

GENERALINIO ADVOKATO PAOLO MENGOZZI

IŠVADA,

pateikta 2009 m. vasario 12 d.(1)

Byla C-29/08

Skatteverket

prieš

AB SKF

(*Regeringsrätten* (Švedija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Šeštosios direktyvos 2 ir 4 straipsniai, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis ir 17 straipsnio bei Direktyvos 2006/112/EB 2 ir 9 straipsniai, 135 straipsnio 1 dalies f punkto ir 168 straipsnio išaiškinimas – Patronuojančios bendrovės atliekant grupės reorganizavimą dukterinės bendrovės akcijų ir kitos bendrovės likusią dalį kapitale perleidimas – PVM, sumokėto už paslaugas, kurias patronuojanti bendrovė įsigijo atlikdama akcijų perleidimo sandorius, atskaitymas“

I – **Pavadas**

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2), paskutinį kartą iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB(3) (toliau – Šeštoji direktyva), 2, 4 straipsniai, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis ir 17 straipsnio bei 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(4) 2, 9 straipsniai, 135 straipsnio 1 dalies ir 168 straipsnio išaiškinimu.

2. Šis prašymas pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Skatteverket* (Švedijos mokesčių administratorius), ieškovės pagrindinėje byloje, ir bendrovės *AB SKF* (toliau – *SKF*), atsakovės pagrindinėje byloje, dėl *Skatterättsnämnden* (Mokesčių teisės komisija) mokesčių išaiškinimo(5) dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto už *SKF* įsigytas paslaugas perleidžiant visas dukterinės bendrovės (toliau – dukterinė bendrovė) akcijas ir kitos bendrovės (toliau – kontroliuojama bendrovė) likusias dalis kapitale, atskaitymo mokestiniais metais, kai galiojo Šeštoji direktyva ir Direktyva 2006/112.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Bendrijos teisės aktai*

3. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir

paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri ekonominė veikla, nurodyta 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visoki gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei ūkinių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>

5. Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies antros pastraipos pirmąją frazės paslaugų teikimu gali būti, *inter alia*, nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisė patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, perdavimas.

6. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje numatyta, kad valstybės narės atleidžia nuo PVM „sandorius, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse ar asociacijose, ūkinių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais <...>“.

7. 17 straipsnis susijęs su teisės atskaitą atsiradimu ir apimtimi. Jo 1, 2, 3 ir 5 dalyse numatyta:

„1. Teisė atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jam reikia sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą šalies teritorijoje už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti šio straipsnio 2 dalyje nurodytą [PVM] tiek, kiek prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<...>

c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B skirsnio a punktą ir d punkto 1-5 papunkčius, kai klientas yra sąsisteigė už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti už Bendrijos ribų.

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga [PVM] dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

<...>“

8. Šeštoji direktyva buvo panaikinta Direktyva 2006/112/EB. Pagal jos 413 straipsnį Direktyva 2006/112 įsigaliojo 2007 m. sausio 1 dieną.

9. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalis, 9 straipsnio 1 dalis, 25 straipsnio a punktas, 135 straipsnio 1 dalies f punktas, 168 straipsnio a punktas, 169 straipsnio c punktas ir 173 straipsnio 1 dalis iš esmės yra tapatūs atitinkamai Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 daliai, 4 straipsnio 1 ir 2 dalims, 6 straipsnio 1 dalies antrai pastraipai, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 punktui, 17 straipsnio 2 daliai, 3 dalies c punktui ir 5 dalies pirmai pastraipai.

B – *Nacionalinės teisės aktai*

10. 1994 m. kovo 30 d. PVM įstatymo Nr. 200 (Mervärdesskattelagen (1994:200)(6), toliau – ML įstatymas) 1 skyriaus 1 straipsnyje numatyta, kad PVM reikia mokėti į valstybės iždą nuo Švedijos teritorijoje vykdančių ekonominę veiklą apmokestinamo prekių tiekimo ir paslaugų teikimo.

11. ML įstatymo 3 skyriaus 9 straipsnyje numatyta, kad sandoriai, be kita ko, susiję su vertybiniais popieriais, kaip antai akcijų, kitų dalių bendrovėse ir vekselių, kurių nuosavybės teisė patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, tiekimas ir prekyba tarpininkaujant bei investicinių fondų valdymas, yra nepamokestinami.

12. ML įstatymo 8 skyriaus 3 straipsnyje numatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo ekonominei veiklai, jis turi teisę atskaityti PVM už pirkimą ir importą.

III – Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

13. Akcinė bendrovė *SKF* yra didelės pramonės grupės, vykdančios veiklą keliose šalyse, patronuojanti bendrovė. Ji aktyviai dalyvauja valdant savo dukterines bendroves ir joms už atlygą teikia paslaugas, kaip antai valdymas, administravimas ir prekybos politika. Už šias paslaugas sėkmingai išrašomos dukterinėms bendrovėms, o *SKF* nuo šių paslaugų moka PVM.

14. *SKF* ketina restruktūrizuoti savo grupę ir todėl perleisti visą vieną iš savo dukterinių bendrovių, kurios visas akcijas ji turi, veiklą parduodama tas akcijas. Be to, ji ketina perleisti kontroliuojamoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 % akcijų ir kuriai anksčiau kaip patronuojanti bendrovė teikė apmokestinamas PVM paslaugas, 26,5 % kapitalo dalį. Šis perleidimas motyvuojamas gauti lėšų kitai grupės veiklai finansuoti. Siekdama įgyvendinti šiuos perleidimus, *SKF* ketina įsigyti paslaugų, susijusių su vertybinių popierių vertinimu, pagalba derantis ir teisine pagalba sutartims parengti. Šios paslaugos bus apmokestinamos PVM.

15. Siekdama išsiaiškinti, kokios bus mokestinės šio perleidimo pasekmės, *SKF* kreipėsi į *Skatterättsnämnden* su prašymu priimti išaiškinimą dėl už paslaugų teikimą sumokėto pirkimo PVM atskaitymo, perleidžiant dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijas.

16. 2007 m. sausio 7 d. Sprendime *Skatterättsnämnden* nusprendė, kad abiem atvejais *SKF* turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už šias paslaugas teikimą. Ji manė, kad *SKF* paslaugų teikimas dukterinei ir kontroliuojamai bendrovei yra ekonominės veiklos dalis ir kad galima atskaityti PVM, sumokėtą nuo išlaidų įsigyjant šias bendroves. PVM nuo išlaidų perleidžiant šią veiklą taip pat turėtų būti atskaitomas. Tai, kad kontroliuojamos bendrovės veikla yra nutraukiama laipsniškai, nedaro jokios įtakos šiam vertinimui.

