

GENERALINIO ADVOKATO
 PAOLO MENGOZZI IŠVADA,
 pateikta 2009 m. vasario 12 d.¹

I — Įvadas

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 pagrindas², paskutinį kartą iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB³ (toliau – Šeštoji direktyva), 2, 4 straipsnių, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio ir 17 straipsnio bei 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos⁴ 2, 9 straipsnių, 135 straipsnio 1 dalies ir 168 straipsnio išaiškinimu.

pagrindinėje byloje, dėl *Skatterättsnämnden* (Mokesčių teisės komisija) mokesčių išaiškinimo⁵ 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

2. Šis prašymas pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Skatteverket* (Švedijos mokesčių administratorius), ieškovės pagrindinėje byloje, ir bendrovės *AB SKF* (toliau – *SKF*), atsakovės

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

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

3 — OL L 51, p. 12.

4 — OL L 347, p. 1.

5 — Bendrai kalbant, mokesčių išaiškinimas – tai oficiali mokesčių administratoriaus pozicija dėl faktinės apmokestinamojo asmens situacijos atsižvelgiant į mokesčių nuostatas. Pažymėtina, kad Švedijos Karalystės atveju dėl šios procedūros PVM srityje jau buvo kilę prejudiciniai klausimai, pateikti Teisingumo Teismui: žr. 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, Rink. p. I-8255, 16 punktas).

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

tinta arba nepatvirtinta dokumentu, perleidimas.

4. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių 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 įtrauką paslaugų teikimu gali būti, *inter alia*, nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisė patvir-

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, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais <...>“.

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

„1. Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus privilei 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;

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.

<...>

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:

<...>“

<...>

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

- c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas 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.

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 pirmajai pastraipai.

<...>

B — Nacionalinės teisės aktai

III — Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

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 vykdančios 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.

13. Akcinė bendrovė *SKF* yra didelės pramonės grupės, vykdančios veiklą keliose šalyse, patronuojanti bendrovė. Ji aktyviai dalyvauja valdant savo dukterines bendroves ir joms už atlygį teikia paslaugas, kaip antai valdymas, administravimas ir prekybos politika. Už šias paslaugas sąskaitos 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. Šių perleidimų motyvas – 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 mokesinės šių perleidimų pasekmės, *SKF* kreipėsi į *Skatterättsnämnden* su prašymu priimti išaiškinimą dėl už paslaugų teikimą sumokėto

6 — SFS, 1994, Nr. 200.

pirkimo PVM atskaitymo, perleidžiant dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijas.

asmens, kurio paslaugų teikimas dukterinei bendrovei yra apmokestinamas [PVM], akcijų toje bendrovėje pardavimas yra apmokestinamas [PVM] sandoris?

16. 2007 m. sausio 7 d. Sprendime *Skatterättsnämnden* nusprendė, kad abiem atvejais *SKF* turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už šių paslaugų 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.

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?

17. *Skatteverket* apskundė šį sprendimą *Regeringsrätten* ir paprašė pripažinti, kad nuo įsigytų paslaugų sumokėto mokesčio atskaityti negalima. *SKF* savo ruožtu paprašė patvirtinti *Skatterättsnämnden* preliminarią nuomonę.

3. Neatsižvelgiant į pirmųjų dviejų klausimų atsakymus, ar, kaip ir bendrųjų išlaidų atveju, egzistuoja teisė į atskaitą išlaidų, patirtų perleidžiant akcijas, atžvilgiu?

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

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 išklautos per 2008 m. gruodžio 4 d. posėdį, išskyrus *Skatteverket* ir Jungtinės Karalystės vyriausybę, kurios jame nedalyvavo.

V — Vertinimas

A — Pirminės pastabos

20. Kaip nurodyta, pagrindė 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 PVM⁷.

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 ryšys⁸. 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 apimtis⁹.

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

7 — Šiuo atžvilgiu žr. 2007 m. vasario 8 d. Sprendimą *Investrand* (C-435/05, Rink. I-1315, 22 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

8 — Be kita ko, žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimą *Abbey National* (C-408/98, Rink. p. I-1361, 25 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

9 — Minėtų sprendimų *Abbey National* 26 punktas ir *Investrand* 23 punktas.

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 dalis¹⁰.

