

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PAOLA MENGOZZIEGO

przedstawiona w dniu 12 lutego 2009 r.(1)

Sprawa C-29/08

Skatteverket

przeciwko

AB SKF

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Regeringsrätten (Szwecja)]

Podatek VAT – Wykładnia art. 2, 4, 13 cz. III B lit. d) pkt 5 i art. 17 szóstej dyrektywy oraz art. 2, 9, 135 ust. 1 lit. f), art. 168 i 169 dyrektywy Rady 2006/112/WE – Zbycie przez spółkę dominującą akcji spółki zależnej i reszty jej udziału w innej spółce w celu restrukturyzacji grupy – Dopuszczalność odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu usług nabytych przez spółkę dominującą w związku z transakcjami zbycia akcji

I – Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, 4, 13 cz. III B lit. d) pkt 5 i art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku(2), ze zmianami wprowadzonymi po raz ostatni dyrektywą Rady 2006/18/WE z dnia 14 lutego 2006 r.(3) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), oraz wykładni art. 2, 9, 135, ust. 1 lit. f) i art. 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(4).

2. Wniosek ten został złożony w związku ze sporem pomiędzy Skatteverket (szwedzkim urzędem skarbowym), stroną pozwaną w postępowaniu przed sądem krajowym, a spółką AB SKF (zwaną dalej „SKF”) w sprawie wiążącej interpretacji podatkowej(5) wydanej przez Skatterättsnämnden (komisję do spraw prawa podatkowego) na temat dopuszczalności odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od usług nabytych przez SKF w toku zbywania całości akcji spółki zależnej (zwanej dalej „spółką zależną”) i reszty posiadanego udziału w kapitale innej spółki (zwanej dalej „spółką powiązaną”) w latach podatkowych, w których obowiązują przepisy szóstej dyrektywy, jak i dyrektywy 2006/112.

II – Ramy prawne

A – Uregulowania wspólnotowe

3. Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, działającego w takim charakterze.

4. W rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarczą określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągnięcia stałego zysku].

[...]”.

5. Według art. 6 ust. 1 akapit drugi tiret pierwsze świadczenie usług może obejmować między innymi przeniesienie dobra niematerialnego, bez względu na to, czy jego istnienie zostało stwierdzone dokumentem.

6. Artykuł 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają „transakcje szczególnie z negocjacjami [specjalnie z pośrednictwem] z wyjątkiem zarządzania i przechowywania dotyczącej akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych papierów wartościowych [...]”.

7. Artykuł 17 dotyczy powstania i zakresu prawa do odliczenia. Jego ust. 1, 2, 3 i 5 brzmi następująco:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczalny podatek, staje się wymagalny [z chwili powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego [podatku VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu [podatku VAT] określonego w ust. 2 w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

[...]

c) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 cz. III B lit. a) i d) ust. [pkt] 1–5, w przypadku gdy klient ma przedsiębiorstwo poza Wspólnotą lub gdy te transakcje są bezpośrednio związane z towarami przeznaczonymi do wywozu do kraju spoza Wspólnoty.

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których [podatek VAT] podlega odliczeniu, jak te transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

[...]”.

8. Szósta dyrektywa została uchylona dyrektywą 2006/112. Zgodnie z jej art. 413 dyrektywa 2006/112 weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

9. Artykuł 2 ust. 1, art. 9 ust. 1, art. 25 lit. a), art. 135 ust. 1 lit. f), art. 168 lit. a), art. 169 lit. c) oraz art. 173 ust. 1 dyrektywy 2006/112 są zasadniczo tożsame z, odpowiednio, art. 2 ust. 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 6 ust. 1 akapit drugi, art. 13 części B lit. d) pkt 5 i art. 17 ust. 2, ust. 3 lit. c) i ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy.

B – Uregulowania krajowe

10. Mervärdesskattelagen (1994:200) [ustawa nr 200 z 30 marca 1994 r. dotycząca podatku VAT (zwana dalej „ustawą ML”)](6) przewiduje w rozdziale 1 art. 1, że podatek VAT podlega zapłacie na rzecz skarbu państwa od podlegających opodatkowaniu czynności dostaw towarów i świadczenia usług dokonywanych na terytorium Szwecji w ramach działalności zawodowej.

11. Rozdział 3 art. 9 ustawy ML przewiduje, że z podatku zwolnione są w szczególności czynności dotyczące papierów wartościowych takie jak: dostawa i obrót, w charakterze pośrednika, akcjami, innymi udziałami w kapitale i wierzytelnościami bez względu na to, czy są przedstawione w formie dokumentu, a także zarządzanie funduszami inwestycyjnymi.

12. Rozdział 8 art. 3 ustawy ML stanowi, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od nabycia lub importu towarów i usług w takim zakresie, w jakim wykorzystuje towary i usługi dla potrzeb swojej działalności gospodarczej.

III – Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu w postępowaniu krajowym i pytania prejudycjalne

13. Spółka akcyjna SKF jest spółką dominującą w grupie przemysłowej prowadzącej działalność w wielu krajach. Uczestniczy aktywnie w zarządzaniu swoimi spółkami zależnymi i odpłatnie świadczy na ich rzecz usługi takie jak zarządzanie, administrowanie i prowadzenie polityki handlowej. Usługi te są fakturowane na spółki zależne, a SKF podlega z tego tytułu opodatkowaniu podatkiem VAT.

14. SKF zamierza zrestrukturyzować swoją grupę i w związku z tym zrezygnować z działalności swojej spółki zależnej, w której posiada wszystkie akcje, zbywając je w całości. Poza tym zamierza zbyć również swój udział wynoszący 26,5% w spółce powiązanej, w której wcześniej posiadała 100% udziałów. Jako spółka dominująca SKF świadczy usługi opodatkowane podatkiem VAT również na rzecz spółki powiązanej. Powodem wymienionych sprzedaży jest chęć zgromadzenia środków na finansowanie innych rodzajów działalności grupy. W celu przeprowadzenia tych sprzedaży SKF zamierza skorzystać z usług polegających na wycenie wkładów, pośrednictwie w negocjacjach i wyspecjalizowanym doradztwie prawnym w związku z przygotowaniem umów. Usługi te będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT.

15. Aby uzyskać wyjaśnienie podatkowych konsekwencji tych cesji, SKF złożyła do

Skatterättsnämnden wniosek o interpretację podatku w przedmiocie możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego od usług nabytych w ramach zbywania akcji spółki zależnej i spółki powiązanej.

16. Decyzją z dnia 12 stycznia 2007 r. Skatterättsnämnden uznała, że w obu przypadkach SKF miała prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od tych usług. Stwierdziła, że usługi na rzecz spółki zależnej i powiązanej były świadczone przez SKF w ramach działalności gospodarczej, a podatek VAT naliczony od jej wydatków poniesionych w celu nabycia tych spółek podlega odliczeniu. Tym samym podatek VAT naliczony od jej wydatków związanych z zamknięciem ich działalności powinien podlegać odliczeniu. Jej zdaniem, okoliczności, że działalność spółki powiązanej ulegała zakłóceniu stopniowo, nie powinna mieć wpływu na powyższe stanowisko.

