

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PAOLA MENGGOZZIEGO

przedstawiona w dniu 12 lutego 2009 r.¹**I — Wprowadzenie**

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, 4, 13 część 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 podatku², 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 dodanej⁴.

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 podatkowej⁵ 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 obowiązywały 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

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. Jeśli chodzi o Królestwo Szwecji, procedura ta, o czym będzie mowa, była już źródłem pytań prejudycjalnych stawianych Trybunałowi 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.

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 gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie 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 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają „transakcje łącznie z negocjacjami [łącznie z pośrednictwem] z wyjątkiem zarządzania i przechowywania dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych papierów wartościowych [...]”.

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

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczalny podatek, staje się wymagalny [z chwilą 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;

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 też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaki przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

[...]

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:

[...]”.

[...]

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.

- c) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 część 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.

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 część 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 polegających 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 swymi 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 świadczyła 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 tychże 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 wnioski o interpretację podatkową w przedmiocie możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego od usług

6 — SFS 1994 nr 200.

nabytych w ramach zbywania akcji spółki zależnej i spółki powiązanej.

i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

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 podlegał odliczeniu. Tym samym podatek VAT naliczony od jej wydatków związanych z zamknięciem ich działalności powinien podlegać odliczeniu. Jej zdaniem, okoliczność, że działalność spółki powiązanej ulegała zakończeniu stopniowo, nie powinna mieć wpływu na powyższe stanowisko.

17. Skatteverket zaskarżył tę 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 oto okolicznościach Regeringsrätten postanowił zawiesić postępowanie

„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 część B 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 przysługuje w odniesieniu do ogólnych wydatków?

4) Czy okoliczność, że zbycie akcji spółki zależnej następuje etapami, ma znacze-

nie dla udzielenia odpowiedzi na powyższe pytania?”.

jakiegokolwiek działalności gospodarczej — niezależnie od jej celu lub wyników — pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT⁷.

IV — Postępowanie przed Trybunałem

19. Zgodnie z art. 23 Statutu Trybunału Sprawiedliwości Skatteverket, SKF, rządy 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 należy przypomnieć, że wspólny system podatku VAT gwarantuje w zakresie ciężaru podatkowego neutralność

22. Zgodnie z orzecznictwem z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy rozumianego poprzez przyznanie 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 odliczenia⁸. 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 odliczenia⁹.

23. Trybunał przyznał 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,

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 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie *Abbey National*, pkt 26, i w sprawie *Investrand*, pkt 23.

jeśli koszty omawianych usług stanowią część jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią element cenotwórczy dla dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług¹⁰.

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 miałoby dla odpowiedzi na poprzednie pytania ewentualne podzielenie transakcji zbycia akcji na wiele czynności.

B — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

25. Jak to słusznie podniosły wszystkie strony, które przedłożyły Trybunałowi swoje uwagi na piśmie, stawiając pierwsze pytanie,

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

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, sądzę, że odpowiedź na to pytanie powinna być twierdząca, tak jak to zresztą utrzymywały Skatteverket, trzy rządy składające 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* działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy, a zatem nie podlega zakresowi jej stosowania¹¹.

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 świetle tego orzecznictwa nie można w *tej kwestii* przypisać decydującego znaczenia wyrokowi z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. s. I-983, w którym Trybunał nie zakwestionował oceny sądu krajowego, którego zdaniem zbycie akcji stanowiło w postępowaniu krajowym transakcję „zwolnioną”, przez co należy założyć, że stanowiło też działalność gospodarczą i objętą zakresem stosowania szóstej dyrektywy. Wydaje się bowiem, że w sprawie tej Trybunał ograniczył się po prostu do udzielenia odpowiedzi tylko na te pytania, które zostały postawione przez sąd krajowy.

28. Tym niemniej, zdaniem Trybunału, czynność dotycząca akcji lub udziałów może podlegać zakresowi przedmiotowemu zastosowania podatku VAT, w szczególności jeśli odbywa się ona w ramach działalności komercyjnej polegającej na obrocie papierami wartościowymi¹² lub, nie ujmując prawom posiadacza udziału kapitałowego jako akcjonariusza lub wspólnika, jeśli dokonywana jest ona po to, aby uczestniczyć pośrednio czy bezpośrednio w zarządzaniu spółkami¹³.

29. Tak właśnie w kontekście objęcia udziałów, któremu towarzyszyła pośrednia czy bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółkami, których czynności te dotyczyły, Trybunał orzekł, że takie zaangażowanie się w zarządzanie spółkami zależnymi należy uważać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy w zakresie, w jakim skutkuje ona dokonywaniem czynności podlegających podatkowi VAT na podstawie art. 2 szóstej dyrektywy, takich jak świadczenie przez holding na rzecz wspomnianych spółek zależnych usług administracyjnych, finansowych lub księgowych, handlowych i technicznych¹⁴.