24. Pirmieji trys prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimai susiję su jau minėtomis teisėmis į atskaitą atsiradimo sąlygomis, t. y.: a) ar akcijų perleidimo sandoris, t. y. „pardavimo“ sandoris, yra ekonominis sandoris, patenkantis į Šeštosios direktyvos (ir Direktyvos 2006/112) taikymo sritį; b) atsakius teigiamai, ar dėl šio sandorio atsiranda teisė į atskaitą, t. y. jam netaikomas joks Šeštojoje direktyvoje (ir Direktyvoje 2006/112) numatytas atleidimas nuo PVM; c) ar teisė atskaityti *SKF* išsigyjant paslaugas sumokėtą PVM taikoma išlaidoms, kurios, nors tiesiogiai susijusios su akcijų perleidimu, gali sudaryti apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų dalį. Keturiasdešimties klausimas susijęs su galima aplinkybėmis, kad akcijų perleidimas padalytas į keletą sandorių, įtaka atsakymams į pirmesnius klausimus.

B — Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

25. Kaip teisingai nurodė visos Teisingumo Teisme pastabas pateikusių šalys, pirmuoju

10 — Žr. minėto Sprendimo *Investrand* 24 punktą ir nurodytą teismų praktiką.

klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokie akcijų perleidimai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra sandoriai, galintys patekti į Šeštosios direktyvos ir Direktyvos 2006/112 taikymo sritį.

26. Priešingai nei posėdyje nurodė *SKF*, kuri mano, kad dalyvavimo kapitale perleidimas, įskaitant ir nagrinėjamą pagrindinėje byloje, neapmokestinamas PVM, mano nuomone, į šį klausimą reikia atsakyti teigiamai, kaip tam, be kita ko, pritarė *Skatteverket*, trys pastabas šioje byloje pateikusių vyriausybės ir Komisija.

27. Tiesa, iš teismo praktikos matyti, kad bendrovės kapitalo dalių kitoje bendrovėje perleidimas iš esmės savaime nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme ir todėl nepatenka į jos taikymo sritį¹¹.

11 — Žr. 1996 m. birželio 20 d. Sprendimą *Wellcome Trust* (C-155/94, Rink. p. I-3013, 33 punktas); 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *KapHag* (C-442/01, Rink. p. I-6851, 40 punktas); 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *EDM* (C-77/01, Rink. p. I-4295, 57–59 punktai); 2004 m. spalio 21 d. Sprendimą *BBL* (C-8/03, Rink. p. I-10157, 38 punktas); 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Kretztechnik* (C-465/03, Rink. p. I-4357, 19 punktas) ir minėto Sprendimo *Investrand* 25 punktą. Atsižvelgiant į šią teismo praktiką šiuo klausimu negalima suteikti lemiamos reikšmės 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimui *BLP* (C-4/94, Rink. p. I-983), kuriame Teisingumo Teismas neatmetė nacionalinio teismo vertinimo, kad akcijų pardavimas pagrindinėje byloje buvo „nuo PVM atleistas sandoris“, taip darydamas prielaidą, jog jis sudarė ekonominę veiklą, patenkančią į Šeštosios direktyvos taikymo sritį. Iš tiesų šioje byloje atrodo, kad Teisingumo Teismas tiesiog apsiribojo atsakydamas į tokius klausimus, kokius jam pateikė nacionalinis teismas.

28. Vis dėlto, Teisingumo Teismo nuomone, kaip sandoris, be kita ko, susijęs su akcijomis ar kitomis dalimis bendrovėje, vykdomas verčiantis komercine akcijų prekyba¹² ar tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvaujant nagrinėjamų bendrovių valdyme, neatsižvelgiant į dalyvaujančių asmenų akcininkų ar dalininkų teises¹³, šis sandoris gali patekti į PVM taikymo sritį.

29. Taigi dėl dalių kapitale, susijusių su tiesioginiu ar netiesioginiu dalyvavimu valdant bendrovę, kurioje įvyko sandoriai, perėmimo Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks dalyvavimas valdant dukterines bendroves turi būti laikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme, kai jis reiškia, jog yra įgyvendinami tokie pagal šios direktyvos 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai kontroliuojančios bendrovės šioms dukterinėms bendrovėms teikiamos administracinės, finansinės ar apskaitos, prekybos ir techninės paslaugos¹⁴.