17. *Skatteverket* apskundė šį sprendimą *Regeringsrätten* ir paprašė pripažinti, kad nuo įsigytų

paslaugų sumokėto mokesčio atskaityti negalima. *SKF* savo ruožtu paprašė patvirtinti *Skatterättsnämnden* preliminarų nuomonę.

18. Šiomis aplinkybėmis *Regeringsrätten* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos <...> 2 ir 4 straipsnius bei Direktyvos 2006/112/EB 2 ir 9 straipsnius reikia aiškinti taip, kad asmens, kurio paslaugų teikimas dukterinei bendrovei yra apmokestinamas [PVM], akcijų toje bendrovėje pardavimas yra apmokestinamas [PVM] sandoris?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra, kad pardavimas laikytinas apmokestinamu PVM sandoriu, ar jis yra neapmokestinamas pagal [Šeštosios] direktyvos <...> 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktą kaip su akcijomis susijęs sandoris?

3. Neatsižvelgiant į pirmąjį dviejų klausimų atsakymus, ar, kaip ir bendrąjį išlaidų atvejų, egzistuoja teisė į atskaitą išlaidų, patirtų perleidžiant akcijas, atžvilgiu?

4. Ar atsakant į visus šiuos klausimus svarbu yra tai, kad dukterinės bendrovės akcijų perleidimas vyksta etapais?“

IV – Dėl proceso Teisingumo Teisme

19. Pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį *Skatteverket*, *SKF*, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Europos Bendrijų Komisija pateikė rašytines pastabas. Bylos šalys ir Švedijos vyriausybė buvo išklaustos per 2008 m. gruodžio 4 d. posėdį, išskyrus *Skatteverket* ir Jungtinės Karalystės vyriausybę, kurios jame nedalyvavo.

V – Vertinimas

A – Pirmosios pastabos

20. Kaip nurodyta, pagrindinė byla susijusi su klausimu, ar *SKF* gali atskaityti PVM, sumokėtą įsigyjant paslaugų, susijusių su vertybinių popierių vertinimu, pagalba derantis ir teisine pagalba sutartims parengti dėl dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijų perleidimo.

21. Bendrai kalbant, primintina, kad bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo yra apmokestinama PVM(7).

22. Pagal teismo praktiką tam, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį, kartu atsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalį, atsirastų teisė atskaityti PVM, tarp įsigytų prekių ar paslaugų ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, turi būti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys(8). Kitaip tariant, iš esmės tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis(9).

23. Tačiau Teisingumo Teismas vis dėlto pripažino, kad teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis(10).

24. Pirmieji trys prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausimai susij? su jau min?tomis teis?s ? atskait? atsiradimo s?lygomis, t. y.: a) ar akcij? perleidimo sandoris, t. y. „pardavimo“ sandoris, yra ekonominis sandoris, patenkantis ? Šeštosios direktyvos (ir Direktyvos 2006/112) taikymo srit?; b) atsakius teigiamai, ar d?l šio sandorio atsiranda teis? ? atskait?, t. y. jam netaikomas joks Šeštojoje direktyvoje (ir Direktyvoje 2006/112) numatytas atleidimas nuo PVM; c) ar teis? atskaityti SKF ?sigyjant paslaugas sumok?t? PVM taikoma išlaidoms, kurios, nors tiesiogiai susijusios su akcij? perleidimu, gali sudaryti apmokestinamojo asmens bendr?j? išlaid? dal?. Ketvirtasis klausimas susij?s su galima aplinkyb?s, kad akcij? perleidimas padalytas ? kelet? sandori?, ?taka atsakymams ? pirmesnius klausimus.

B – *D?l pirmojo prejudicinio klausimo*

25. Kaip teisingai nurod? visos Teisingumo Teisme pastabas pateikusios šalys, pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar tokie akcij? perleidimai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, yra sandoriai, galintys patekti ? Šeštosios direktyvos ir Direktyvos 2006/112 taikymo srit?.

26. Priešingai nei pos?dyje nurod? SKF, kuri mano, kad dalyvavimo kapitale perleidimas, ?skaitant ir nagrin?jam? pagrindin?je byloje, neapmokestinamas PVM, mano nuomone, ? š? klausim? reikia atsakyti teigiamai, kaip tam, be kita ko, pritar? *Skatteverket*, trys pastabas šioje byloje pateikusios vyriausyb?s ir Komisija.

27. Tiesa, iš teismo praktikos matyti, kad bendrov?s kapitalo dali? kitoje bendrov?je perleidimas iš esm?s savaime n?ra ekonomin? veikla Šeštosios direktyvos prasme ir tod?l nepatenka ? jos taikymo srit?(11).

28. Vis d?lto, Teisingumo Teismo nuomone, kaip sandoris, be kita ko, susij?s su akcijomis ar kitomis dalimis bendrov?je, vykdomas ver?iantis komercine akcij? prekyba(12) ar tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvaujant nagrin?jam? bendrovi? valdyme, neatsižvelgiant ? dalyvaujan?i? asmen? akcinink? ar dalinink? teises(13), šis sandoris gali patekti ? PVM taikymo srit?.

29. Taigi d?l dali? kapitale, susijusi? su tiesioginiu ar netiesioginiu dalyvavimu valdant bendrov?, kurioje ?vyko sandoriai, per?mimo Teisingumo Teismas nusprend?, kad toks dalyvavimas valdant dukterines bendroves turi b?ti laikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme, kai jis reiškia, jog yra ?gyvendinami tokie pagal šios direktyvos 2 straipsn? apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai kontroliuojan?ios bendrov?s šioms dukterin?ms bendrov?ms teikiamos administracin?s, finansin?s ar apskaitos, prekybos ir technin?s paslaugos(14).

30. Ta?iau akivaizdu, kad pagrindin?je byloje SKF, gamybos grup?s patronuojanti bendrov?, dalyvavo valdant dukterin? ir kontroliuojam? bendroves, nurodytas prašyme priimti prejudicin? sprendim?, šioms dviem bendrov?ms teikdama už atlyg? ?vairias, pavyzdžiui, administracines, apskaitos ir prekybos paslaugas, už kurias SKF tur?jo mok?ti PVM. Kaip per pos?d? teisingai nurod? Švedijos vyriausyb?, toks dalyvavimas ?rodo, kad SKF dukterin?je ir kontroliuojamoje bendrov?je turi finansini? interes?, kurie viršija paprasto akcininko interesus.

31. Tiesa, kaip pažym?jo Vokietijos vyriausyb?, gali išlikti abejon? d?l tokio akcij? perleidimo sandorio, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, ?traukimo ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?, kai juo, atvirkš?iai nei akcij? nusipirkimo ar tur?jimo atveju, ne formaliai prisidedama prie dalyvavimo valdant dukterin? ar kontroliuojam? bendroves, bet kai jis skirtas nutraukti ši? veikl?.

