij? perleidimo sandorio, kuris atleidžiamas nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunkt?, bet d?l j? išleidimo, tod?l ?mon? šiuo poži?riu turi b?ti prilyginama ?kinei bendrijai.

17. *Finanzsenat* mano, kad gin?ijamu pirkimo PVM apmokestintos paslaugos aiškiai skirtos tik parengti, palaikyti ir ?vykdyti ?mon?s pateikt? ? vertybini? popieri? birž?, tod?l jos negali b?ti priskirtos prie ?mon?s ekonomin?s veiklos.

18. *Finanzsenat* tvirtina, kad jei akcij? išleidimas (b?simiems) akcininkams yra paslaug? teikimas, patenkantis ? PVM taikymo srit?, tokios paslaugos yra atleistos nuo mokes?io ir pirkimo PVM už ši? paslaug? teikimui suteiktas paslaugas negali b?ti atskaitomas.

19. Vis d?lto *Finanzsenat* n?ra tikras, ar mokestis gali b?ti atskaitytas, jei pagal analogij? su *KapHag* byla b?t? laikoma, kad toks sandoris neatitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje numatyto ekonomin?s veiklos apibr?žimo. Teisingumo Teismas šioje byloje nepareišk? nuomon?s šiuo klausimu, ta?iau generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo(5) laik?si nuomon?s, kad tokiu atveju apmokestinamasis asmuo netur?t? teis?s atskaityti mokes?io.

20. Tod?l *Unabhängiger Finanzsenat* kreip?si ? Teisingumo Teism?, prašydamas priimti prejudicin? sprendim? šiais klausimais:

„1. Ar akcin?s bendrov?s ?traukimas ? ?moni?, kuri? akcijos kotiruojamos vertybini? popieri? biržoje, s?raš? ir bendrov?s akcij? išleidimas, naujiems akcininkams apmokant išleist? akcij? vert?, gali b?ti laikomas atlygintinu preki? tiekimu arba paslaug? teikimu (Šeštosios direktyvos) 2 straipsnio 1 dalies prasme?

2. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar aiškinтина, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dal? ir 17 straipsn? visos suteiktos paslaugos, susijusios su bendrov?s ?traukimu ? ?moni?, kuri? akcijos kotiruojamos vertybini? popieri? biržoje, s?raš? laikomos paslaugomis, atleistomis nuo PVM ir tod?l pirkimo PVM negali b?ti atskaitomas?

3. Jei ? pirm? klausim? b?t? atsakyta neigiamai, ar pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalis galima atskaityti pirkimo PVM, jeigu paslaugos, kuri? atžvilgiu reikalaujama atskaitymo (reklama, mokestis agentui ir teisin?s bei technin?s konsultacijos), buvo naudojamos bendrov?s apmokestinamiems sandoriams sudaryti?”

21. Atsakov?, mokes?i? institucija, ir Austrijos, Danijos, Vokietijos, Italijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s bei Komisija pateik? paaiškinimus raštu. *Kretztechnik*, Vokietijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s bei Komisija pos?dyje išd?st? savo argumentus žodžiu.

?vertinimas

D?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtino

22. *Unabhängiger Finanzsenat* prašyme priimti prejudicinį sprendimą? Tvirtina, kad jis yra valstybės narės teismas, turintis teisę pateikti tokį prašymą pagal EB 34 straipsnį.

23. Be to, pateikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas neprieštaraudamas atsakė? klausimus kitoje šios institucijos nagrinėjamoje byloje(6), nors to nepadarė anksčiau *Berufungssenat der Finanzlandesdirektion* (Regiono finansų institucijos apeliacinė kolegija), *Unabhängiger Finanzsenat* pirmtakui, tačiau funkcijomis ir organizaciniu požiūriu susijusiam su mokesčių institucija, kurios sprendimus peržiūrėjo pateikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą?(7).