17. Skatteverket zaskarżyło decyzję do Regeringsrätten, wnosząc o stwierdzenie, że nie jest możliwe odliczenie podatku VAT naliczonego od nabytych usług. SKF z kolei wniosła o utrzymanie w mocy decyzji Skatterättsnämnden.

18. W tych okolicznościach Regeringsrätten postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 i 4 szóstej dyrektywy oraz art. 2 i 9 dyrektywy 2006/112 [...] należy interpretować w ten sposób, że zbycie akcji spółki zależnej przez podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku [VAT] z tytułu świadczenia usług na rzecz tej spółki stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu?

2) Jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie jest taka, że zbycie akcji stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu, to czy jest ono objęte zwolnieniem odnoszącym się do transakcji dotyczących akcji przewidzianym w art. 13 cz. 1 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy [...] i art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112?

3) Niezależnie od odpowiedzi na dwa poprzednie pytania, czy prawo do odliczenia podatku może przysługiwać w odniesieniu do wydatków bezpośrednio związanych z transakcją zbycia akcji, tak jak przysuguje w odniesieniu do ogólnych wydatków?

4) Czy okoliczności, że zbycie akcji spółki zależnej następuje etapami, ma znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na powyższe pytania?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

19. Zgodnie z art. 23 Statutu Trybunału Sprawiedliwości Skatteverket, SKF, rzędy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Wspólnot Europejskich przedstawiły swoje uwagi na piśmie. Strony te oraz rząd szwedzki zostały również wysłuchane podczas rozprawy w dniu 4 grudnia 2008 r. z wyjątkiem Skatteverket i rządu Zjednoczonego Królestwa, których przedstawiciele nie uczestniczyli w rozprawie.

V – Analiza

A – Uwagi wstępne

20. Jak to wyżej wskazano, spór w postępowaniu przed sądem krajowym dotyczy możliwości odliczenia przez SKF podatku VAT obciążającego nabyte przez nią usługi z dziedziny wyceny papierów wartościowych, pośrednictwa w negocjacjach i doradztwa prawnego w toku zbycia akcji spółki zależnej i powiązanej.

21. Zasadniczo należałoby przypomnieć, że wspólny system podatku VAT gwarantuje w zakresie ciążącego podatku neutralność, jakiegokolwiek działania gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT(7).

22. Zgodnie z orzecznictwem z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy rozumianego poprzez pryzmat ust. 2 wynika, iż aby można było przyznać prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, nabywane towary i usługi powinny być związane ściśle i bezpośrednio z objętymi podatkiem należnym transakcjami, które rodzą prawo do odliczenia(8). Inaczej mówiąc, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i określić zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia(9).

23. Trybunał przyznaje jednak również, że podatnik ma prawo do odliczenia nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, jeżeli koszty omawianych usług stanowią część jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią element cenotwórczy dla dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług(10).

24. Trzy pierwsze pytania stawiane przez sąd krajowy dotyczą przesłanek powstania prawa do odliczenia, o których wyżej wspomniano, czyli a) czy transakcja zbycia akcji, czyli czynność „powodująca naliczenie podatku”, jest czynnością gospodarczą objętą zakresem stosowania szóstej dyrektywy (i dyrektywy 2006/112); b) czy w przypadku odpowiedzi twierdzącej czynność ta daje prawo do odliczenia podatku, czyli czy nie dotyczy jej żadne zwolnienie przewidziane w szóstej dyrektywie (i w dyrektywie 2006/112) oraz c) czy prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od świadczenia usług nabytych przez SKF powstaje w stosunku do wydatków, które mimo iż są bezpośrednio związane z transakcją zbycia akcji, mogą stanowić część kosztów ogólnych podatnika. Natomiast czwarte pytanie dotyczy skutku, jaki miałyby dla odpowiedzi na poprzednie pytania ewentualne podzielenie transakcji zbycia akcji na wiele czynności.

B – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

25. Jak to sędziowie podniosły wszystkie strony, które przedłożyły Trybunałowi swoje uwagi na piśmie, stawiając pierwsze pytanie, sąd krajowy chce zasadniczo ustalić, czy transakcje zbycia akcji, takie jak będące przedmiotem toczącego się przed nim postępowania, należą do czynności objętych zakresem stosowania szóstej dyrektywy i dyrektywy 2006/112.

26. W przeciwieństwie do tego, co przedstawiła podczas rozprawy SKF, która uważa, iż zbycie wkładów finansowych, w tym także takie, o którym mowa w sporze krajowym, nie podlega podatkowi VAT, sąd, że odpowiedź na to pytanie powinna być twierdząca, tak jak to zresztą utrzymują Skatteverket, trzy rzędny skądające uwagi pisemne w niniejszej sprawie, jak również Komisja.

27. Rzeczywiście z orzecznictwa wynika, że zbycie wkładów finansowych posiadanych przez spółkę w innych przedsiębiorstwach nie stanowi w zasadzie działania gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy, a zatem nie podlega zakresowi jej stosowania(11).

28. Tym niemniej, zdaniem Trybunału, czynność dotycząca akcji lub udziałów może podlegać zakresowi przedmiotowemu zastosowania podatku VAT, w szczególności jeżeli odbywa się ona w ramach działania komercyjnej polegającej na obrocie papierami wartościowymi(12) lub, nie

ujmuj?c prawom posiadacza udzia?u kapita?owego jako akcjonariusza lub wspólnika, je?li dokonywana jest ona po to, aby uczestniczy? po?rednio czy bezpo?rednio w zarz?dzaniu spółkami(13).

29. Tak w?a?nie w kontek?cie obj?cia udzia?ów, któremu towarzyszy?a po?rednia czy bezpo?rednia ingerencja w zarz?dzanie spółkami, których czynno?ci te dotyczy?y, Trybuna? orzek?, ?e takie zaanga?owanie si? w zarz?dzanie spółkami zale?nymi nale?y uwa?a? za dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy w zakresie, w jakim skutkuje ona dokonywaniem czynno?ci podlegaj?cych podatkowi VAT na podstawie art. 2 szóstej dyrektywy, takich jak ?wiadczenie przez holding na rzecz wspomnianych spółek zale?nych us?ug administracyjnych, finansowych lub ksi?gowych, handlowych i technicznych(14).

30. Otó? w toku post?powania krajowego ustalono, ?e SKF, spółka dominuj?ca w grupie przemys?owej, uczestniczy?a w zarz?dzaniu spółk? zale?n? i spółk? powi?zan?, opisanymi w postanowieniu odsy?aj?cym, ?wiadczy?c na ich rzecz odp?atnie ró?norodne us?ugi, w szczególno?ci o charakterze administracyjnym, ksi?gowym i handlowym, ze wzgl?du na które SKF podlega podatkowi VAT. Jak s?usznie podkre?li? rz?d szwedzki podczas rozprawy, ingerencja taka pokazuje, ?e interesy finansowe SKF w spółce zale?nej i spółce powi?zanej przekraczaj? interesy zwyk?ego akcjonariusza.