30. Tačiau akivaizdu, kad pagrindinėje byloje *SKF*, gamybos grupės patronuojanti bendrovė, dalyvavo valdant dukterinę ir kontroliuojamą bendroves, nurodytas prašyme

priimti prejudicinį sprendimą, šioms dviem bendrovėms teikdama už atlygį įvairias, pavyzdžiui, administracines, apskaitos ir prekybos paslaugas, už kurias *SKF* turėjo mokėti PVM. Kaip per posėdį teisingai nurodė Švedijos vyriausybė, toks dalyvavimas įrodo, kad *SKF* dukterinėje ir kontroliuojamoje bendrovėje turi finansinių interesų, kurie viršija paprasto akcininko interesus.

31. Tiesa, kaip pažymėjo Vokietijos vyriausybė, gali išlikti abejonė dėl tokio akcijų perleidimo sandorio, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, įtraukimo į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, kai juo, atvirkščiai nei akcijų nusipirkimo ar turėjimo atveju, ne formaliai prisidedama prie dalyvavimo valdant dukterinę ar kontroliuojamą bendrovę, bet kai jis skirtas nutraukti šią veiklą.

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 patro-

12 — Žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Wellcome Trust* 25 punktą; *EDM* 59 punktą; *BBL* 41 punktą ir *Kretztechnik* 20 punktą.

13 — Šiuo atžvilgiu dėl dalių perėmimo žr. 1991 m. birželio 20 d. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, Rink. p. I-3111, 14 punktas); 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, Rink. p. I-9567, 18 punktas); 2001 m. rugsėjo 27 d. *Cibo Participations* (C-16/00, Rink. p. I-6663, 20 punktas); o dėl dalių perleidimo – minėto Sprendimo *Wellcome Trust* 35 punktą. Taip pat žr. 1997 m. vasario 6 d. Sprendimą *Harnas & Helm* (C-80/95, Rink. p. I-745, 16 punktas).

14 — Žr. minėtų sprendimų *Floridienne ir Berginvest* 19 punktą ir *Cibo Participations* 21 punktą.

nuojančiai bendrovei vykdam šios grupės restruktūrizavimą. Todėl šios išvados 29 punkte minėta teismo praktika, man atrodo, taip pat tinka ir akcijų perleidimo atvejui.

prekybos paslaugas, už kurias ši bendrovė turi mokėti PVM, akcijų kapitale perleidimas yra ekonominė veikla.

34. Paskui ir bet kuriuo atveju, kaip Teisingumo Teismas savo vertinimą, kad paprastas turtinių teisių įsigijimas nėra ekonominio pobūdžio, labai aiškiai išplėtė paprasto turtinių teisių pardavimo atvejui¹⁵, 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 pamąstymai tinka ir aiškinant Direktyvą 2006/112, manau, kad į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnio 1 ir 2 dalis bei Direktyvos 2006/112/EB 2 straipsnio 1 dalį ir 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad visų patronuojančios bendrovės turimų dukterinės ar kontroliuojamos bendrovės, kurias valdant patronuojanti bendrovė tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvavo joms teikdama už atlygį įvairias administracines, apskaitos ir

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 ką 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 į šį klausimą reikia atsakyti teigiamai.

38. Tačiau nors *SKF* teigia, kad atsižvelgiant į jos pasiūlytą atsakymą į pirmąjį klausimą į šį klausimą atsakyti nereikia, Komisija tvirtina,

15 — Be kita ko, žr. minėtų sprendimų *Wellcome Trust* 33 punktą ir *Kretztechnik* 19 punktą.

jog visų bendrovės akcijų pardavimas turi būti laikomas strateginiu turto perkėlimu siekiant gauti lėšų kitai grupės veiklai finansuoti. Dėl šios priežasties, Komisijos nuomone, dėl to, kad šis sandoris yra panašus į visą ar dalinį 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 neįtikina.

40. Reikia priminti, kad pagal ką 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“,

kuriomis siekiama tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti bendrovėje, kur įgyjama turtinių teisių¹⁶.

42. Žinoma, visi pastebės, jog minėtame sprendime Teisingumo Teismas rėmėsi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčiu siekdamas įrodyti turtinių teisių įsigijimo, dėl kurio atsiranda patronuojančios bendrovės dalyvavimas valdant nagrinėjamą dukterinę bendrovę, ekonominį pobūdį, o ne, konkrečiai kalbant, tam, kad nustatytų šioje nuostatoje įtvirtino 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 nagrinėjamas 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

¹⁶ — Žr. minėto Sprendimo *Wellcome Trust* 35 punktą.

akcijų, kurie patenka į šių direktyvų taikymo sritį, atskyrimas.

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 nagrinėjama pagrindinėje byloje.