24. Taigi prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą nekelia abejonės.

Dėl pateiktų klausimų

25. *Kretztechnik* nori atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už įvairias paslaugas, kurias ji pirko siekdama, kad bendrovė būtų traukta į monei, kuri akcijos kotiruojamos Frankfurto vertybinių popierių biržoje, sraš ir išleisdama naujas biržoje kotiruojamas akcijas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas nustatė, kad suteiktos paslaugos buvo išimtinai susijusios su šiomis operacijomis.

26. Kad PVM būtų atskaitytinas, pirkimo sandoriai turi būti tiesiogiai susiję su apmokestinamos produkcijos sandoriais(8).

27. Tačiau Teisingumo Teismas nustatė, kad apmokestinamojo asmens bendrosios pridėtinės išlaidos iš esmės yra šio asmens ekonominės veiklos išlaidų sudedamoji dalis, taigi tiesiogiai su ja susijusios. Todėl pirkimo PVM už šias pridėtines išlaidas gali būti atskaitytas tiek, kiek produkcija yra apmokestinama(9).

28. Kaip žinoma, akcijų išleidimas nėra apmokestinamas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas.

29. Jei prekių tiekimas arba paslaugų teikimas atleistas nuo mokesčio, už tiesiogiai su juo susijusias paslaugas sumokėtas PVM negali būti atskaitomas.

30. Tačiau *Kretztechnik* tvirtina, kad akcijų išleidimas visai nėra jas išleidžiančios bendrovės paslauga, todėl jį reikėtų analizuoti kitaip. Jos nuomone, akcijų išleidimas yra tiesiog kapitalo padidinimas, lemiantis bendrovės išlaidas, sudarančias jos bendrąsias pridėtines išlaidas, ir taip susijęs su visa bendrovės ekonomine veikla.

Pirmasis klausimas

Šeštoji direktyva

31. Nacionalinis teismas klausia, ar bendrovės traukimas į monei, kuri akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, sraš ir bendrovės akcijų išleidimas naujiems akcininkams gali būti laikomas atlygintinu prekių tiekimu arba paslaugų teikimu Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme. Kadangi nekalbama apie prekes, tik klausiama, ar tai yra paslaugų teikimas. Taip pat aišku, kad bendrovės traukimas į monei, kuri akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, sraš gali būti nebent paslaugų gavimas, bet jokių būdu ne paslaugų teikimas.

32. Todėl pirmasis klausimas yra: ar naujų bendrovės akcijų išleidimas gali būti laikomas atlygintinu paslaugų teikimu.

33. Sandorius, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse arba asociacijose, galima laikyti

atlygintinu paslaugų teikimu, patenkančių į PVM taikymo sritį, nes kitu atveju jie negalėtų būti atleisti nuo mokesčių pagal 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį, ir bet kokių atvejų akivaizdu, kad tokie sandoriai patenka į 6 straipsnio 1 dalyje pateiktos „nematerialiojo turto perleidimo“ sąvokos apimtį. Derybų dėl akcijų, išskyrus jų valdymą arba saugojimą, sandoriai taip pat atleisti nuo mokesčių.

34. Remdamasis šia nuostata ir 4 straipsnio 2 dalyje pateiktu apibrėžimu, kuris apibūdina ekonominę veiklą kaip materialaus ir nematerialaus turto „naudojimą“, siekiant gauti nuolatinių pajamų, Teisingumo Teismas nuolat tvirtina, kad tik akcijų sigijimas, turėjimas arba pardavimas negali būti laikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme; kita vertus, sandoriai, sudaryti vykdant prekybą vertybiniais popieriais, gali patekti į PVM taikymo sritį(10).

35. Todėl pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį turimų akcijų perleidimas gali būti laikomas PVM apmokestinamu atlygintinu paslaugų teikimu, jei toks sandoris sudarytas vykdant komercinę akcijų prekybą. Šiuo atveju sandoris atleidžiamas nuo mokesčių pagal 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį. Jeigu sandoris sudaromas ne vykdant komercinę akcijų prekybą, jis nepatenka į PVM taikymo sritį.