31. Oczywi?cie, jak to zauwa?y? rz?d niemiecki, mog? si? pojawi? w?tpliwo?ci co do obj?cia zakresem zastosowania szóstej dyrektywy takiego zbycia akcji, jak w sporze krajowym, poniewa? w odró?nieniu od nabycia lub posiadania wk?adów zbycie to nie s?u?y formalnie ingerencji w zarz?dzanie spółk? zale?n? lub spółk? powi?zan?, lecz wró?cz przeciwnie, prowadzi do zakó?czenia ich dzia?alno?ci.

32. W?tpliwo?ci te mo?na tymczasem rozwia? z nast?puj?cych powodów.

33. Przede wszystkim uwa?am, w odró?nieniu od rz?du niemieckiego, ?e takie zbycie akcji, jak b?d?ce przedmiotem sporu przed s?dem krajowym, stosowane przez spółk? dominuj?c? jako sposób zarz?dzania grup? spółek w ramach restrukturyzacji tej?e grupy, stanowi w ko?cu najsilniejszy mo?liw? ingerencj? w dzia?alno?? spółki zale?nej i powi?zanej. Z tego wzgl?du orzecznictwo wymienione w pkt 29 niniejszej opinii wydaje si? trafne równie? odno?nie do takiego zbycia akcji.

34. W ka?dym razie ponadto, poniewa? Trybuna? zaprzecza?c, by zwyk?e nabycie wk?adów mia?o charakter dzia?alno?ci gospodarczej, w sposób bardzo jasny rozszerzy? zastosowanie swojej tezy, odnosz?c j? równie? do zwyk?ych sprzeda?y wk?adów(15), to moim zdaniem, zasady równego traktowania i neutralno?ci podatkowej wymagaj?, by ocen? Trybuna?u dotycz?c? uznawania za dzia?alno?? gospodarcz? nabycia wk?adów po??czonego z ingerencj? w zarz?dzanie spółkami zale?nymi i powi?zanymi odnie?? równie? do sytuacji zbycia wk?adów, które ko?czy tak? ingerencj?.

35. Poniewa? powy?sze uwagi okazuj? si? stosowne równie? dla wyk?adni dyrektywy 2006/112, proponuj?, by na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedzie? w nast?puj?cy sposób: art. 2 ust. 1, art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, jak równie? art. 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zbycie przez spółk? dominuj?c? wszystkich akcji, które posiada w kapitale spółki zale?nej lub kapitale spółki powi?zanej, stanowi dzia?alno?? gospodarcz?, gdy wymieniona spółka dominuj?ca bra?a po?rednio lub bezpo?rednio udzia? w zarz?dzaniu spółk? zale?n? lub spółk? powi?zan?, ?wiadczy?c na ich rzecz odp?atnie ró?ne us?ugi o charakterze administracyjnym, ksi?gowym i handlowym, ze wzgl?du na które ta spółka dominuj?ca jest podatnikiem podatku VAT.

C – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

36. Zakładając, że zakres stosowania szóstej dyrektywy i dyrektywy 2006/112 obejmuje zbycie posiadanych przez spółkę dominującą akcji spółki zależnej i spółki powiązanej, które to założenie, jak to wyżej podkreśliłem, należy uznać za słuszne, sąd krajowy stawia drugie pytanie, zmierzające do wyjaśnienia, czy zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy i w art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 dotyczy tego zbycia.

37. Skatteverket jak i trzy rzędy, które złożyły swoje uwagi pisemne w Trybunale, uważają, że na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco.

38. Natomiast o ile zdaniem SKF pytanie to nie wymaga odpowiedzi ze względu na odpowiedź, której według niej należy udzielić na pytanie pierwsze, Komisja uważa, że sprzedaż całości akcji spółki należy postrzegać jako strategiczne przegrupowanie aktywów w celu zgromadzenia środków na finansowanie innej działalności grupy. Zatem zdaniem Komisji, ponieważ transakcja ta przypomina zbycie całości lub części przedsiębiorstwa, nie podlega ona zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy i w art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112. Jak to dobitnie podkreślano w przemówieniach podczas rozprawy, Komisja również uważa, powołując się na pkt 20 wymienionego wyroku w sprawie Kretztechnik, że to zwolnienie dotyczy jedynie transakcji komercyjnego obrotu papierami wartościowymi.

39. Argumentacja ta nie jest przekonująca.

40. Należy przypomnieć, że zgodnie ze wspomnianymi wyżej dwoma przepisami państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT transakcje dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych.

41. Wydaje się, że z wyżej wymienionego wyroku w sprawie Wellcome Trust wynika, iż zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy podlegają „transakcje dotyczące akcji” dokonane w celu bezpośredniego lub pośredniego zaangażowania się w zarządzanie spółkami, których kapitał został objęty(16).

42. Oczywiście nikomu nie powinno umknąć, iż Trybunał uchył w wymienionym wyroku odniesienia do art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, aby wykazać, że nabycie udziału w kapitale zakładowym, któremu towarzyszy ingerencja w zarządzanie danymi spółkami zależnymi, ma charakter działalności gospodarczej, a nie po to, by mówić o ściśle określonym zakresie zwolnienia przewidzianego przez tenże przepis.

43. Tymczasem w odróżnieniu od Komisji nie uważam, by można było ograniczyć stosowanie art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy [i art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112] wyłącznie do transakcji polegających na komercyjnym obrocie papierami wartościowymi, a zatem z wyłączeniem transakcji zbycia akcji spółki zależnej i spółki powiązanej przez spółkę dominującą, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym.

44. Po pierwsze, ani art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, ani też art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nie wprowadzają takiego rozróżnienia pomiędzy transakcjami dotyczącymi akcji, objętymi zakresem stosowania tychże dyktiw.

45. Po drugie, moim zdaniem nie można z pkt 20 wyżej wymienionego wyroku w sprawie Kretztechnik wyciągać takich wniosków, do jakich doszła Komisja. W tym punkcie powyższego wyroku Trybunał przypomina bowiem tylko w kontekście analizy, czy emisja akcji może mieć charakter działalności gospodarczej powodującej, że takie czynności obejmie zakres stosowania

szóstej dyrektywy, że należy do zakresu przedmiotowego tej dyrektywy, „mimo że są zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 tej dyrektywy, transakcje polegające na czerpaniu w sposób ciągły zysków z działalności, która przekracza ramy samego nabywania i zbywania papierów wartościowych, *takie jak* transakcje przeprowadzone w ramach wykonywania działalności handlowej polegającej na obrocie papierami wartościowymi”(17).

46. Zatem kwestia ta w żaden sposób nie wydaje się ograniczać zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy do transakcji handlowych polegających na obrocie papierami wartościowymi.

47. Wręcz przeciwnie, opisane zwolnienie obejmuje, po pierwsze, wszystkie transakcje wykraczające poza zwykłe nabycie i sprzedaż papierów wartościowych, bowiem zwykłe nabycie i sprzedaż, jak to wspomniano wyżej w pkt 27 niniejszej opinii, nie są objęte zakresem stosowania szóstej dyrektywy. Wskazuję też, że w okolicznościach faktycznych leżących u podstaw sporu przed sądem krajowym ta przesłanka jest spełniona.