45. Antra, mano nuomone, remiantis Sprendimo *Kretztechnik* 20 punktu negalima padaryti išvados, prie kurios priėjo Komisija. Iš tiesų minėtame punkte nagrinėdamas, 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 sandoriai¹⁷.

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 aplinkybė, kad pajamos, gautos iš perleidimo sandorio, bus panaudotos *SKF* vadovaujamos bendrovių gamybos grupei restruktūrizuoti, mano nuomone, pakankamai tenkina nuolatinių pajamų sąlygą, nes šios pajamos gaunamos iš struktūrinio, būtina ilgai trunkančio ir didelės apimties sandorio.

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,

49. Kad akcijų perleidimo sandoriai turi būti įtraukiami į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio taikymo sritį, mano nuomone, taip pat patvirtina Sprendimo *Harnas & Helm* 16 punkte nurodyti argumentai, kuriais Teisingumo Teismas, pateikdamas nuorodą būtent į Sprendimą *Wellcome Trust*, pripažino, kad „Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje *numatytiems* sandoriams gali būti taikomas PVM, *kai* jie atliekami vykdant komercinę vertybinių popierių prekybą, *kai*

17 — Minėto Sprendimo *Kretztechnik* 20 punktas (pasviruoju šriftu išskirta mano).

jais siekiama išsaugoti tiesioginį ar netiesioginį dalyvavimą valdant bendrovę, kurioje turima akcijų, arba *kai* jie yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamosios veiklos pratęsimas¹⁸.

50. Taigi atrodo, kad, remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčiu, jame įtvirtintas 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 atlygį teikiamos paslaugos, nuostata, turi būti aiškinamas siaurai¹⁹, negalima, mano nuomone, neatsižvelgti į šios nuostatos formuluotę.

51. Mano nuomone, šio vertinimo negali paneigti Komisijos pateiktas papildomas argumentas, jog toks akcijų perleidimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti laikomas panašiu į visą ar dalinį visos įmonės perleidimą už atlygį 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 teisė 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 atlygį, nes šios akcijos yra nematerialiųjų turtą sudarantys vertybiniai popieriai, kuriems galima taikyti paslaugų teikimo už atlygį sąvoką. Mano nuomone, tokiu pačiu būdu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis yra labiau susijusi su visišku ar daliniu įmonės turto perleidimu nei su bendrovės akcijų ar turtinių teisių perleidimu²¹.

53. Paskui Sprendime *BLP Group*, kuris susijęs su kontroliuojančios bendrovės 95 % akcijų, kurias ji turėjo savo dukterinėse bendrovėse, dalies pardavimu, Teisingumo

²⁰ — Minėto Sprendimo *Kretztechnik* 22 ir 23 punktai.

²¹ — Šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Abbey National*, 26 punktą. Taip pat žr. 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimą *Zita Modes* (C-497/01, Rink. p. I-14393, 39 punktas), kuriame priminta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies numatymo priežastis – palengvinti „įmonių ar įmonių dalių perleidimą“.

¹⁸ — Minėto Sprendimo *Harnas & Helm* 16 punktas (pasiviruoju šriftu išskirta mano).

¹⁹ — Žr. neseniai priimtą 2008 m. gegužės 14 d. Nutartį *Tiercé Ladbroke* (C-231/07 ir C-232/07, 15 punktas ir nurodyta teismų praktika).

Teismas nepaneigė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo vertinimo, kad toks pardavimas yra atleistas nuo PVM sandoris²² ir savo vertinime nepadarė išlygos, kad būtų atsižvelgta į galimas kapitalo dalių perleidimo situacijas, kurias gali apimti „viso ar dalies turto perleidimo už atlygį“ 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 satarčių teisę bendrovės akcijas nuosavybės teise turintis asmuo nebūtinai turi teisę perleisti įmonės turtą, nes įmonė vienintelė 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

22 — Kaip matyti iš generalinio advokato C. O. Lenz išvados byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *BLP Group*, nacionalinis teismas manė (atrodo, taip pat kaip ir generalinis advokatas), kad akcijų perleidimui gali būti 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 papunktį kaip apimančią dalių kapitalo perleidimą.

teisės reikia pastabėti, kad, kaip pažymėjo Švedijos vyriausybė ir *SKF*, atsakydamos į 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 jokie prekių tiekimo. Tačiau jei valstybė narė pasinaudoja šia galimybe, pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį toks perleidimas nėra apmokestinamas PVM²³.