32. Vis dėlto tokia abejonė gali būti išsklaidyta dėl tokių priežasčių.

33. Pirmiausia, kaip ir Vokietijos vyriausybė, manau, kad akcijų perleidimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, galiausiai yra pats didžiausias įmanomas dalyvavimas dukterinės ar kontroliuojamos bendrovės veikloje kaip bendrovių grupės valdymo priemonė patronuojančiai bendrovei vykdančiai šios grupės restruktūrizavimą. Todėl šios išvados 29 punkte minėta teismo praktika, man atrodo, taip pat tinka ir akcijų perleidimo atvejui.

34. Paskui ir bet kuriuo atveju, kaip Teisingumo Teismas savo vertinime, kad paprastas turtinių teisių įsigijimas nėra ekonominio pobūdžio, labai aiškiai išplėtojo paprasto turtinių teisių pardavimo atvejui (15), vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principai, mano nuomone, reikalauja, jog Teisingumo Teismo vertinimas, kad turtinių teisių įsigijimas, dėl kurio atsiranda patronuojančios bendrovės dalyvavimas valdant dukterinę ar kontroliuojamą bendrovę, būtų ekonominio pobūdžio ir taikomas turtinių teisių perleidimo, užbaigiančio tokį dalyvavimą, atvejams.

35. Kadangi šie pamėstymai tinka ir aiškinant Direktyvą 2006/112, manau, kad pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei Direktyvos 2006/112/EB 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis reikia aiškinti taip, kad visų patronuojančios bendrovės turimų dukterinės ar kontroliuojamos bendrovės, kurias valdant patronuojanti bendrovė tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvavo joms teikdama už atlygą įvairias administracines, apskaitos ir prekybos paslaugas, už kurias ši bendrovė turi mokėti PVM, akcijų kapitale perleidimas yra ekonominė veikla.

C – Dėl antrojo prejudicinio klausimo

36. Jei akcijų, turimų patronuojančios bendrovės dukterinės ar kontroliuojamos bendrovės kapitale, perleidimas patenka į Šeštosios direktyvos ir Direktyvos 2006/112 taikymo sritį, o taip ir yra, kaip k? tik nurodžiau, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antruoju klausimu klausia, ar šiam perleidimui taikytinas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktas.

37. *Skatteverket*, kaip ir trys Teisingumo Teismui pastabas pateikusios vyriausybės, mano, kad šis klausimas reikia atsakyti teigiamai.

38. Tačiau nors *SKF* teigia, kad atsižvelgiant į jos pasiūlytą atsakymą pirmąjį klausimą šis klausimas atsakyti nereikia, Komisija tvirtina, jog visų bendrovės akcijų pardavimas turi būti laikomas strateginiu turto perkėlimu siekiant gauti lėšas kitai grupės veiklai finansuoti. Dėl šios priežasties, Komisijos nuomone, dėl to, kad šis sandoris yra panašus į visų ar dalinų visos įmonės perleidimą, jam netaikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas atleidimas nuo PVM. Kaip buvo konkrečiai pabrėžta per posėdį vykusiose diskusijose, Komisija taip pat mano, kad, atsižvelgiant į Sprendimo *Kretztechnik* 20 punktą, minėtas atleidimas taikytinas tik komerciniams sandoriams dėl vertybinių popierių.

39. Tokie argumentai netikimi.

40. Reikia priminti, kad pagal k? tik minėtas dvi nuostatas valstybės narės atleidžia nuo PVM sandorius dėl akcijų, turtinių teisių bendrovėse ar asociacijose, obligacijų ir kitų vertybinių popierių.

41. Iš Sprendimo *Wellcome Trust* matyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje numatytas atleidimas nuo PVM taikomas „sandoriams dėl akcijų“, kuriais siekiama tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti bendrovėje, kur įgyjama turtinė teisi (16).
42. Žinoma, visi pastebės, jog minėtame sprendime Teisingumo Teismas rėmėsi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčiu siekdamas parodyti turtinę teisę įsigijimo, dėl kurio atsiranda patronuojančios bendrovės dalyvavimas valdant nagrinjamą dukterinę bendrovę, ekonominę pobūdį, o ne, konkrečiai kalbant, tam, kad nustatytų šioje nuostatoje tvirtino atleidimo tikslą apimtį.
43. Todėl, kitaip nei Komisija, nemanau, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio (ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkto) apimtis gali būti apribota vien vertybinių popierių pardavimo komerciniais sandoriais, netaikant šios nuostatos patronuojančios bendrovės akcijų dukterinėje ar kontroliuojamoje bendrovėje pardavimui, koks nagrinjamas pagrindinėje byloje.
44. Pirma, nei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje, nei Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkte nenumatytas toks sandorių dėl akcijų, kurie patenka į šios direktyvos taikymo sritį, atskyrimas.
45. Antra, mano nuomone, remiantis Sprendimo *Kretztechnik* 20 punktu negalima padaryti išvados, prie kurios priėjo Komisija. Iš tiesų minėtame punkte nagrinjamas, ar akcijų išleidimas yra ekonominio pobūdžio, dėl kurio ši operacija galėtų patekti į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, Teisingumo Teismas paprasčiausia priminė, kad pagal šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį nuo PVM mokesčio atleidžiami sandoriai, iš kurių gaunamos nuolatinės pajamos iš veiklos, kuri yra daugiau nei paprastas vertybinių popierių įsigijimas ir pardavimas, *pavyzdžiui*, komercinės vertybinių popierių prekybos sandoriai (17).
46. Todėl tikrai neatrodo, kad šiuo punktu būtų apribota Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje numatyto atleidimo nuo PVM apimtis vien komercinės prekybos vertybiniais popieriais sandoriais.
47. Atvirkščiai, minėtas atleidimas nuo PVM taikomas, viena vertus, visiems sandoriams, kurie nepriklauso paprastam vertybinių popierių įsigijimui ar pardavimui, nes šie sandoriai, kaip buvo minėta šios išvados 27 punkte, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį. Kaip jau minėjau, ši sąlyga yra tenkinama tokioje situacijos, kokia nagrinjama pagrindinėje byloje.
48. Kita vertus, iš sandorių, kuriems taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje numatytas atleidimas, turi būti gaunamos nuolatinės pajamos. Pagrindinėje byloje aplinkybės, kad pajamos, gautos iš perleidimo sandorio, bus panaudotos SKF vadovaujamos bendrovės gamybos grupei restruktūrizuoti, mano nuomone, pakankamai tenkina nuolatinių pajamų sąlygą, nes šios pajamos gaunamos iš struktūrinio, būtinai ilgai trunkančio ir didelės apimties sandorio.