48. Po drugie, transakcje objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy powinny pozwalać na osiągnięcie dochodów w sposób ciągły. W sprawie przed sądem krajowym okoliczność, że dochody osiągnięte z transakcji zbycia będą wykorzystane na potrzeby restrukturyzacji przemysłowej grupy spółek kierowanej przez SKF, moim zdaniem wystarczy, by wypełnić kryterium stałości dochodów, skoro dochody te są przeznaczone na operację o charakterze strukturalnym, bezwzględnie długotrwałą i dużych rozmiarów.

49. Zaliczenie transakcji zbycia akcji, takich jak będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, do zakresu uregulowania art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy wydaje mi się jeszcze bardziej zasadne w świetle argumentacji przedstawionej w pkt 16 wyżej wymienionego wyroku w sprawie Harnas & Helm, gdzie Trybunał, odnosząc się w szczególności do wyżej wymienionego wyroku w sprawie Wellcome Trust, przyjął, że „transakcje opisane w art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy pozostają w zakresie przedmiotowym podatku VAT, *gdy* są one dokonywane w ramach działalności handlowej polegającej na obrocie papierami wartościowymi w celu zaangażowania się pośrednio lub bezpośrednio w zarządzanie spółkami, w których nabywa się udział kapitałowy *albo* gdy transakcje te stanowi bezpośredni, stały i niezbyt długi kontynuację działalności podlegającej opodatkowaniu”(18).

50. Wydaje się więc, że zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy rozciąga się stosownie do treści tego przepisu na wszystkie transakcje „dotyczące akcji” w nim opisane, które są objęte zakresem stosowania tej dyrektywy. Okoliczność, że jak utrzymuje Komisja, art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy należy interpretować ściśle ze względu na to, że jest przepisem zawierającym odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika(19), nie może jednak prowadzić moim zdaniem do pominięcia samego brzmienia sformułowania użytych w tym przepisie.

51. Tezy tej nie osłabia też, moim zdaniem, dodatkowo przytoczony przez Komisję argument, że zbycie akcji takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym przypomina odpłatne zbycie całości lub części przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, czyli operacji podlegającej co do zasady opodatkowaniu, przez co zbycie to nie podlegałoby zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 cz. 5 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy.

52. Otóż przede wszystkim zasadniczo wątpliwe, by art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, który stanowi cz. 5 art. 5 definicji „dostawy towarów”, mógł dotyczyć zbycia udziałów, które wiążą się z terminem „świadczanie usług” zdefiniowanym w art. 6 ust. 1 tej dyrektywy w ten sposób, że oznacza też „przeniesienie dobra niematerialnego niezależnie od tego, czy jego istnienie

zostało stwierdzone dokumentem”. Należy podnieść w tym zakresie, że w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Kretztechnik Trybunał wykluczył, by emisja nowych akcji mogła być o traktować jako odpłatną dostawę towarów z tego powodu, że akcje są dokumentami ucieleśnieniami dóbr niematerialnych, o których mowa w definicji odpłatnego świadczenia usług(20). Analogicznie moim zdaniem art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy odnosi się raczej do zbycia całości lub części aktywów przedsiębiorstwa niż do zbycia akcji lub udziałów pieniężnych w spółce(21).

53. Ponadto w wyżej wymienionym wyroku w sprawie BLP Group, który dotyczy sprzedaży przez holding 95% udziałów, które posiada w jednej ze spółek zależnych, Trybunał nie podważy poglądu sądu krajowego, zgodnie z którym taka sprzedaż stanowiła transakcję zwolnioną(22). Nie różnicowa przy tym swojej oceny w taki sposób, by uwzględnić ewentualne sytuacje polegające na zbyciu udziałów pieniężnych, które mogłyby objąć terminem „przekazania odpłatnie lub nieodpłatnie całości lub części aktywów”, o którym mowa w art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy.

54. Poza tym, jak zauważyła SKF podczas rozprawy, nawet jeżeli argumentu tego, z czym się zgadzam, nie mogła samego w sobie uznać za w pełni decydujący dla wykładni sformułowania pochodzącego z prawa wspólnotowego, to z punktu widzenia prawa zobowiązań w zakresie akcji w spółce niekoniecznie ma możliwość przekazywania aktywów przedsiębiorstwa, albowiem zasadniczo tylko ono ma prawo zawrzeć taką transakcję.

55. Wreszcie, w każdym razie nawet gdyby zaproponowana przez Komisję interpretacja art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy okazała się poprawna, wynika z niej jedynie to, iż jeżeli chodzi o uregulowania, które należy stosować w sprawie w postępowaniu przed sądem krajowym, to zgodnie z tym, co odpowiedziały rząd szwedzki i SKF na dotyczącą tej konkretnie kwestii pytanie postawione przez Trybunał podczas rozprawy, Królestwo Szwecji wybrało przewidziane w art. 5 ust. 8 możliwość uznania, że w przypadku przekazania całości lub części aktywów nie ma miejsca żadna dostawa towarów. Otóż skorzystanie z tej możliwości przez państwo członkowskie powoduje, że stosownie do art. 2 szóstej dyrektywy takie przekazanie nie podlega podatkowi VAT(23).

56. Wynika z tego, że wbrew twierdzeniom Komisji uznanie, że transakcja zbycia akcji będąca przedmiotem niniejszej sprawy ma charakter ogólnego przekazania przedsiębiorstwa, o którym mowa w art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, nie mogłaby „zneutralizować” zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, albowiem w Szwecji nie stosuje się szóstej dyrektywy odnośnie do takiego przekazania.

57. Zatem uważam, że transakcja zbycia akcji spółki zależnej i spółki powiązanej, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, jak również w art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

58. Jeżeli zaś Trybunał nie przychyliłby się do tego stanowiska i poparłby też bronioną przez Komisję, zgodnie z którą taka transakcja przypomina przekazanie całości lub części przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy (oraz art. 19 ust. 1 dyrektywy 2006/112), to w każdym razie transakcja ta nie będzie objęta zakresem stosowania odpowiednio wymienionych dyrektyw ze względu na stworzone przez opisane wyżej przepisy możliwość, z której to skorzystało Królestwo Szwecji, uznania, że takie przekazanie nie stanowi dostawy towarów.

D – W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

59. Zarówno z treści trzeciego pytania, jak i z precyzującego je uzasadnienia przedstawionego przez sąd krajowy wynika, że zmierza ono do wyjaśnienia, czy mimo że wydatki poniesione w wyniku nabycia usług powodujących naliczenie podatku są bezpośrednio związane z transakcją zbycia akcji, to prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT tym niemniej powstaje w zakresie, w jakim te wydatki stanowią część kosztów ogólnych wykazanych przez podatnika w ramach całej jego działalności gospodarczej. Przyczyną postawienia tego pytania widać wyraźnie w kontekście okoliczności, że zbycie akcji spółki zależnej i spółki powiązanej odbywa się w szerszych ramach, to jest w toku restrukturyzacji grupy kierowanej przez SKF, pozwalając jej na zdobycie środków potrzebnych do zmiany struktury jej przemysłowej działalności.

60. Jak to wyjaśnimy na wstępie, aby można było odliczyć naliczony podatek VAT, konieczne jest zasadniczo istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy transakcjami powodującymi naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzi prawo do odliczenia(24).

61. Jak to już precyzowała Trybuna, takie prawo do odliczenia zakłada, iż wydatki poczynione w celu nabycia danych towarów lub usług będą stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym rodzących prawo do jego odliczenia(25).