56. Todėl, atvirksčiai nei nurodo Komisija, pripažinus pagrindinėje byloje nagrinėjamą 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 pagrin-

23 — Žr. minėtus sprendimus *Abbey National* (30 punktas) ir *Zita Modes* (29 punktas). Be abejonės, dėl šios priežasties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje neuždavė Teisingumo Teismui klausimo dėl Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies išaiškinimo, nors sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą 26 punkte jis priminė apie visos įmonės perleidimo problemas.

dinėje byloje, 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 nepritartų 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 šių direktyvų taikymo sritį, atsižvelgiant į minėtose nuostatose įtvirtintą galimybę, kuria Švedijos Karalystė pasinaudojo, laikyti, kad dėl tokio perleidimo neįvyksta joks prekių tiekimas.

D — Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

59. Iš trečiojo klausimo teksto ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimo motyvuojamosios dalies, kurioje jis paaiškinamas, matyti, kad šis teismas klausia, ar nuo išlaidų, patirtų įsigyjant paslaugų ir tiesiogiai susijusių su akcijų perleidimo sandoriu, vis dėlto gali būti atskaitomas įsigyjant paslaugas sumokėtas pirkimo PVM, kai šios išlaidos sudaro apmokestinamojo asmens vykdamo jo ekonominę veiklą patirtų bendrųjų išlaidų 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 sandoriais²⁴.

61. Kaip Teisingumo Teismas turėjo galimybę pažymėti, tokia teisė į atskaitą atsiranda, jei prekių ar paslaugų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą²⁵.

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 įvairovę būtų neįmanoma rasti tinkamesnę išeitį kaip visais atvejais tam, kad būtų galima atskaityti pirkimo PVM, nustatyti

24 — Žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Cibo Participations* 26 punktą ir nurodytą teismų praktiką.

25 — Žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimą *Midland Bank* (C-98/98, Rink. p. I-4177, 30 punktas) ir minėtų sprendimų *Abbey National* 28 punktą; *Cibo Participations* 31 punktą bei *Kretztechnik* 35 punktą.

būtiną ryšį tarp pirkimo ir pardavimo sandorių²⁶. Tame pačiame sprendime Teisingumo Teismas pridūrė, kad nacionaliniai teismai turi taikyti šią sąlygą kiekvienoje byloje, kurią nagrinėja²⁷.

13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį, įsigyjant šių paslaugų šiam sandoriui įgyvendinti sumokėtas PVM, logiškai maštant, negali būti atskaitytas, nes šios paslaugos sudaro atleisto nuo PVM sandorio kainos dalį²⁹.

63. Pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 pateikęs vyriausybės ir Komisija, atsižvelgdami į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo konstatuotas aplinkybes, taip pat teisingai mano, kad egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp įsigytų paslaugų ir akcijų perleidimo sandorio²⁸.

65. Be to, tai išvada, prie kurios priėjo Teisingumo Teismas minėtame Sprendime *BLP Group*. Iš tiesų Teisingumo Teismas manė, kad PVM už *BLP Group* įsigytas profesines paslaugas, perleidžiant vieną iš jos dukterinių bendrovių, negalėjo būti atskaitytas, nes nagrinėjamos paslaugos panaudotos atleistam nuo PVM sandoriui įvykdyti, šiuo atveju – šios dukterinės bendrovės akcijoms perleisti³⁰.

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

64. Kadangi akcijų perleidimas, kaip siūlau atsakyme į antrąjį klausimą, yra atleista nuo PVM veikla pagal Šeštosios direktyvos

29 — Šiuo klausimu žr. C. O. Lenz išvados byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *BLP Group*, 36 punktą. Negalima visiškai atmesti, kad tam tikromis aplinkybėmis, ypač kai akcijos yra kotiruojamos vertybinių popierių biržoje ir kaina atspindi tik kotiravimo kainą, įsigyjant paslaugas sumokėtas PVM gali būti sunkiai įtraukiamas į perleidimo sandorį. Vis dėlto, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad tarp įsigytų paslaugų ir paslaugų, kurios turi būti suteiktos, esama tiesioginio ryšio, man atrodo, kad problematika, apie kurią užsiminiau šioje išnašoje, nėra susijusi su situacija pagrindinėje byloje.

30 — Minėto Sprendimo *BLP Group* 27 punktas.

31 — Ten pat (28 punktą ir šio sprendimo rezoliucinė dalis).

26 — Minėto Sprendimo *Midland Bank* 25 punktą.

27 — Ten pat.