49. Kad akcijų perleidimo sandoriai turi būti traukiami? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis taikymo sritį, mano nuomone, taip pat patvirtina Sprendimo *Harnas & Helm* 16 punkte nurodyti argumentai, kuriais Teisingumo Teismas, pateikdamas nuorodą būtent? Sprendim? *Wellcome Trust*, pripažino, kad „Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje numatytiems sandoriams gali būti taikomas PVM, kai jie atliekami vykdant komercinį vertybinį popierių prekybą, kai jais siekiama išsaugoti tiesioginį ar netiesioginį dalyvavimą valdant bendrovę, kurioje turima akcijų, arba kai jie yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamosios veiklos pradžios“ (18).

50. Taigi atrodo, kad, remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčiu, jame tvirtintas atleidimas nuo PVM apima visus šioje nuostatoje numatytus sandorius „dėl akcijų“, kuriems gali būti taikoma ši direktyva. Dėl to, kad, kaip tvirtina Komisija, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnis, kaip leidžianti nukrypti nuo bendrojo principo, kad PVM apmokestinamos visos apmokestinamojo asmens už atlygą teikiamos paslaugos, nuostata, turi būti aiškinamas siaurai (19), negalima, mano nuomone, neatsižvelgti? šios nuostatos formuluotą.

51. Mano nuomone, šio vertinimo negali paneigti Komisijos pateiktas papildomas argumentas, jog toks akcijų perleidimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti laikomas panašiu? vis? ar dalin? visos? monos perleidim? už atlygą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies prasme; šis perleidimas iš esmės yra apmokestinamas, todėl jam netaikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje numatytas atleidimas nuo PVM.

52. Iš tiesų pirmiausia, bendrai kalbant, abejoju, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis, numatyta šios direktyvos 5 straipsnyje apibrėžiant „prekių tiekimą“, gali apimti akcijų perleidimą, kuris priklauso šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies apibrėžtam „paslaugų teikimui“, apimančiam „nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisę patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, perleidimą [perleidimus]“. Be to, šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad Sprendime *Kretztechnik* (20) Teisingumo Teismas atmetė, jog naujų akcijų išleidimas gali būti laikomas prekių tiekimu už atlygą, nes šios akcijos yra nematerialios? turt? sudarantys vertybiniai popieriai, kuriems galima taikyti paslaugų teikimo už atlygą sąvoką. Mano nuomone, tokiu pačiu būdu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis yra labiau susijusi su visišku ar daliniu monos turto perleidimu nei su bendrovės akcijų ar turtinių teisių perleidimu (21).

53. Paskui Sprendime *BLP Group*, kuris susijęs su kontroliuojančios bendrovės 95 % akcijų, kurias ji turėjo savo dukterinėse bendrovėse, dalies pardavimu, Teisingumo Teismas nepaneigė prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo vertinimo, kad toks pardavimas yra atleistas nuo PVM sandoris (22) ir savo vertinime nepadarė išlygos, kad būtų atsižvelgta? galimas kapitalo dalies perleidimo situacijas, kurias gali apimti „viso ar dalies turto perleidimo už atlygą“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies prasme sąvoka.

54. Be to, kaip per posėdį pastebėjo *SKF*, sutinku, kad net jei pats šis argumentas ne visai lemia Bendrijos teisėje numatytos frazės aiškinimą, pagal sutartinę teisę bendrovės akcijas nuosavybės teise turintis asmuo nebūtinai turi teisę perleisti monos turtą, nes monos vienintelis gali sudaryti tokį sandorį.

55. Galiausiai bet kuriuo atveju, net jeigu turėtume pripažinti, kad Komisijos pasiūlytas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies aiškinimas teisingas, vis dėlto sprendžiant klausimą dėl pagrindinėje byloje taikytinos teisės reikia pastaboti, kad, kaip pažymėjo Švedijos vyriausybė ir *SKF*, atsakydamos? Teisingumo Teismo per posėdį joms užduotą konkretų klausimą, Švedijos Karalystė pasirinko pasinaudoti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalyje numatyta galimybe laikyti, kad jei perleidžiamas visas ar dalis turto, nėra jokio prekių tiekimą. Tačiau jei valstybė narė pasinaudoja šia galimybe, pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį toks perleidimas nėra

apmokestinamas PVM(23).

56. Todėl, atvirksčiai nei nurodo Komisija, pripažinus pagrindinę bylą nagrinėjant akcijų perleidimą visos įmonės perleidimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies prasme, negalima „neutralizuoti“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje numatyto atleidimo nuo PVM taikymo, nes Švedijoje toks perleidimas nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį.

57. Todėl, mano nuomone, sandoriui dėl dukterinės ar kontroliuojamos bendrovės akcijų perleidimo, koks nagrinėjamas pagrindinė bylą, gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas atleidimas nuo PVM.

58. Jei Teisingumo Teismas nepritarė šiam pasiūlymui ir manytų, kaip ir Komisijos ginamos pozicijos atveju, kad šis sandoris panašus į visos ar dalies įmonės perleidimą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies (ir Direktyvos 2006/112 19 straipsnio 1 dalies) prasme, šis sandoris bet kuriuo atveju nepatektų į šios direktyvų taikymo sritį, atsižvelgiant į minėtose nuostatose įtvirtintą galimybę, kuria Švedijos Karalystė pasinaudojo, laikyti, kad dėl tokio perleidimo nevyksta joks prekių tiekimas.

D – Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

59. Iš trečiojo klausimo teksto ir prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimo motyvuojamąsias dalies, kurioje jis paaiškinamas, matyti, kad šis teismas klausia, ar nuo išlaidų, patirtų įsigyjant paslaugą ir tiesiogiai susijusią su akcijų perleidimo sandoriu, vis dėlto gali būti atskaitomas įsigyjant paslaugas sumokėtas pirkimo PVM, kai šios išlaidos sudaro apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą patirtą bendrąją išlaidą dalį. Šis klausimas lengviau paaiškinamas atsižvelgiant į tai, kad dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijos lyg ir buvo perleistos bendrai restruktūrizuojant SKF valdomą grupę, kad ši gautų lėšų, reikalingų jos gamybos veiklai pertvarkyti.

60. Kaip nurodžiau savo pirminėse pastabose, tam, kad pirkimo PVM galėtų būti atskaitytas, iš esmės reikia, jog sandoriai, nuo kurių buvo sumokėtas PVM, būtų tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susiję su vienu arba keliais apmokestinamais pardavimo sandoriais(24).

61. Kaip Teisingumo Teismas turėjo galimybę pažymėti, tokia teisė yra atskaita atsiranda, jei prekės ar paslaugų įsigijimo išlaidos buvo trauktos į apmokestinamąjį pardavimo sandorį, kurie suteikia teisę atskaitai, kainų(25).