62. Poza tym w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Midland Bank Trybuna orzekła, że stworzenie sformułowania bardziej precyzyjnego niż kryterium bezpośredniego i ścisłego związku nie jest realne, bowiem biorąc pod uwagę różnorodność handlowych i zawodowych transakcji, nie znajdzie się bardziej odpowiedniej we wszystkich przypadkach formuły do określenia niezbędnej relacji, jaka powinna istnieć pomiędzy czynnościami powodującymi naliczenie podatku a czynnościami objętymi podatkiem należnym, aby prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT powstało(26). W tym samym wyroku Trybuna dodała, że to do sądów krajowych należy zastosowanie tego kryterium w odniesieniu do okoliczności faktycznych każdej sprawy, którą rozpoznaje(27).

63. W sprawie w postępowaniu krajowym sąd odsyłający stwierdził, że usługi nabyte przez SKF wiążą się bezpośrednio z transakcją zbycia akcji spółki zależnej i spółki powiązanej. Usługi te dotyczą bowiem wyceny przeznaczonych do zbycia akcji, pomocy w negocjacjach w sprawie zbycia, zredagowania dokumentów kontraktowych, a zatem zostały nabyte w celu przeprowadzenia opisanej transakcji zbycia. Słusznie też uważa Skatteverket, rzekłszy skądąś pisemne uwagi Trybunału, jak i Komisja, opierając się na ustaleniach sądu krajowego, że istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy nabytymi usługami powodującymi naliczenie podatku a zbyciem akcji objętym podatkiem należnym(28).

64. Skoro, jak to zasugerowałem w odpowiedzi na analizowane wyżej pytanie drugie, transakcja zbycia akcji stanowi czynność zwolnioną z podatku na podstawie art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, to nie można zgodnie z logiką odliczyć podatku VAT obciążającego świadczenie usług nabytych w celu przeprowadzenia tej transakcji, albowiem usługi te stanowią element cenotwórczy czynności zwolnionej z podatku(29).

65. Zresztą do takich wniosków doszedł Trybunał w wyżej wymienionym wyroku w sprawie BLP Group. Otóż Trybunał uznał, że podatek VAT, obciążający profesjonalne usługi nabyte przez BLP Group w toku zbywania jednej ze spółek zależnych, nie mógł podlegać odliczeniu w zakresie, w jakim usługi te zostały wykorzystane w celu przeprowadzenia transakcji zwolnionej z podatku, w tym przypadku w celu zbycia udziałów tejże spółki zależnej(30).

66. Trybunał wskazał również w tymże wyroku, że powyższe zasady stosuje się również, „gdy koźcowym celem czynności zwolnionej z podatku jest realizacja czynności

opodatkowanej”(31).

67. Też? t? nale?y interpretowa?, uwzgl?dniaj?c okoliczno?ci faktyczne b?d?ce podstaw? wydania wyroku w sprawie BLP Group i argumentacj? przedstawion? przez t? spó?k? przed Trybuna?em. Otó? jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego w tej sprawie, celem, który przy?wieca? zbyciu udzia?ów w kapitale spó?ki zale?nej, by?o zebranie ?rodków na oczyszczenie spó?ki z zad?u?enia powsta?ego w wyniku opodatkowanych czynno?ci BLP Group. Przed Trybuna?em natomiast spó?ka BLP Group podkre?li?a w szczególno?ci, ?e podatek naliczony od us?ug nabytych w celu przeprowadzenia zbycia udzia?ów powinien by? w konsekwencji odliczony, nawet gdyby us?ugi te nie by?y zwi?zane bezpo?rednio z czynno?ciami opodatkowanymi podatkiem nale?nym(32).

68. Trybuna? w sposób wyra?ny odrzuci? argumentacj? BLP Group, zaznaczaj?c, ?e aby przyzna? prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od towarów i us?ug, niezb?dne jest istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy nimi a czynno?ciami opodatkowanymi i ?e w tym wzgl?dzie oboj?tny jest cel ko?cowy, jaki podatnik zamierza osi?gn??(33), a co za tym idzie, nie ma równie? znaczenia, ?e celem tym jest zrealizowanie czynno?ci opodatkowanej. Odrzucenie przez Trybuna? argumentacji BLP Group jest uzasadnione równie? wzgl?dami poszanowania zasady pewno?ci prawa i konieczno?ci uproszczenia zasad stosowania podatku VAT, gdy? nie mo?na wymaga? od organów podatkowych, by ustala?y zamiary podatnika, je?li obiektywnie rzecz bior?c, dane ?wiadczenia nie wi??? si? z czynno?ciami opodatkowanymi(34).

69. Jak to niezwykle trafnie obja?ni? rzecznik generalny F.G. Jacobs w swojej opinii przedstawionej w wy?ej wymienionej sprawie Abbey National(35), z przytoczonego wyroku w sprawie BLP Group wynika w konsekwencji, ?e charakterystyczny dla czynno?ci zwolnionych z podatku skutek w postaci „przerwania ?a?cucha podatku VAT” zawsze uniemo?liwi odliczenie podatku VAT naliczonego od towarów lub us?ug wykorzystanych do przeprowadzenia takiej zwolnionej czynno?ci, od podatku VAT nale?nego od kolejnej, nast?puj?cej na pó?niejszym etapie obrotu czynno?ci, dla której czynno?? zwolniona stanowi element cenotwórczy. Wymóg bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku nie odnosi si? bowiem jedynie do najbli?szego ogniwa w ?a?cuchu, lecz s?u?y do wykluczenia sytuacji, w których ten ?a?cuch zosta? przerwany przez czynno?? zwolnion? z podatku(36).

70. Przytoczone wy?ej tezy przyj?te w wyroku w sprawie BLP Group mo?na wed?ug mnie trafnie zastosowa? w niniejszej sprawie. Nale?y odmówi? prawa do odliczenia podatku naliczonego od ?wiadcze? nabytych przez SKF w takim zakresie, w jakim istnieje bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek pomi?dzy tymi ?wiadczeniami a transakcj? zwolnion? z podatku, w tym przypadku zbyciem akcji spó?ki zale?nej i spó?ki powi?zanej, czyli czynno?ci? przerywaj?c? ?a?cuch podatku VAT, mimo ?e ma ona s?u?y? realizacji celu polegaj?cego na restrukturyzacji dzia?alno?ci przemys?owej grupy kierowanej przez SKF.

71. Niemniej s?d krajowy stawia równie? pytanie, czy w tocz?cej si? przed nim sprawie znajdzie zastosowanie orzecznictwo Trybuna?u przywo?ane w pkt 23 niniejszej opinii, zgodnie z którym jest jednak mo?liwe odliczenie naliczonego podatku VAT, gdy chodzi o koszty nabytych ?wiadcze?, które stanowi? cz??? kosztów ogólnych podatnika, a zatem maj? bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?? jego dzia?alno?ci? gospodarcz?.