28 — Kaip jau nurodyta, vis dėlto Komisija (mano nuomone, klaidingai) šį akcijų perleidimo sandorį prilygina visos įmonės perleidimui.

67. Ši teiginį 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 lėšų padengti dėl *BLP Group* apmokestinamų sandorių atsiradusias skolas. Taigi *BLP Group* Teisingumo Teismui nurodė, kad būtent todėl PVM, sumokėtas už įsigytas paslaugas nagrinėjamosioms akcijoms perleisti, turi būti atskaitytas, net jei šis paslaugų teikimas yra netiesiogiai susijęs su apmokestinamais pardavimo sandoriais³².

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 apmokestinamaisiais sandoriais bei kad šiuo atveju galutinis apmokestinamojo asmens tikslas yra nesvarbus³³, įskaitant atvejį, kai šis tikslas – įvykdyti apmokestinamąjį sandorį. Teisingumo Teismas atmetė *BLP Group* teiginį taip pat remdamasis argumentais, susijusiais su būtinybe užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui būdingus veiksmus, nes negalima reikalauti mokesčių institucijų, kad jos nustatytų apmokestinamojo asmens ketinimus, kai paslaugų teikimas nėra objektyviai susijęs su apmokestinamaisiais sandoriais³⁴.

69. Kaip labai taikliai pastebėjo generalinis advokatas F. G. Jacobs išvadoje³⁵ byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Abbey National*, iš Sprendimo *BLP Group* išplaukia, kad „PVM grandinės nutraukimas“, kuris yra atleistiems nuo PVM sandoriams būdingas požymis, visada bus kliūtis PVM, sumokėto už tokiam sandoriui panaudotas prekes ir paslaugas, atskaityti iš mokėtino nuo pardavimo sandorio PVM, kurio dalį kainos sudaro neapmokestinamas sandoris³⁶.

70. Sprendime *BLP Group* padaryta išvada, kuri ką tik buvo išaiškinta, mano nuomone, gali pagrįstai būti taikoma ir nagrinėjamai bylai. Negali būti neleidžiama atskaityti PVM, sumokėto *SKF* įsigyjant paslaugas, kai šis paslaugų teikimas yra susijęs su atleistu nuo PVM sandoriu, šiuo atveju – dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijų perlei-

32 — Minėto Sprendimo *BLP Group* 3, 4, 12 ir 13 punktai.

33 — Minėto Sprendimo *BLP Group* 19 punktas.

34 — Minėto 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 minėtas Sprendimas *BLP Group*, 30–39 punktas.

dimu, t. y. sandoriu, kuris nutraukia PVM grandinę tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu, 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 bendrųjų išlaidų ir yra susijusios su šio asmens ekonomine veikla tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu, yra taikoma tokioje kaip pagrindinė byloje.

72. Mano nuomone, į šį klausimą turi būti atsakyta neigiamai.

73. Iš tiesų svarbūs sprendimai, kuriuose Teisingumo Teismas pripažino šios išvados 71 punkte nurodytą galimybę atskaityti pirkimo PVM, priimti dėl sandorių, kurie,

kitaip nei prielaidos, kuria pagrįstas Sprendimas *BLP Group*, atveju, buvo susiję su pardavimo sandoriais, kuriems *visiškai netaikomas PVM* (nes jie nebuvo laikomi nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu) ir kurie dėl šios priežasties buvo nesvarbūs nustatant, ar atsirado teisė į atskaitą³⁷. Taigi tokiomis aplinkybėmis buvo leidžiama ieškoti suteikiančių teisę į atskaitą pardavimo sandorio ar sandorių, su kuriais pirkimo sandoris susijęs glaudžiausiais ryšiais, bet taip pat dėl šios priežasties prireikus ir su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla bendrai.

74. Šia prasme ypač tinkamas Sprendimo *Kretztechnik* 36 punkte Teisingumo Teismo pateiktas vertinimas, jog „atsižvelgiant į tai, kad, viena vertus, *akcijų išleidimas nėra į Šeštosios direktyvos taikymo sritį patenkantis sandoris*, o kita vertus, *Kretztechnik* jį atliko siekdama padidinti savo kapitalą ir pagerinti ūkinę veiklą, šios bendrovės išlaidos paslau-