62. Be to, Sprendime *Midland Bank* Teisingumo Teismas nusprendė, kad nerealu bandyti surasti tikslesnius žodžius nei „tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio“ sąlyga, nes atsižvelgiant į prekybos ir profesinių sandorių vaidmenį būtų neįmanoma rasti tinkamesnį išeitį kaip visais atvejais tam, kad būtų galima atskaityti pirkimo PVM, nustatyti būtiną ryšį tarp pirkimo ir pardavimo sandorių(26). Tame pačiame sprendime Teisingumo Teismas pridūrė, kad nacionaliniai teismai turi taikyti šią sąlygą kiekvienoje byloje, kuri nagrinėjama(27).

63. Pagrindinė bylą prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pripažino, kad SKF įsigytos paslaugos tiesiogiai susijusios su dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijų perleidimu. Iš tiesų šios paslaugos buvo skirtos įvertinti ketinamas perleisti akcijas, pagalbai derantis dėl perleidimo ir sutarčių dokumentams parengti; taigi jos buvo įsigytos šiam perleidimo sandoriui įgyvendinti. *Skatteverket*, Teisingumo Teismui pastabas pateikusių vyriausybės ir Komisija, atsižvelgdami į prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo konstatuotas aplinkybes, taip pat teisingai mano, kad egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp

„sigyt“ paslaugų ir akcijų perleidimo sandorio(28).

64. Kadangi akcijų perleidimas, kaip siūlau atsakyme ? antrąjį klausimą, yra atleista nuo PVM veikla pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį, „sigyjant šių paslaugų šiam sandoriui gyvendinti sumokėtas PVM, logiškai mėsiant, negali bti atskaitytas, nes šios paslaugos sudaro atleisto nuo PVM sandorio kainos dalį(29).

65. Be to, tai išvada, prie kurios priėjo Teisingumo Teismas minėjame Sprendime *BLP Group*. Iš tiesų Teisingumo Teismas manė, kad PVM už *BLP Group* „sigytas profesines paslaugas, perleidžiant vieną iš jos dukterinių bendrovių, negalėjo bti atskaitytas, nes nagrinėjamos paslaugos panaudotos atleistam nuo PVM sandoriui vykdyti, šiuo atveju – šios dukterinės bendrovės akcijoms perleisti(30).

66. Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad ši taisyklė taikoma, „net jei atleista nuo mokesčio paslauga naudojama apmokestinamajam sandoriui“(31).

67. Šis teiginys reikia suprasti atsižvelgiant į Sprendimo *BLP Group* aplinkybes ir šios bendrovės Teisingumo Teismui pateiktus argumentus. Iš tiesų, kaip matyti iš šios bylos faktinių aplinkybių aprašymo, perleidžiant dukterinės bendrovės akcijas buvo siekiama gauti lšų padengti dli *BLP Group* apmokestinamą sandorį atsiradusias skolas. Taigi *BLP Group* Teisingumo Teismui nurodė, kad btent todėl PVM, sumokėtas už „sigytas paslaugas nagrinėjamioms akcijoms perleisti, turi bti atskaitytas, net jei šis paslaugų teikimas yra netiesiogiai susijęs su apmokestinamais pardavimo sandoriais(32).

68. Teisingumo Teismas aiškiai atmetė *BLP Group* argumentus pabrėždamas, kad tam, jog atsirastų teisė atskaityti pirkimo PVM, nagrinėjamos prekės ir paslaugos turi turėti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamais sandoriais bei kad šiuo atveju galutinis apmokestinamojo asmens tikslas yra nesvarbus(33), „skaitant atvejį, kai šis tikslas – vykdyti apmokestinamąjį sandorį. Teisingumo Teismas atmetė *BLP Group* teiginį taip pat remdamasis argumentais, susijusiais su btinybe užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui bdingus veiksmus, nes negalima reikalauti mokesčio institucijų, kad jos nustatytų apmokestinamojo asmens ketinimus, kai paslaugų teikimas nėra objektyviai susijęs su apmokestinamais sandoriais(34).

69. Kaip labai taikliai pastebėjo generalinis advokatas F. G. Jacobs išvadoje(35) byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Abbey National*, iš Sprendimo *BLP Group* išplaukia, kad „PVM grandinės nutraukimas“, kuris yra atleistiems nuo PVM sandoriams bdingas požymis, visada bus klišetis PVM, sumokėto už tokiam sandoriui panaudotas prekes ir paslaugas, atskaityti iš mokėtino nuo pardavimo sandorio PVM, kurio dalį kainos sudaro neapmokestinamas sandoris(36).

70. Sprendime *BLP Group* padaryta išvada, kuri k tik buvo išaiškinta, mano nuomone, gali pagrįstai bti taikoma ir nagrinėjamai bylai. Negali bti neleidžiama atskaityti PVM, sumokėto *SKF* „sigyjant paslaugas, kai šis paslaugų teikimas yra susijęs su atleistu nuo PVM sandoriu, šiuo atveju – dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijų perleidimu, t. y. sandoriu, kuris nutraukia PVM grandinės tiesioginiu ir nedelsiant atsirandantį ryšį, net jeigu juo prisidedama prie tikslo restruktūrizuoti *SKF* vadovaujamos grupės gamybos veiklą,.

71. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar šios išvados 23 punkte priminta Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią vis dėlto galima atskaityti pirkimo PVM, kai išlaidos už paslaugas sudaro dalį apmokestinamojo asmens bendrąjį išlaidų yra susijusios su šio asmens ekonomine veikla tiesioginiu ir nedelsiant atsirandantį ryšiu, yra taikoma tokioje kaip pagrindinė byloje.

72. Mano nuomone, ? š? klausim? turi b?ti atsakyta neigiamai.

73. Iš ties? svarb?s sprendimai, kuriuose Teisingumo Teismas pripažino šios išvados 71 punkte nurodyt? galimyb? atskaityti pirkimo PVM, priimti d?l sandori?, kurie, kitaip nei prielaidos, kuria pagr?stas Sprendimas *BLP Group*, atveju, buvo susij? su pardavimo sandoriais, kuriems *visiškai netaikomas PVM* (nes jie nebuvo laikomi nei preki? tiekimu, nei paslaug? teikimu) ir kurie d?l šios priežasties buvo nesvarb?s nustatant, ar atsirado teis? ? atskait?(37). Taigi tokiomis aplinkyb?mis buvo leidžiama ieškoti suteikian?i? teis? ? atskait? pardavimo sandorio ar sandori?, su kuriais pirkimo sandoris susij?s glaudžiausiais ryšiais, bet taip pat d?l šios priežasties prireikus ir su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla bendrai.