72. Moim zdaniem na to pytanie nale?y odpowiedzie? przecz?co.

73. Stosowne wyroki, w których Trybuna? uzna? wspomniane w pkt 71 niniejszej opinii prawo odliczenia naliczonego podatku VAT, dotyczy?y bowiem czynno?ci, które wbrew za?o?eniom wy?ej wymienionego orzeczenia w sprawie BLP Group mia?y zwi?zek z kolejnymi w obrocie czynno?ciami, które nie stanowi?c ani dostawy towarów, ani ?wiadczenia us?ug, *zupe?nie nie podlega?y zakresowi przedmiotowemu podatku VAT*

i które z tego powodu nie miały żadnego znaczenia dla stwierdzenia, czy prawo do odliczenia powstaje, czy też nie(37). W takiej sytuacji można więc było rozważyć kwestię jednej lub kilku czynności objętych podatkiem należnym, które rodziły prawo do odliczenia, z którymi konkretna czynność powodująca naliczenie podatku miałyby najbardziej bezpośredni i ścisły związek, a co za tym idzie, również, jak w tym wypadku, uwzględniać działalność gospodarczą podatnika.

74. Szczególnie wiele w tym względzie wyjaśnienia ocena przedstawiona w pkt 36 wyżej wymienionego wyroku w sprawie Kretztechnik, gdzie Trybuna stwierdziła, że „uwzględniając fakt, iż w sprawie przed sądem krajowym, po pierwsze, emisja akcji jest *czynnością, która nie należy do zakresu przedmiotowego szóstej dyrektywy*, a po drugie, czynność ta została dokonana przez Kretztechnik celem podniesienia kapitału z korzyścią dla jej ogólnie pojętej działalności gospodarczej, należy uznać, iż poniesione koszty świadczeń uzyskanych przez tę spółkę w ramach owej czynności stanowi kosztów ogólnych, a w konsekwencji stanowi element cenotwórczy jej towarów. Świadczenia takie pozostają w istocie w bezpośrednim i ścisłym związku z działalnością gospodarczą podatnika”(38).

75. Wydaje się, że wyjaśnienia Trybunału, zgodnie z którymi omawiana czynność jest nieobjęta zakresem stosowania szóstej dyrektywy, należy odczytywać w świetle opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa wydanej w tej samej sprawie Kretztechnik. Otóż uznał on, po pierwsze, że emisja akcji stanowi transakcję zwolnioną z podatku, a zatem nie może być mowy o odliczeniu podatku VAT obciążającego usługi bezpośrednio i ściśle związane z tą czynnością, a po drugie, że jeżeli ta kolejna czynność w obrocie, w stosunku do czynności powodującej naliczenie podatku, w całości nie podlega zakresowi przedmiotowemu podatku VAT, a w konsekwencji nie ma znaczenia dla określenia prawa do odliczenia, to należało poszukać odpowiedzi na pytanie, czy czynności powodujące naliczenie podatku można powiązać z kolejnymi jedną lub wieloma czynnościami opodatkowanymi lub też z całą działalnością spółki, co w tym konkretnie przypadku było według rzecznika generalnego za ostatecznym możliwym(39).

76. Wydaje mi się, że Trybuna przyjął wprowadzone w wyżej wymienionej opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa rozróżnienie pomiędzy czynnościami objętymi podatkiem należnym VAT, ale z niego zwolnionymi, z jednej strony, i czynnościami, które zupełnie nie należą do zakresu przedmiotowego opodatkowania podatkiem VAT, nie stanowiąc ani dostawy towarów, ani świadczenia usług, z drugiej strony. Trybuna podtrzyma w ten sposób również tezy przyjęte w wyżej wymienionym wyroku w sprawie BLP Group, na którym zresztą opierały się wywody rzecznika generalnego.

77. Sąd, że orzecznictwo podzielił pogląd, który wątpliwie przytoczyłem. Stanowisko to wydaje się bardziej faworyzować transakcje zbycia akcji, które nie są objęte zakresem przedmiotowym podatku VAT, niż czynności, które będąc objęte tym zakresem, są zwolnione z podatku VAT na podstawie przepisów szóstej dyrektywy (i/lub dyrektywy 2006/112). O ile bowiem istnieje możliwość odliczenia podatku naliczonego od usług nabytych w celu przeprowadzenia czynności zupełnie niemieszczącej się w zakresie przedmiotowym podatku VAT, jeżeli usługi te zakwalifikuje się jako związane w sposób bezpośredni i ścisły z ogólną działalnością gospodarczą podatnika(40), to nie będzie można odliczyć podatku obciążającego usługi nabyte w celu przeprowadzenia czynności zwolnionej z podatku.

78. Jednak sytuacja ta jest jedynie konsekwencją wspólnego systemu stworzonego przez szóstą dyrektywę (utrzymanego przez dyrektywę 2006/112) i niezbędnego, możliwie najbardziej czytelnego podziału na czynności opodatkowane i czynności zwolnione. Z powyższego rozróżnienia płyną wnioski dotyczące kryterium bezpośredniego i ścisłego związku(41) oraz

skutku w postaci przerwania ?a?cucha podatkowego VAT wywo?anego bezpo?rednim i ?cis?ym zwi?zkiem pomi?dzy czynno?ci? obci??on? kosztami naliczonego podatku VAT a czynno?ci? obj?t? podatkiem nale?nym zwolnion? z podatku VAT.

79. Zreszt? poniewa? nie dochodzi do przerwania ?a?cucha podatku VAT, gdy transakcja zbycia akcji jest czynno?ci?, która zupe?nie nie jest obj?ta zakresem zastosowania podatku VAT, to moim zdaniem, nie dochodzi równie? do dyskryminuj?cego traktowania podatnika nabywaj?cego us?ugi w celu przeprowadzenia transakcji zbycia akcji podlegaj?cej zwolnieniu z podatku VAT przewidzianemu w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, gdy podatnik ten w konsekwencji nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, w tym od wydatków poniesionych przez podatnika tytu?em kosztów ogólnych.

80. Poza tym przyznanie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w sytuacji, gdy czynno?? obci??ona jego kosztami ma bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z transakcj? zbycia akcji obj?t? zakresem podatku nale?nego, lecz zwolnion? z niego na podstawie art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, prowadzi?oby do stworzenia nowych mo?liwo?ci odliczenia naliczonego podatku VAT moc? orzecznictwa. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 3 lit. c) tej?e dyrektywy mo?liwo?? takiego odliczenia powstaje *jedynie* w zakresie, w jakim takie towary i us?ugi s? wykorzystane do celów „transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 cz??? B lit. a) i d), ust. 1–5, w przypadku gdy klient ma przedsi?biorstwo poza Wspólnot? lub gdy te transakcje s? bezpo?rednio zwi?zane z towarami przeznaczonymi do wywozu do kraju spoza Wspólnoty”. Sytuacja taka w ?aden sposób nie wynika jednak z dowodów zgromadzonych w niniejszej sprawie ani te? z twierdze? SKF w toku post?powania przed Trybuna?em.

81. Uwa?am zatem, ?e na trzecie pytanie stawiane przez s?d krajowy nale?y odpowiedzie?, ?e podatnik, który naby? us?ugi w celu przeprowadzenia transakcji zbycia akcji spółki zale?nej i spółki powi?zanej, podlegaj?cej zwolnieniu na podstawie art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy i art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, z któr? to transakcj? us?ugi te maj? bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek, nie ma prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od tych?e us?ug.