36. Tačiau iki šiol Teisingumo Teismas šiuo aspektu nagrinėjo tik atvejį, kai apmokestinamasis asmuo parduoda kitos bendrovės akcijas. Atvejis, kai pati bendrovė išleidžia naujas akcijas, nagrinėtinas kitaip. Pavyzdžiui, kaip pažymėjo *Kretztechnik*, kai bendrovė turi kitos bendrovės akcijų, šios akcijos yra pirmosios bendrovės turto dalis; tačiau jos pačios akcijos yra įsipareigojimai jos akcininkams.

37. Teisingumo Teismas ankstesnėse bylose nenagrinėjo bendrovės naujų akcijų emisijų statuso, o *KapHag* byloje(11) jis nustatė, kad naujo partnerio priėmimas į kinę bendriją už pinigų naštą į jos turtą ekonominę veiklą Šeštosios direktyvos prasme arba atlygintiną paslaugų teikimą partneriui.

38. Atitinkami Teisingumo Teismo sprendimo *KapHag* motyvai, iš esmės pateikti 36–42 punktuose, gali būti apibendrinti šitaip(12). Nors „materialaus ir nematerialaus turto naudojimas“ yra plati sąvoka, ji neapima paprasto akcijų sigijimo ir turėjimo, nes už šią akcijų turėjimą gauti dividendai yra turto turėjimo nuosavybės teise rezultatas. Todėl naujų partnerių priimant į kinę bendriją už pinigų naštą į jos turtą ekonominę veiklą Šeštosios direktyvos prasme nevykdoma. Kadangi kitų bendrovių akcijų sigijimas savaime nėra ekonominę veiklą, tokia veikla nelaikytinas ir tokie akcijų perleidimas. Naujo partnerio priėmimas į kinę bendriją nėra paslaugų teikimas.

39. Šis aiškinimas buvo pagrįstas ankstesne Teisingumo Teismo praktika(13), kuri, kaip pažymėjo Danijos Vyriausybė, jis nuosekliai išplėtojo. Neseniai jis buvo patvirtintas sprendimu *Banque Bruxelles Lambert*(14).

40. *Kretztechnik*, Danijos ir Italijos vyriausybės bei Komisija mano, kad *KapHag* byloje priimtas sprendimas yra taikytinas ir bendrovei, didinančiai savo kapitalą, išleidžiant naujas akcijas.

41. Akivaizdu, kad šios dvi situacijos panašios.

42. Vis dėlto atsakovų, mokesčių institucija, ir Austrijos, Vokietijos ir Jungtinių Karalystų vyriausybės mano, kad šios dvi situacijos skiriasi ir kad akcijų išleidimas turėtų būti priskirtas prie atlygintiną paslaugų, patenkančių į PVM taikymo sritį (tačiau atleidžiamą nuo mokesčių pagal 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį).

43. Atsakovų, mokesčių institucija, ir Austrijos vyriausybė tvirtina, kad esminis šių dviejų situacijų skirtumas yra kinės bendrijos ir ribotos atsakomybės bendrovės pobūdis. Pavyzdžiui, kinė

bendrija, kitaip nei bendrov?, gali neb?ti juridiniu asmeniu.

44. Nesutinku, kad teisiniai ?moni? skirtumai šiuo atveju yra svarb?s. Kaip pos?dyje pažym?jo Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, šie dalykai valstyb?se nar?se labai skiriasi. Ta?iau tiek ?kin?s bendrijos turto dalis, tiek ribotos atsakomyb?s bendrov?s akcija patvirtina ši? objekt? dalies nuosavyb?, jei ?mon? yra pripažinta j? reglamentuojan?ioje teisin?je sistemoje, taigi netiesiogiai ir teis? ? turto dal?. Tod?l ekonominiu poži?riu nauj? akcij? išleidimas už pinigus, kuriais padidinamas ?mon?s kapitalas, yra labai panašus ? naujo partnerio pri?mim? ? ?kin? bendrij? už pinigin? ?naš? ? ?kin?s bendrijos turt?.

45. Mokes?i? institucija toliau tvirtina, kad pri?mus nauj? partner? ? ?kin? bendrij? yra sudaroma esam? partneri? ir nauj? partneri? sutartis, o išleidžiant naujas akcijas esami akcininkai kaip tokie nedalyvauja.