74. Šia prasme ypa? tinkamas Sprendimo *Kretztechnik* 36 punkte Teisingumo Teismo pateiktas vertinimas, jog „atsižvelgiant ? tai, kad, viena vertus, *akcij? išleidimas n?ra ? Šeštosios direktyvos taikymo srit? patenkantis sandoris*, o kita vertus, *Kretztechnik* j? atliko siekdama padidinti savo kapital? ir pagerinti ?kin? veikl?, šios bendrov?s išlaidos paslaugoms, susijusioms su ?statinio kapitalo padidinimu, sudaro jos produkt? kainos dal?. Šios paslaugos turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? su visa apmokestinamojo asmens veikla“(38).

75. Atrodo, kad Teisingumo Teismo pateiktas paaiškinimas, pagal kur? nagrin?jamas sandoris nepateko ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?, turi b?ti skaitomas atsižvelgiant ? generalinio advokato išvad? toje pa?ioje byloje *Kretztechnik*. Iš ties? generalinis advokatas man?, kad, viena vertus, jei akcij? emisija turi b?ti laikoma atleistu nuo PVM sandoriu, PVM už paslaugas, susijusias tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu su šia operacija, negali b?ti atskaitomas bei, kita vertus, jei pardavimo sandoris nepatenka ? PVM taikymo srit? ir tod?l yra nesvarbus nustatant, ar atsirado teis? ? atskait?, reik?jo kelti klausim?, ar preki? ar paslaug? ?sigijimas gali b?ti susietas su vienu ar keliais pardavimo sandoriais ar su bendrov?s ekonomine veikla bendrai; taip šiuo atveju, generalinio advokato nuomone, gal?jo b?ti(39).

76. Man atrodo, kad tod?l Teisingumo Teismas pritar? min?toje išvadoje generalinio advokato F. G. Jacobs atleist? nuo PVM pardavimo sandori? ir sandori?, iš viso nepatenkan?i? ? PVM taikymo srit?, nes jie negali b?ti laikomi nei preki? tiekimu, nei paslaug? teikimu, atskyrimui, šitaip patvirtindamas min?tame Sprendime *BLP Group*, kuriuo, be to, paremti generalinio advokato argumentai, padaryt? išvad?.

77. Pagal k? tik apib?dint? poži?r?, kurio, man atrodo, laikomasi teismo praktikoje, akcij? perleidimo sandoriai, nepatenkantys ? PVM taikymo srit?, lyg ir palankiau vertinami, palyginti su sandoriais, kurie patenka ? šią srit? ir pagal Šeštosios direktyvos (ir (ar) Direktyvos 2006/112) nuostatas yra atleisti nuo PVM. Iš ties? PVM už ?sigytas prekes ar paslaugas sandoriui, nepatenkan?iam ? PVM taikymo srit?, ?vykdyti atskaita gali b?ti taikoma, jei ši? preki? ar paslaug? ?sigijimas laikomas susijusiu tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla bendrai(40), o PVM už ?sigytas prekes ir paslaugas atleistam nuo PVM sandoriui ?vykdyti negali b?ti atskaitytas.

78. Vis d?lto tokia situacija yra tik Šeštojoje direktyvoje ?tvirtintai bendrajai PVM sistemai (patvirtintai Direktyvoje 2006/112) b?dinga pasekm? ir apmokestinam?j? sandori? bei atleist? nuo PVM sandori? atskyrimas turi b?ti kuo aiškesnis; d?l to atsiranda tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio kriterijus(41) bei nutraukiama PVM grandin?, nes pirkimo sandoris, už kur? mok?tinas PVM, yra susij?s su pardavimo sandoriu, atleistu nuo PVM tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu.

79. Be to, PVM grandin? nebuvo nutraukta, nes akcij? perleidimui esant sandoriu, kuris visiškai nepatenka ? PVM taikymo srit?, mano nuomone, n?ra jokio skirtingo apmokestinimo,

diskriminuojančio apmokestinamąjį asmenį, įsigyjant paslaugų akcijų perleidimo sandoriams, kuriems gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje tvirtintas atleidimas nuo PVM, ir dėl to neturint teisės atskaityti pirkimo PVM, įskaitant PVM už šio apmokestinamojo asmens patirtas bendras išlaidas.

80. Be to, suteikus teisę atskaityti pirkimo PVM, kai sandoris, nuo kurio apskaičiuotas PVM, yra susijęs su akcijų perleidimo sandoriu, kuriam gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje tvirtintas atleidimas nuo PVM, tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu, teismo sprendimu būtų sukurta nauja galimybė atskaityti pirkimo PVM. Iš tiesų pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 3 dalies c punktą tokia atskaita galima, *tik* kai prekės ar paslaugos naudojamos „sandoriams, kurie atleidžiami nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B skirsnio a punktą ir d punkto 1-5 papunkčius, kai klientas yra įsisteigęs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti už Bendrijos ribų“, t. y. esant sąlygai, kurios niekaip negalima pagrįsti remiantis pagrindinės bylos medžiaga ir kuria SKF nesirėmė Teisingumo Teisme.

81. Todėl manau, kad šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo treištis klausimą reikia atsakyti taip, kad apmokestinamasis asmuo, įsigijęs paslaugų akcijų perleidimo sandoriui, kuriam gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkte tvirtintas atleidimas nuo PVM, gyvendinti, su kuriuo paslaugų teikimas susijęs tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu, neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėto įsigyjant šias paslaugas.

E – *Dėl ketvirtąjo prejudicinio klausimo*

82. Ketvirtuoju ir paskutiniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar atsakymams šį ankstesnius klausimus turi įtakos tai, kad akcijų perleidimas laiko atžvilgiu vyksta etapais.

83. Pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo faktinių aplinkybių, dėl kurių jis pateikė šį klausimą Teisingumo Teismui, tačiau galima preziumuoti, kad tai susiję su kontroliuojamos bendrovės akcijų paskutinės dalies pardavimu(42).

84. Be kuriuo atveju, kaip ir visos Teisingumo Teismui pastabas pateikusių šalių, nemanau, kad tai, jog akcijų perleidimas vykdomas keliais vienas paskui kitą einančiais sandoriais, galėtų daryti įtaką šiuos pirmuosius tris klausimus pateiktiems atsakymams.

85. Žinoma, kaip teisingai nurodo Komisija, perleidžiuji yra sunkiau parodyti, jog atskiri akcijų perleidimo etapai sudaro vieno didelio visų dukterinės bendrovės akcijų perleidimo sandorio dalis. Vis dėlto, kai perleidžias tokį rodymą pateikia, nėra jokios priežasties skirtingai apmokestinti panašius akcijų perleidimo sandorius.