37 — Žr. minėto Sprendimo *Abbey National* 35 ir 36 punktus, kur pardavimo sandoriu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies prasme perleistas visas turtas valstybės narės teritorijoje, kuri pasinaudojo šioje nuostatoje numatyta galimybe laikyti, kad tokiu sandoriu nevykdomas prekių teikimas ir todėl jam netaikomas PVM; minėto Sprendimo *Kretztechnik* 36 punktą, kur pardavimo sandoris buvo akcijų emisija, kurią Teisingumo Teismas aiškiai apibūdino, kaip sandorį, nepatenkanti į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, ir Sprendimą *Cibo Participations*, kuriame nagrinėtas pardavimo sandoris – dalių kapitale įsigijimas, nors prejudicinis klausimas dėl pirkimo PVM, kaip bendrųjų išlaidų atskaitos, buvo užduotas vien remiantis tuo, kad šis dalių įsigijimas nepatenka į PVM taikymo sritį: šiuo atžvilgiu žr. generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvados byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Cibo Participations*, 32 punktą. Taip pat žr. minėto Sprendimo *Investrand* 28 ir 29 punktus, kur Teisingumo Teismas nagrinėjo, ar išlaidos, patirtos dėl PVM apmokestinamų pardavimo sandorių, sudarė bendrąsias išlaidas, prieš tai pripažinęs, kad visi pardavimo sandoriai, susiję su pirkimo sandoriais tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį.

goms, susijusioms su įstatinio kapitalo padidinimu, sudaro jos produktų kainos dalį. Šios paslaugos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens veikla³⁸.

75. Atrodo, kad Teisingumo Teismo pateiktas paaiškinimas, pagal kurį nagrinėjamas sandoris nepateko į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, turi būti skaitomas atsižvelgiant į generalinio advokato išvadą toje pačioje byloje *Kretztechnik*. Iš tiesų generalinis advokatas manė, kad, viena vertus, jei akcijų emisija turi būti laikoma atleistu nuo PVM sandoriu, PVM už paslaugas, susijusias tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu su šia operacija, negali būti atskaitomas bei, kita vertus, jei pardavimo sandoris nepatenka į PVM taikymo sritį ir todėl yra nesvarbus nustatant, ar atsirado teisė į atskaitą, reikėjo kelti klausimą, ar prekių ar paslaugų įsigijimas gali būti susietas su vienu ar keliais pardavimo sandoriais ar su bendrovės ekonomine veikla bendrai; taip šiuo atveju, generalinio advokato nuomone, galėjo būti³⁹.

76. Man atrodo, kad todėl Teisingumo Teismas pritarė minėtoje išvadoje generalinio

advokato F. G. Jacobs atleistų nuo PVM pardavimo sandorių ir sandorių, iš viso nepatenkančių į PVM taikymo sritį, nes jie negali būti laikomi nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu, atskirymui, šitaip patvirtindamas minėtame Sprendime *BLP Group*, kuriuo, be to, paremti generalinio advokato argumentai, padarytą išvadą.

77. Pagal ką tik apibūdintą požiūrį, kurio, man atrodo, laikomasi teismo praktikoje, akcijų perleidimo sandoriai, nepatenkantys į PVM taikymo sritį, lyg ir palankiau vertinami, palyginti su sandoriais, kurie patenka į šią sritį ir pagal Šeštosios direktyvos (ir (ar) Direktyvos 2006/112) nuostatas yra atleisti nuo PVM. Iš tiesų PVM už įsigytas prekes ar paslaugas sandoriui, nepatenkančiam į PVM taikymo sritį, įvykdyti atskaita gali būti taikoma, jei šių prekių ar paslaugų įsigijimas laikomas susijusiu tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla bendrai⁴⁰, o PVM

38 — Minėto Sprendimo *Kretztechnik* 36 punktą (pasviruoju šriftu išskirta mano).

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

40 — Galiausiai taip galėtų būti pagrindinės bylos atveju, jei Teisingumo Teismas laikytųsi kitokios nuomonės nei laikomasi šioje išvadoje ir nuspręstų, kad, viena vertus, yra perleidžiamas visas turtas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies prasme, t. y. atliekamas sandoris, kuris, primenu, remiantis Švedijos Karalystės pasinaudota galimybe nėra į PVM taikymo sritį patenkantis prekių tiekimas valstybės narės teritorijoje ir, kita vertus, įsigytos prekės ir paslaugos tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su bendra *SKF* ekonomine veikla.

už įsigytas prekes ir paslaugas atleistam nuo PVM sandoriui įvykdyti negali būti atskaitytas.