E – *W przedmiocie czwartego pytania prejudycjalnego*

82. Stawiaj?c czwarte pytanie, s?d krajowy zasadniczo chce si? dowiedzie?, jak na odpowiedzi na poprzednie pytania wp?ynie okoliczno??, ?e czynno?? zbycia akcji b?dzie roz?o?ona w czasie.

83. Nale?y zauwa?y?, ?e s?d krajowy nie wskazuje okoliczno?ci stanu faktycznego, które doprowadzi?y do postawienia tego pytania Trybuna?owi, cho? mo?na przypuszcza?, ?e problematyka ta dotyczy sprzeda?y ostatniej transzy akcji spółki powi?zanej(42).

84. W ka?dym razie wbrew pogl?dom wszystkich stron, które z?o?y?y Trybuna?owi swoje uwagi na pi?mie, nie zgadzam si? ze stanowiskiem, ?e okoliczno??, i? zbycie akcji podzielono na wiele kolejno nast?puj?cych po sobie czynno?ci, mog?aby mie? znaczenie dla odpowiedzi udzielonych na trzy pierwsze pytania.

85. Oczywi?cie, jak to trafnie podnios?a Komisja, trudniej jest zbywaj?cemu udowodni?, ?e poszczególne etapy zbywania akcji stanowi? jedn? i t? sam? bardziej rozleg?? czynno??, a mianowicie transakcj? zbycia ca?o?ci akcji posiadanych w spółce zale?nej. Jednak gdyby taki dowód zosta? przez zbywaj?cego przedstawiony, nie by?oby jakiegokolwiek powodu, aby pod wzgl?dem podatkowym traktowa? w ró?ny sposób porównywalne transakcje zbycia akcji.

86. Poza tym skoro stosowne przepisy szóstej dyrektywy zosta?y zasadniczo powtórzone w dyrektywie 2006/112, nie mo?na ró?nicowa? pod wzgl?dem podatkowym transakcji zbycia akcji

odbywającej się częściowo w okresie obowiązywania tej pierwszej i częściowo tej drugiej dyrektywy.

87. Zatem, jeżeli jak to zasugerowałem, transakcja zbycia akcji jest zwolniona z podatku VAT zarówno pod rządami szóstej dyrektywy, jak i w czasie obowiązywania dyrektywy 2006/112, to okoliczności, że transakcja ta będzie się na przykład odbywać w dwóch lub trzech kolejno następujących po sobie etapach, jest obojętna dla kwestii niedopuszczalności odliczenia podatku VAT naliczonego od usług bezpośrednio i ściśle związanych z tą transakcją. Odmienny pogląd sprowadzałby się do zróznicowanego traktowania obiektywnie takich samych czynności.

88. Zatem proponuję, by na czwarte pytanie odpowiedzieć, iż okoliczności, że zbycie akcji spółki zależnej czy spółki powołanej podzielono na wiele kolejno następujących po sobie czynności, nie ma znaczenia dla odpowiedzi udzielonych na trzy pierwsze pytania.

VI – Wnioski

89. Ze względu na powyższe proponuję, aby na pytania postawione przez Regeringsrätten Trybunał udzielił następujących odpowiedzi:

„1) Artykuł 2 ust. 1 i art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, ze zmianami wprowadzonymi po raz ostatni dyrektywą Rady 2006/18/WE z dnia 14 lutego 2006 r., jak również art. 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zbycie przez spółkę dominującą wszystkich akcji, które posiada w kapitale spółki zależnej lub kapitale spółki powołanej, stanowi działalność gospodarczą, gdy wymieniona spółka dominująca brała bezpośrednio lub bezpośrednio udział w zarządzaniu spółką zależną lub spółką powołaną, świadcząc na ich rzecz odpłatnie różne usługi o charakterze administracyjnym, księgowym i handlowym, ze względu na które spółka dominująca jest podatnikiem podatku od wartości dodanej.

2) Transakcja zbycia akcji spółki zależnej i spółki powołanej, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy 77/388, ze zmianami wprowadzonymi dyrektywą 2006/18, i w art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

3) Podatnik, który nabył usługi w celu przeprowadzenia transakcji zbycia akcji spółki zależnej i spółki powołanej, podlegający zwolnieniu na podstawie art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy 77/388, ze zmianami wprowadzonymi dyrektywą 2006/18, oraz na podstawie art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, z której to transakcji usługi te mają bezpośredni i ściśle związek, nie ma prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od tych usług nawet w sytuacji, gdy transakcja zbycia akcji jest przeprowadzana w celu restrukturyzacji przemysłowej działalności podatnika.

4) Okoliczności, że zbycie akcji spółki zależnej czy spółki powołanej podzielono na wiele kolejno następujących po sobie czynności, nie ma znaczenia dla odpowiedzi udzielonych na trzy pierwsze pytania.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dz.U. L 145, s. 1.

3 – Dz.U. L 51, s. 12.

4 – Dz.U. L 347, s. 1.

5 – Generalnie rzecz biorąc, interpretacja podatkowa polega na formalnym zajęciu stanowiska odnośnie do sytuacji faktycznej podatnika pod kątem przepisów podatkowych. Jeżeli chodzi o Królestwo Szwecji, procedura ta, o czym będzie mowa, była już? ród?em pyta? prejudycjalnych stawianych Trybuna?owi w przedmiocie podatku VAT: zob. wyrok z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C?291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet przeciwko Skatteverket, Zb.Orz. s. I?8255, pkt 16.

6 – SFS 1994 nr 200.

7 – Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C?435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I?1315, pkt 22 oraz przytoczone tam orzecznictwo.

8 – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C?408/98 Abbey National, Rec. s. I?1361, pkt 25 oraz przytoczone tam orzecznictwo.

9 – Wy?ej wymienione wyroki w sprawie Abbey National, pkt 26, i w sprawie Investrand, pkt 23.

10 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Investrand, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

11 – Zobacz wyroki z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C?155/94 Wellcome Trust, Rec. s. I?3013, pkt 33; z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C?442/01 KapHag, Rec. s. I?6851, pkt 40; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?77/01 EDM, Rec. s. I?4295, pkt 57–59; z dnia 21 października 2004 r. w sprawie C?8/03 BBL, Zb.Orz. s. I?10157, pkt 38; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C?465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I?4357, pkt 19, i ww. wyrok w sprawie Investrand, pkt 25. W ?wietle tego orzecznictwa nie mo?na w *tej kwestii* przypisa? decyduj?cego znaczenia wyrokowi z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C?4/94 BLP Group, Rec. s. I?983, w którym Trybuna? nie zakwestionowa? oceny s?du krajowego, którego zdaniem zbycie akcji stanowi?o w post?powaniu krajowym transakcj? „zwolnion?”, przez co nale?y za?o?y?, ?e stanowi?o te? dzia?alno?? gospodarcz? i obj?t? zakresem stosowania szóstej dyrektywy. Wydaje si? bowiem, ?e w sprawie tej Trybuna? ograniczy? si? po prostu do udzielenia odpowiedzi tylko na te pytania, które zosta?y postawione przez s?d krajowy.