86. Be to, kadangi svarbios Šeštosios direktyvos nuostatos iš esmės buvo perkeltos į Direktyvą 2006/112, akcijų perleidimo sandoris, iš dalies patenkantis šios pirmosios direktyvos taikymo sritį ir iš dalies – šios antrosios, negali būti skirtingai apmokestinamas.

87. Todėl jei, kaip siūlau, neatsižvelgiant į tai, ar akcijų perleidimo sandoris yra atleistas nuo PVM pagal Šeštąją direktyvą, ar pagal Direktyvą 2006/112, tai, kad šis sandoris vykdomas vienas paskui kitą einančiais dviem ar trim etapais, neturi reikšmės draudimui atskaityti pirkimo PVM, sumokėto įsigyjant paslaugas, susijusias su šiuo sandoriu tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu. Nusprendus kitaip, atsirastų objektyviai panašūs sandoriai skirtingas apmokestinimas.

88. Todėl šį ketvirtąjį klausimą siūlau atsakyti, kad atsakymams šiuos pirmuosius tris klausimus

neturi ?takos tai, jog dukterin?s ir (arba) kontroliuojamos bendrov?s akcijos perleidžiamos keliais vienas paskui kit? einan?iais sandoriais.

VI – Išvada

89. D?l ši? išd?styt? priežas?i? si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Regeringsrätten* klausimus:

„1. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, paskutin? kart? iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyvos 2006/18/EB, 2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinamos taip, kad vis? patronuojan?ios bendrov?s turim? dukterin?s ar kontroliuojamos bendrovi?, kurias valdant ši patronuojanti bendrov? tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja, joms teikdama už atlyg? ?vairias administracines, apskaitos ir prekybos paslaugas, už kurias ši bendrov? turi mok?ti prid?tin?s vert?s mokest?, akcij? kapitale perleidimas yra ekonomin? veikla.

2. Dukterin?s ar kontroliuojamos bendrov?s akcij? perleidimo sandoriui, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, gali b?ti taikomas Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/18, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas atleidimas nuo prid?tin?s vert?s mokes?io.

3. Apmokestinamasis asmuo, ?sigij?s paslaug? dukterin?s ir kontroliuojamos bendrov?s akcij? perleidimo sandoriui, kuriam gali b?ti taikomas Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/18, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkte ?tvirtintas atleidimas nuo PVM, ?gyvendinti ir su kuriuo paslaug? teikimas susij?s tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu, neturi teis?s atskaityti pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io, sumok?to ?sigyjant šias paslaugas, net jeigu juo prisidedama prie tikslo restrukt?rizuoti apmokestinamojo asmens gamybos veikl?.

4. Atsakymams ? pirmuosius tris klausimus neturi ?takos tai, jog dukterin?s ir (arba) kontroliuojamos bendrov?s akcijos perleidžiamos keliais vienas paskui kit? einan?iais sandoriais.“

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 – OL L 145, p. 1.; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23.

3 – OL L 51, p. 12.

4 – OL L 347, p. 1.

5 – Bendrai kalbant, mokes?i? išaiškinimas – tai oficiali mokes?i? administratoriaus pozicija d?l faktin?s apmokestinamojo asmens situacijos atsižvelgiant ? mokes?i? nuostatas. Pažym?tina, kad Švedijos Karalyst?s atveju d?l šios proced?ros PVM srityje jau buvo kil? prejudiciniai klausimai, pateikti Teisingumo Teismui: žr. 2008 m. lapkri?io 6 d. Sprendim? *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C?291/07, Rink. p. I?0000, 16 punktas).

6 – SFS, 1994, Nr. 200.

7 – Šiuo atžvilgiu žr. 2007 m. vasario 8 d. Sprendim? *Investrand* (C?435/05, Rink. I?1315, 22 punktas ir jame nurodyta teism? praktika).

8 – Be kita ko, žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendim? *Abbey National* (C?408/98, Rink. p. I?1361, 25 punktas ir jame nurodyta teism? praktika).

9 – Min?t? sprendim? *Abbey National* 26 punktas ir *Investrand* 23 punktas.

10 – Žr. min?to Sprendimo *Investrand* 24 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?.

11 – Žr. 1996 m. birželio 20 d. Sprendim? *Wellcome Trust* (C?155/94, Rink. p. I?3013, 33 punktas); 2003 m. birželio 26 d. Sprendim? *KapHag* (C?442/01, Rink. p. I?6851, 40 punktas); 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *EDM* (C?77/01, Rink. p. I?4295, 57–59 punktai); 2004 m. spalio 21 d. Sprendim? *BBL* (C?8/03, Rink. p. I?10157, 38 punktas); 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendim? *Kretztechnik* (C?465/03, Rink. p. I?4357, 19 punktas) ir min?to Sprendimo *Investrand* 25 punkt?. Atsižvelgiant ? ši? teismo praktik? šiuo klausimu negalima suteikti lemiamos reikšm?s 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimui *BLP* (C?4/94, Rink. p. I?983), kuriame Teisingumo Teismas neatmet? nacionalinio teismo vertinimo, kad akcij? pardavimas pagrindin?je byloje buvo „nuo PVM atleistas sandoris“, taip darydamas prielaid?, jog jis sudar? ekonomin? veikl?, patenkan?i? ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?. Iš ties? šioje byloje atrodo, kad Teisingumo Teismas tiesiog apsiribojo atsakydamas ? tokius klausimus, kokius jam pateik? nacionalinis teismas.

12 – Žr., be kita ko, min?t? sprendim? *Wellcome Trust* 25 punkt?; *EDM* 59 punkt?; *BBL* 41 punkt? ir *Kretztechnik* 20 punkt?.

13 – Šiuo atžvilgiu d?l dali? per?mimo žr. 1991 m. birželio 20 d. Sprendim? *Polysar Investments Netherlands* (C?60/90, Rink. p. I?3111, 14 punktas); 2000 m. lapkri?io 14 d. Sprendim? *Floridienne ir Berginvest* (C?142/99, Rink. p. I?9567, 18 punktas); 2001 m. rugs?jo 27 d. *Cibo Participations* (C?16/00, Rink. p. I?6663, 20 punktas); o d?l dali? perleidimo – min?to Sprendimo *Wellcome Trust* 35 punkt?. Taip pat žr. 1997 m. vasario 6 d. Sprendim? *Harnas & Helm* (C?80/95, Rink. p. I?745, 16 punktas).

14 – Žr. min?t? sprendim? *Floridienne ir Berginvest* 19 punkt? ir *Cibo Participations* 21 punkt?.

15 – Be kita ko, žr. min?t? sprendim? *Wellcome Trust* 33 punkt? ir *Kretztechnik* 19 punkt?.