78. Vis dėlto tokia situacija yra tik Šeštojoje direktyvoje įtvirtintai bendrajai PVM sistemai (patvirtintai Direktyvoje 2006/112) būdinga pasekmė ir apmokestinamųjų sandorių bei atleistių nuo PVM sandorių atskyrimas turi būti kuo aiškesnis; dėl to atsiranda tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio kriterijus⁴¹ bei nutraukiama PVM grandinė, nes pirkimo sandoris, už kurį mokėtinas PVM, yra susijęs su pardavimo sandoriu, atleistu nuo PVM tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu.

79. Be to, PVM grandinė nebuvo nutraukta, nes akcijų perleidimui esant sandoriu, kuris visiškai nepatenka į PVM taikymo sritį, mano nuomone, nėra jokio skirtingo apmokestinimo, diskriminuojančio apmokestinamąjį asmenį, įsigyjantį paslaugų akcijų perleidimo sandoriams, kuriems gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje įtvirtintas atleidimas nuo PVM, ir dėl to neturintį teisės atskaityti pirkimo PVM, įskaitant PVM už šio apmokestinamojo asmens patirtas bendrąsias išlaidas.

41 — Šiuo atžvilgiu, be kita ko, žr. minėtų sprendimų *BLP Group* 18 ir 19 punktus; *Abbey National* 25 punktą bei *Cibo Participations* 28 punktą.

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 įtvirtintas 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 į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo trečiąjį 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 įtvirtintas atleidimas nuo PVM, įgyvendinti, su kuriuo paslaugų teikimas susijęs tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu, neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėto įsigyjant šias paslaugas.

E — *Dėl ketvirtąjo prejudicinio klausimo*

skirtingai apmokestinti panašių akcijų perleidimo sandorių.

82. Ketvirtuoju ir paskutiniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar atsakymams į 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 pardavimu⁴².

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

85. Žinoma, kaip teisingai nurodo Komisija, perleidėjui yra sunkiau įrodyti, jog atskiri akcijų perleidimo etapai sudaro vieno didelio visų dukterinės bendrovės akcijų perleidimo sandorio dalis. Vis dėlto, kai perleidėjas tokį įrodymą pateikia, nėra jokios priežasties

86. Be to, kadangi svarbios Šeštosios direktyvos nuostatos iš esmės buvo perkeltos į Direktyvą 2006/112, akcijų perleidimo sandoris, iš dalies patenkantis į pirmosios direktyvos taikymo sritį ir iš dalies – į 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, sumokėtą įsigyjant paslaugas, susijusias su šiuo sandoriu tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu. Nusprendus kitaip, atsirastų objektyviai panašių sandorių skirtingas apmokestinimas.

88. Todėl į ketvirtąjį klausimą siūlau atsakyti, kad atsakymams į pirmuosius tris klausimus neturi įtakos tai, jog dukterinės ir (arba) kontroliuojamos bendrovės akcijos perleidžiamos keliais vienas paskui kitą einančiais sandoriais.

42 — Šiuo atžvilgiu žr. šios išvados 16 punktą.

VI — Išvada

89. Dėl šių išdėstytų priežasčių siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Regeringsrätten* klausimus:

- „1. 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, paskutinį kartą 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. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip, kad visų patronuojančios bendrovės turimų dukterinės ar kontroliuojamos bendrovių, kurias valdant ši patronuojanti bendrovė tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja, joms teikdama už atlygį įvairias administracines, apskaitos ir prekybos paslaugas, už kurias ši bendrovė turi mokėti pridėtinės vertės mokesť, akcijų kapitale perleidimas yra ekonominė veikla.
2. Dukterinės ar kontroliuojamos bendrovės akcijų perleidimo sandoriui, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali būti 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 pridėtinės vertės mokesčio.
3. Apmokestinamasis asmuo, įsigijęs paslaugų dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijų perleidimo sandoriui, kuriam gali būti 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 įtvirtintas atleidimas nuo PVM, įgyvendinti ir su kuriuo paslaugų teikimas susijęs tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu, neturi teisės atskaityti pirkimo

pridėtinės vertės mokesčio, sumokėto įsigyjant šias paslaugas, net jeigu juo prisidedama prie tikslo restruktūrizuoti apmokestinamojo asmens gamybos veiklą.

4. Atsakymams į pirmuosius tris klausimus neturi įtakos tai, jog dukterinės ir (arba) kontroliuojamos bendrovės akcijos perleidžiamos keliais vienas paskui kitą einančiais sandoriais.“