46. Ta?iau Teisingumo Teismas sprendime *KapHag*(15) pažym?jo, kad jeigu naujo partnerio pri?mimas nesusij?s su atlygintin? paslaug? teikimu, visiškai nesvarbu, ar jo pri?mim? patvirtina ?kin?s bendrijos aktas, ar esam? partneri? sutartis.

47. Manau, jog Austrijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? teiginys, kad bendrov?, kitaip nei nauj? partner? priimanti ?kin? bendrija, nežino, kas nupirks jos išleistas naujas akcijas ir kad dalis pirk?j? arba visi pirk?jai gali b?ti apmokestinami prekiautojai, užsiimantys ekonomine veikla, taip pat neturi reikšm?s.

48. Akivaizdu, kad sandorio pob?dis PVM taikymo tikslais nustatomas atsižvelgiant ? pardav?jo, o ne pirk?jo pad?t?. Priešingu atveju, prek? tiekimas arba paslaug? teikimas priva?iam vartotojui b?t? neapmokestinamas sandoris, o tai visiškai prieštaraut? PVM kaip „bendro vartojimo mokes?io, <...> taikomo iki mažmenin?s prekybos etapo imtinai”(16), pob?džiui.

49. Pirk?jo pad?tis yra svarbi tik nustatant, ar jis gal?s atskaityti sandoriui taikom? PVM(17). Ar PVM bus priskai?iuojamas, priklauso nuo to, ar pardav?jas yra „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks”, ir jei jis toks yra, ar sandoris bus apmokestinamas.

50. Ta?iau pateiktas argumentas bet kuriuo atveju paremtas prielaida, kad akcij? išleidimas gali b?ti laikomas paslaugos teikimu naujam akcininkui.

51. Vis d?lto svarbi sprendimo *KapHag* išvada, kad naujam partneriui esami partneriai arba ?kin? bendrija nesuteikia paslaugos, o šioje byloje svarbu išsiaiškinti, ar bendrov?s akcij? išleidimas apskritai gali b?ti laikomas paslaug? teikimu. Šiuo atžvilgiu manau, kad Italijos vyriausyb?, didži?ja dalimi Komisija, ir ypa? *Kretztechnik*, pateik? labai ?tikinam? samprotavim?.

52. Nors Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis apib?dina paslaug? teikim? kaip bet kok? sandor?, kuris n?ra prek? tiekimas, to, aišku, nereik?t? suprasti visiškai pažodžiui. Pagr?s?iau b?t? aiškinti, kad tokiu apibr?žimu siekta apib?dinti paslaug? kaip bet ko, kas n?ra prek?, teikim?.

53. PVM yra apyvartos ir vartojimo mokestis(18). Tik apmokestinamojo asmens apyvartos dal? sudaranti ir pasiekusi veiklos etap?, kur? paprastai baigia galutinis pirk?jas, produkcija gali b?ti apmokestinama.

54. Akcij? išleidimo negalima laikyti bendrov?s apyvartos dalimi. Taip pat tai n?ra naujam akcininkui, kuris yra ne pirk?jas, o bendrov?s dalies savininkas, suteikiama paslauga.

55. Be to, reik?t? prisiminti, kad tarp šali? sudaromas sandoris turi du aspektus: pirma – tai yra perdavimas, o antra – ?sigijimas. (19) Ta?iau tik perdavimas, o ne ?sigijimas gali b?ti apmokestinamas arba atleistas nuo mokes?io sandoris, patenkantis ? PVM taikymo srit?. Savaime

aišku, asmuo, ?sigydamas daikt? arba paslaugas, netiekia preki? ir neteikia paslaug?.

56. Kalbant apie akcijas, kas yra perdavimas ir kas ?sigijimas?

57. Ribotos atsakomyb?s bendrov?s akcijos nuosavyb?s teis? apima (likutinio ir priklausan?io) bendrov?s turto dalies nuosavyb?, paprastai suteikian?i? teis? akcininkui gauti dal? bendrov?s paskirstyto pelno ir dal? bendrov?s likutinio turto, jei ji yra likviduojama.