16 – Žr. min?to Sprendimo *Wellcome Trust* 35 punkt?.

17 – Min?to Sprendimo *Kretztechnik* 20 punktas (pasviruoju šriftu išskirta mano).

18 – Min?to Sprendimo *Harnas & Helm* 16 punktas (pasviruoju šriftu išskirta mano).

19 – Žr. neseniai priimt? 2008 m. geguž?s 14 d. Nutart? *Tiercé Ladbroke* (C?231/07 ir C?232/07, 15 punktas ir nurodyta teism? praktika).

20 – Min?to Sprendimo *Kretztechnik* 22 ir 23 punktai.

21 – Šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje, kurioje priimtas min?tas Sprendimas *Abbey National*, 26 punkt?. Taip pat žr. 2003 m. lapkri?io 27 d. Sprendim? *Zita Modes* (C?497/01, Rink. p. I?14393, 39 punktas), kuriame priminta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies numatymo priežastis – palengvinti „?moni? ar ?moni? dali? perleidim?“.

22 – Kaip matyti iš generalinio advokato C. O. Lenz išvados byloje, kurioje priimtas min?tas Sprendimas *BLP Group*, nacionalinis teismas man? (atrodo, taip pat kaip ir generalinis advokatas), kad akcij? perleidimui gali b?ti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje numatytas atleidimas nuo PVM (be kita ko, žr. šios išvados 24 ir 35 punktus). Išvados

byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Abbey National*, 33 punkte generalinis advokatas F. G. Jacobs taip pat aiškino Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkt? kaip apimant? dali? kapitale perleidim?.

23 – Žr. min?tus sprendimus *Abbey National* (30 punktas) ir *Zita Modes* (29 punktas). Be abejon?s, d?l šios priežasties prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagrindin?je byloje neuždav? Teisingumo Teismui klausimo d?l Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies išaiškinimo, nors sprendimo pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? 26 punkte jis primin? apie visos ?mon?s perleidimo problemas.

24 – Žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Cibo Participations* 26 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?.

25 – Žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendim? *Midland Bank* (C?98/98, Rink. p. I?4177, 30 punktas) ir min?t? sprendim? *Abbey National* 28 punkt?; *Cibo Participations* 31 punkt? bei *Kretztechnik* 35 punkt?.

26 – Min?to Sprendimo *Midland Bank* 25 punktas.

27 – Ten pat.

28 – Kaip jau nurodyta, vis d?lto Komisija (mano nuomone, klaidingai) š? akcij? perleidimo sandor? prilygina visos ?mon?s perleidimui.

29 – Šiuo klausimu žr. C. O. Lenz išvados byloje, kurioje priimtas min?tas Sprendimas *BLP Group*, 36 punkt?. Negalima visiškai atmesti, kad tam tikromis aplinkyb?mis, ypa? kai akcijos yra kotiruojamos vertybin? popieri? biržoje ir kaina atspindi tik kotiravimo kain?, ?sigyjant paslaugas sumok?tas PVM gali b?ti sunkiai ?traukiamas ? perleidimo sandor?. Vis d?lto, nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, kad tarp ?sigyt? paslaug? ir paslaug?, kurios turi b?ti suteiktos, esama tiesioginio ryšio, man atrodo, kad problematika, apie kuri? užsiminiau šioje išnašoje, n?ra susijusi su situacija pagrindin?je byloje.

30 – Min?to Sprendimo *BLP Group* 27 punktas.

31 – Ten pat (28 punktas ir šio sprendimo rezoliucin? dalis).

32 – Min?to Sprendimo *BLP Group* 3, 4, 12 ir 13 punktai.

33 – Min?to Sprendimo *BLP Group* 19 punktas.

34 – Min?to Sprendimo *BLP Group* 24 punktas.

35 – Išvados, pateiktos 2000 m. balandžio 13 d., 35 punktas.

36 – Šiuo klausimu taip pat žr. C. O. Lenz išvados byloje, kurioje priimtas min?tas Sprendimas *BLP Group*, 30?39 punktus.

37 – Žr. min?to Sprendimo *Abbey National* 35 ir 36 punktus, kur pardavimo sandoriu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies prasme perleistas visas turtas valstyb?s nar?s teritorijoje, kuri pasinaudojo šioje nuostatoje numatyta galimybe laikyti, kad tokiu sandoriu nevykdomas preki? teikimas ir tod?l jam netaikomas PVM; min?to Sprendimo *Kretztechnik* 36 punkt?, kur pardavimo sandoris buvo akcij? emisija, kuri? Teisingumo Teismas aiškiai apib?dino, kaip sandor?, nepatenkant? ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?, ir Sprendim? *Cibo Participations*, kuriame nagrin?tas pardavimo sandoris ? dali? kapitale ?sigijimas, nors prejudicinis klausimas d?l pirkimo PVM, kaip bendr?j? išlaid? atskaitos, buvo užduotas vien remiantis tuo, kad šis dali? ?sigijimas

nepatenka ? PVM taikymo srit?: šiuo atžvilgiu žr. generalin?s advokat?s C. Stix-Hackl išvados byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Cibo Participations*, 32 punkt?. Taip pat žr. min?to Sprendimo *Investrand* 28 ir 29 punktus, kur Teisingumo Teismas nagrin?jo, ar išlaidos, patirtos d?l PVM apmokestinam? pardavimo sandori?, sudar? bendr?sias išlaidas, prieš tai pripažin?s, kad visi pardavimo sandoriai, susij? su pirkimo sandoriais tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu, nepatenka ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?.

38 – Min?to Sprendimo *Kretztechnik* 36 punktas (pasviruoju šriftu išskirta mano).

39 – Žr. atitinkamai generalinio advokato išvados byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Kretztechnik*, 29 ir 74?76 punktus.

40 – Galiausiai taip gal?t? b?ti pagrindin?s bylos atveju, jei Teisingumo Teismas laikyt?si kitokios nuomon?s nei laikomasi šioje išvadoje ir nuspr?st?, kad, viena vertus, yra perleidžiamas visas turtas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies prasme, t. y. atliekamas sandoris, kuris, primenu, remiantis Švedijos Karalyst?s pasinaudota galimybe n?ra ? PVM taikymo srit? patenkantis preki? tiekimas valstyb?s nar?s teritorijoje ir, kita vertus, ?sigytos prek?s ir paslaugos tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susijusios su bendra *SKF* ekonomine veikla.

41 – Šiuo atžvilgiu, be kita ko, žr. min?t? sprendim? *BLP Group* 18 ir 19 punktus; *Abbey National* 25 punkt? bei *Cibo Participations* 28 punkt?.

42 – Šiuo atžvilgiu žr. šios išvados 16 punkt?.