12 – Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawie Wellcome Trust, pkt 25, w sprawie EDM, pkt 59, w sprawie BBL, pkt 41, i w sprawie Kretztechnik, pkt 20.

13 – Jeżeli chodzi o obj?cie udziałów zobacz wyroki z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C?60/90 Polysar Investments Netherlands, Rec. s. I?3111, pkt 14; z dnia 14 listopada 2000 r., w sprawie C?142/99 Floridienne i Berginvest, Rec. s. I?9567, pkt 18 i z dnia 27 wrze?nia 2001 r. w sprawie C?16/00 Cibo Participations, Rec. s. I?6663, pkt 20, a jeżeli chodzi o zbycie udziałów ww. wyrok w sprawie Wellcome Trust, pkt 35. Zobacz te? wyrok z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie C?80/95 Harnas & Helm, Rec. s. I?745, pkt 16.

14 – Zobacz ww. wyroki w sprawie Floridienne i Berginvest, pkt 19 i w sprawie Cibo Participations, pkt 21.

15 – Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawie Wellcome Trust, pkt 33 i w sprawie Kretztechnik, pkt 19.

16 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Wellcome Trust, pkt 35.

17 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Kretztechnik, pkt 20 (zaznaczenie kursyw? moje).

18 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Harnas & Helm, pkt 16 (zaznaczenie kursyw? moje).

19 – Zobacz na koniec postanowienie z dnia 14 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-231/07 i C-232/07 Tiercé Ladbroke, niepublikowane w Zbiorze, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo.

20 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Kretztechnik, pkt 22 i 23.

21 – Zobacz też podobnie pkt 26 opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa przedstawionej w ww. sprawie Abbey National. Zobacz też wyrok z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. s. I-14393, pkt 39, który powołuje się na ratio legis art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, a mianowicie użycie „transferów przedsiębiorstw lub ich części”.

22 – Jak wynika z opinii rzecznika generalnego C.O. Lenza przedstawionej w ww. sprawie BLP Group, sąd krajowy uważa (podobnie jak i zdaje się rzecznik generalny), że zbycie udziałów w spółce podlegało zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy (zob. w szczególności pkt 24 i 35 ww. opinii). W pkt 33 ww. opinii w sprawie Abbey National rzecznik generalny F.G. Jacobs w ten sam sposób zinterpretował art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, przyjmując, że obejmuje on zbycie wkładów finansowych.

23 – Zobacz ww. wyroki w sprawie Abbey National, pkt 30 i w sprawie Zita Modes, pkt 29. Niewątpliwie było to przyczyną, dla której sąd krajowy w niniejszej sprawie nie zwrócił się do Trybunału z pytaniem dotyczącym wykładni art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, jednocześnie poruszając w pkt 26 postanowienia odsyłającego problematykę ogólnego przekazania przedsiębiorstwa.

24 – Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Cibo Participations, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

25 – Zobacz wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 30; ww. wyroki w sprawie Abbey National, pkt 28, w sprawie Cibo Participations, pkt 31, jak i w sprawie Kretztechnik, pkt 35.

26 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 25.

27 – Idem.

28 – Jak już wskazałem, Komisja utożsamia, bądźnie moim zdaniem, tę czynność zbycia akcji z ogólnym przekazaniem przedsiębiorstwa.

29 – Zobacz w tym zakresie pkt 36 opinii rzecznika generalnego C.O. Lenza przedstawionej w ww. sprawie BLP Group. Nie można oczywiście wykluczyć, że w pewnych okolicznościach, w szczególności gdy akcje są notowane na giełdzie papierów wartościowych, a ich cena odzwierciedla wyjątkownie notowania, podatek VAT naliczony od usług nabytych raczej nie będzie się przekładał na cenę transakcji zbycia akcji. Niemniej problematyka zarysowana w niniejszym przypisie nie wydaje się przypominać sytuacji będącej przedmiotem postępowania krajowego poza tym, że sąd krajowy uważa, iż istnieje bezpośredni związek pomiędzy usługami powodującymi naliczenie podatku a kolejnymi czynnościami, które powinny być objęte podatkiem należnym.

- 30 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie BLP Group, pkt 27.
- 31 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie BLP Group, pkt 28 i sentencja wyroku.
- 32 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie BLP Group, pkt 3, 4, 12 i 13.
- 33 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie BLP Group, pkt 19.
- 34 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie BLP Group, pkt 24.
- 35 – Opinia przedstawiona w dniu 13 kwietnia 2000 r., pkt 35.
- 36 – Zobacz również w tym względzie pkt 30–39 opinii rzecznika generalnego C.O. Lenza przedstawionej w ww. sprawie BLP Group.
- 37 – Zobacz ww. wyroki w sprawie Abbey National, pkt 35 i 36, gdzie czynność kolejna w obrocie polegała na przeniesieniu ogółu majątku w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy na terytorium państwa członkowskiego, które wybrała opcję, że taka transakcja nie stanowi dostawy towarów i w związku z tym nie podlega zakresowi przedmiotowemu podatku VAT; w sprawie Kretztechnik, pkt 36, gdzie Trybunał wyraził nieścisłość, że emisja akcji, czynność kolejna w obrocie, nie należy do zakresu przedmiotowego szóstej dyrektywy; w sprawie Cibo Participations, gdzie czynność kolejna w obrocie polegała na objęciu udziałów i gdzie pytanie prejudycjalne dotyczyło prawa odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu wydatków poniesionych na koszty ogólne odnosiło się jedynie do sytuacji, w której to objęcie udziałów nie podlegałoby zakresowi przedmiotowemu opodatkowania podatkiem VAT: zob. w tym względzie pkt 32 opinii rzecznika generalnego C. Stix-Hackl w ww. sprawie Cibo Participations. Zobacz również ww. wyrok w sprawie Investrand, pkt 28 i 29, gdzie Trybunał badał, czy wydatki na czynności powodujące naliczenie podatku VAT stanowią koszty ogólne, po tym jak stwierdził, że czynności kolejne w obrocie, z którymi to czynności powodujące naliczenie podatku miały związek bezpośredni i ścisły, w całości nie podlegały zakresowi stosowania szóstej dyrektywy.
- 38 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Kretztechnik, pkt 36 (zaznaczenie kursyw moje).
- 39 – Zobacz odpowiednio pkt 29 i 74–76 opinii przedstawionej w ww. sprawie Kretztechnik.
- 40 – Mógłby to być ewentualnie przypadek niniejszej sprawy, gdyby wbrew analizie przeprowadzonej w tej opinii Trybunał stwierdził, że po pierwsze doszło do przekazania ogółu towarów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, czyli do czynności, która to, co przypomnę, ze względu na wybór dokonany przez Królestwo Szwecji na terytorium tego państwa członkowskiego nie stanowi dostawy towarów objętej zakresem przedmiotowym podatku VAT, a po drugie, że istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy usługami nabytymi w celu przeprowadzenia takiego przekazania a ogólną działalnością gospodarczą SKF.
- 41 – Zobacz w tym zakresie w szczególności ww. wyroki w sprawie BLP Group, pkt 18 i 19; w sprawie Abbey National, pkt 25, oraz w sprawie Cibo Participations, pkt 28.
- 42 – Zobacz w tym względzie pkt 16 niniejszej opinii in fine.