58. Kai akcininkas parduoda akcij?, tai yra aiškus paslaug? teikimas, perduodant turim? nematerial?j? turt? Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme. Pirk?jas neinvestuoja ? bendrov? taip didindamas kapital?, bet ?gyja tam tikr? teisi? ? bendrov?s kapital?, kuris jau yra suformuotas. Teisingumo Teismas jau nagrin?jo tokius sandorius, spr?sdamas ankstesnes bylas d?l PVM taikymo akcij? sandoriams.

59. Vis d?lto bendrov?, išleisdama naujas akcijas, neparduoda savo esamo nematerialiojo turto arba teisi? ? savo aktyv? dal?. Ji didina savo aktyvus ?gydama kapitalo ir pripaž?sta nauj? akcinink? nuosavyb?s teises ? anks?iau neegzistavusi? padid?jusio turto dal?, kuri atsirado naujiems akcininkams prisid?jus prie kapitalo didinimo.

60. Taigi šiuo atveju bendrov? neteikia paslaug?. Bendrov?s poži?riu, tai kapitalo ?gijimas, o ne paslaug? teikimas, tod?l joks sandoris negali b?ti apmokestintas arba atleistas nuo PVM. Akcininko poži?riu, tai investicija, kapitalo panaudojimas, bet ne ?sigijimas(20).

Kapitalo mokes?io direktyva

61. Nors nauj? bendrov?s akcij? išleidimas n?ra ? PVM taikymo srit? patenkantis paslaug? teikimas, vis d?lto toks akcij? išleidimas gali b?ti apmokestinamas kitu Bendrijos mastu suderintu mokes?iu, numatytu Kapitalo mokes?io direktyvoje(21).

62. Kaip pažymi Italijos vyriausyb?, šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies f punktas numato, kad valstyb?s nar?s gali apmokestinti PVM 10 ir 11 straipsniuose išvardytus sandorius, tarp kuri? yra ir akcij? išleidimas.

63. Vis d?lto Kapitalo mokes?io direktyva nenumato, kad PVM gali b?ti taikomas sandoriams, kurie pagal PVM direktyvas nepatenka ? šio mokes?io taikymo srit?. 12 straipsnio 1 dalies f punktas nurodo tik tuos 10 ir 11 straipsnyje išvardytus sandorius, kurie patenka ? PVM taikymo srit? pagal Šešt?j? direktyv?, pavyzdžiui, komercin? akcij? prekyb?.

64. Be to, palyginus Kapitalo mokes?io direktyv? su PVM direktyvomis darytina išvada, kad kapitalo sandoriai visai nepatenka ? PVM taikymo srit?, nesvarbu, ar jie yra laikomi s?naudomis, ar produkcija.

65. Pirmosios PVM direktyvos(22) pirmos dvi konstatuojamosios dalys numato:

„kadangi pagrindinis Sutarties tikslas yra ekonomin?s s?jungos sistemoje sukurti bendr?j? rink?, kurioje vykt? sveika konkurencija ir kurios savyb?s b?t? panašios ? vidaus rinkos savybes;

kadangi šiam tikslui pasiekti valstyb?s nar?s prieš tai turi prad?ti taikyti tokius apyvartos mokes?ius reglamentuojan?ius teis?s aktus, kurie neiškreipt? konkurencijos s?lyg? ir nesudaryt? kli??i? laisvam preki? bei paslaug? jud?jimui bendrojoje rinkoje“.

66. Kita vertus, Kapitalo mokes?io direktyvos pirma konstatuojamoji dalis numato:

„kadangi Sutarties tikslas yra sukurti ekonomin? s?jung?, kurios savyb?s b?t? panašios ? vidaus

rinkos, ir kadangi viena esmini? s?lyg? tam pasiekti yra laisvo kapitalo jud?jimo skatinimas”.

67. Šios ištraukos patvirtina poži?r?, kad šios dvi direktyvos (j? rinkiniai) ir j? numatyti mokes?iai taikomi dviem skirtingoms sandori? kategorijoms. Jos abi siekia užtikrinti vienodas galimybes vidaus rinkoje, bet PVM susij?s su laisvu preki? ir paslaug? jud?jimu, o kapitalo mokestis susij?s su laisvu kapitalo jud?jimu. Kadangi kapitalo mokes?iu negali b?ti apmokestinamos prek?s arba paslaugos, tai galima daryti išvad?, kad ir PVM, kuris yra apyvartos ir vartojimo mokestis, negali b?ti taikomas didinant kapital?.

Išvada d?l pirmojo klausimo

68. Galima apibendrinti, kad nauj? akcij? išleidimas visai n?ra bendrov?s paslaug? teikimas ir (arba) toks sandorio tipas n?ra susij?s su PVM. Bet kuriuo atveju ?vair?s sandorio pob?džio nustatymai, darant prielaid?, kad tai yra paslaug? teikimas arba preki? tiekimas, patenkantis ? PVM taikymo srit?, yra netinkami.

69. Tod?l ? nacionalinio teismo pirm?j? klausim? reik?t? atsakyti neigiamai, o atitinkamai ? antr?j? klausim? atsakyti nereikia.

Tre?iasis klausimas

70. Kadangi *Kretztechnik* akcij? išleidimas negali b?ti laikomas ? PVM taikymo srit? patenkan?iu preki? tiekimu arba paslaug? tiekimu, kuris gal?t? b?ti apmokestintas arba atleistas nuo PVM, atsižvelgiant ? tai b?tina aptarti prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo išvad?, kad išlaidos už gin?ijamas paslaugas priskirtinos tik bendrov?s ?traukimui ? ?moni?, kuri? akcijos kotiruojamos vertybini? popieri? bir?oje, s?raš?.

71. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje nustatyta teis? atskaityti mokest? paremta produkcijos s?naud? ir išieigos sandori? susiejimu.

72. Bet koks ši? išlaid? ryšys su kitais ?vykiais, pavyzdžiui, kitomis s?naudomis, išimtinai vidiniais apmokestinamojo asmens verslo sandoriais arba kitais sandoriais nei preki? tiekimas arba paslaug? teikimas, kurie nepatenka ? PVM taikymo srit?, šiuo atžvilgiu tiesiog yra nesvarbus.

73. Pavyzdžiui, jei pardav?jas naudojasi brokerio arba vertintojo paslaugomis ?sigydamas produkt?, ši? paslaug? kaina gali b?ti laikoma tiesiogiai ir išimtinai susijusi su produkto ?sigijimu. Ta?iau nuo to nepriklauso, ar PVM už suteiktas paslaugas gali b?ti atskaitytas. Teis? atskaityti PVM nustatoma pagal produkcijos sandorius, kuriems naudojamos paslaugos. Paprastai tokie sandoriai sudaromi d?l ištekl?, toliau naudojam? produktams arba prek?ms ar paslaugoms arba ? jas inkorporuojamos. Teis? atskaityti mokest? priklausys nuo to, ar tokie ištekliai apmokestinami.

74. Taigi, jeigu sandoris su kuriuo glaudžiausiai susijusios s?naudos nepatenka ? PVM taikymo srit?, nes bet kuriuo atveju jis n?ra d?l preki? tiekimo arba paslaug? teikimo, toks sandoris visiškai neturi reikšm?s nustatant teis? atskaityti mokest?. Tokiu atveju svarbus ryšys, jeigu toks yra, su produkcija ir tai, ar ji yra apmokestinama, ar atleista nuo mokes?io(23).

75. Tod?l *Kretztechnik* atveju reik?t? klausti, ar akcij? išleidimu padidintas kapitalas buvo naudojamas vienam arba keliems apmokestinamiems sandoriams sudaryti.

76. Panašu, kad kapitalo panaudojimas, taip pat ir paslaugos, susijusios su kapitalo padidinimu, negali b?ti siejami su aiškiais produkcijos išieigos sandoriais, bet turi b?ti priskirti visai bendrov?s ekonominei veiklai. Neabejotina, kad komercin? bendrov? didina kapital? savo ekonomin?s veiklos tikslais.

77. *Kretztechnik* didindama kapitalą veikė kaip apmokestinamasis asmuo, nes visos bendrovės sąnaudos yra apmokestinamos. Tokiu atveju pirkimams taikomas PVM, kaip pridėtinės bendrovės ekonominės veiklos išlaidos, bus visiškai atskaitomas pagal 27 punkte apibendrintą Teisingumo Teismo praktiką. Tačiau jei bendrovė teiktų ir kitas paslaugas, būtų galima atskaityti tik dalį mokesčio, jei apskaitą įvairius remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi.

Išvada

78. Todėl manau, kad Teisingumo Teismas turėtų ? *Unabhängiger Finanzsenat* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. Bendrovės ?traukimas ? ?monių, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, sąrašą ir akcijų išleidimas, jas parduodant naujiems akcininkams už nominalią vertę, nelaikomas atlygintinu prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, 2 straipsnio 1 dalį.

2. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalis pirkimo mokestis už paslaugas, susijusias su akcijų išleidimu, gali būti atskaitomas, jei bendrovės produkcijos sandoriai yra apmokestinami PVM.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL 1977 L 145, p. 1; toliau – Šeštoji direktyva).

3 – 1982 m. gegužės 5 d. Sprendimas *Gaston Schul Douane Expeditur* (C-15/81, Rink. p. 1409) ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C-408/98, Rink. p. I-1361).

4 – 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas (Rink. p. I-6851).

5 – Išvados 50 punktas.

6 – 2004 m. birželio 24 d. Sprendimas *Herbert Handlbauer* (C-278/02, dar neskelbtas Rinkinyje); žr. sprendimo 23 punktą ir generalinio advokato A. Tizzano išvados nuo 24–37 punktus.

7 – 2002 m. gegužės 30 d. Sprendimas *Walter Schmid* (C-516/99, Rink. p. I-4573).

8 – Žr. 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Cibo Participations* (C-16/00, Rink. p. I-6663, 26 punktas) ir šiame sprendime minėtą teismo praktiką..

9 – Žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimą *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983, būtent 25 punktas) ir 3 išnašoje minėtą sprendimą *Abbey National* 35, 36 ir 40 punktus.

10 – Žr. naujausią 2004 m. spalio 21 d. Sprendimą *Banque Bruxelles Lambert* (C-8/03, dar neskelbtas Rinkinyje, 36–41 punktai) ir šiame sprendime minėtą teismo praktiką.

11 – Minėtas 4 išnašoje.

12 – Taip pat žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo išvados 24–36 punktus.

13 – Teisingumo Teismas būtų nurodęs 1991 m. birželio 21 d. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (60/90, Rink. p. I-3013, 33 punktas); sprendimą *Harnas & Helm* (80/95, Rink. p. I-745,

13–15 punktai) ir sprendim? *Wellcome Trust* (C-155/94, Rink. p. I-3013, 33 punktas).

14 – Min?tas 10 išnašoje.

15 – Žr. 42 punkt?.

16 – Žr. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo 2 straipsn? (OL 1967, p. 14).

17 – Žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendim? *Lennartz*, (C-97/90, Rink. p. I-3795, 8 punktas).

18 – Žr. vis? PVM direktyv? antraštes ir Pirmosios direktyvos 2 straipsn?, min?t? 16 išnašoje.

19 – Preki? main? sandorio atveju, žinoma, yra du perdavimai ir du ?sigijimai.

20 – Taip pat žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo išvados byloje *KapHag* 32 ir 33 punktus.

21 – 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva 69/335/EEB d?l netiesiogini? mokes?i?, taikom? kapitalui pritraukti (OL 1969(II), p. 412).

22 – Min?ta 16 išnašoje.

23 – Taip pat žr. mano išvad? *Abbey National* byloje, min?t? 3 išnašoje, b?tent 35 ir 46 punktus.