30. Otóż w toku postępowania krajowego ustalono, że SKF, spółka dominująca w grupie przemysłowej, uczestniczyła w zarządzaniu

spółką zależną i spółką powiązaną, opisanymi w postanowieniu odsyłającym, świadcząc na ich rzecz odpłatnie różnorodne usługi, w szczególności o charakterze administracyjnym, księgowym i handlowym, ze względu na które SKF podlega podatkowi VAT. Jak słusznie podkreślił rząd szwedzki podczas rozprawy, ingerencja taka pokazuje, że interesy finansowe SKF w spółce zależnej i spółce powiązanej przekraczają interesy zwykłego akcjonariusza.

31. Oczywiście, jak to zauważył rząd niemiecki, mogą się pojawić wątpliwości co do objęcia zakresem zastosowania szóstej dyrektywy takiego zbycia akcji, jak w sporze krajowym, ponieważ w odróżnieniu od nabycia lub posiadania wkładów zbycie to nie służy formalnie ingerencji w zarządzanie spółką zależną lub spółką powiązaną, lecz wręcz przeciwnie, prowadzi do zakończenia ich działalności.

32. Wątpliwości te można tymczasem rozwiązać z następujących powodów.

33. Przede wszystkim uważam, w odróżnieniu od rządu niemieckiego, że takie zbycie akcji, jak będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, stosowane przez spółkę dominującą jako sposób zarządzania grupą spółek w ramach restrukturyzacji tejże grupy, stanowi w końcu najsilniejszą możliwą inge-

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 — Jeśli chodzi o objęcie 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 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. s. I-6663, pkt 20, a jeśli chodzi o zbycie udziałów ww. wyrok w sprawie Wellcome Trust, pkt 35. Zobacz też 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.

rencję w działalność spółki zależnej i powiązanej. Z tego względu orzecznictwo wymienione w pkt 29 niniejszej opinii wydaje się trafne również odnośnie do takiego zbycia akcji.

świadcząc na ich rzecz odpłatnie różne usługi o charakterze administracyjnym, księgowym i handlowym, ze względu na które ta spółka dominująca jest podatnikiem podatku VAT.

34. W każdym razie ponadto, ponieważ Trybunał zaprzeczając, by zwykle nabycie wkładów miało charakter działalności gospodarczej, w sposób bardzo jasny rozszerzył zastosowanie swojej tezy, odnosząc ją również do zwykłych sprzedaży wkładów¹⁵, to moim zdaniem, zasady równego traktowania i neutralności podatkowej wymagają, by ocenę Trybunału dotyczącą uznawania za działalność gospodarczą nabycia wkładów połączonego z ingerencją w zarządzanie spółkami zależnymi i powiązanymi odnieść również do sytuacji zbycia wkładów, które kończy taką ingerencję.

35. Ponieważ powyższe uwagi okazują się stosowne również dla wykładni dyrektywy 2006/112, proponuję, by na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedzieć w następujący sposób: art. 2 ust. 1, art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, jak również art. 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zbycie przez spółkę dominującą wszystkich akcji, które posiada w kapitale spółki zależnej lub kapitale spółki powiązanej, stanowi działalność gospodarczą, gdy wymieniona spółka dominująca brała pośrednio lub bezpośrednio udział w zarządzaniu spółką zależną lub spółką powiązaną,

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 część B 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 rządy, 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

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

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 część B 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 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy podlegają „transakcje dotyczące akcji” dokonane w celu bezpośredniego lub pośredniego zaan-

gażowania się w zarządzanie spółkami, których kapitał został objęty¹⁶.

42. Oczywiście nikomu nie powinno umknąć, iż Trybunał użył w wymienionym wyroku odniesienia do art. 13 część B 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 mówiąc ściśle, określić dokładny zakres zwolnienia przewidzianego przez tenże przepis.

43. Tymczasem w odróżnieniu od Komisji nie uważam, by można było ograniczyć stosowanie art. 13 część B 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 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, ani też art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nie wprowadzają takiego rozróżnienia pomiędzy transakcjami dotyczą-

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

cymi akcji, objętymi zakresem stosowania tychże dyrektyw.

w pkt 27 niniejszej opinii, nie są objęte zakresem stosowania szóstej dyrektywy. Wskazałem też, że w okolicznościach faktycznych leżących u podstaw sporu przed sądem krajowym ta przesłanka jest spełniona.

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 przypomniawszy bowiem tylko w kontekście analizy, czy emisja akcji może mieć charakter działalności gospodarczej powodujący, że takie czynności obejmie zakres stosowania szóstej dyrektywy, że należą do zakresu przedmiotowego tej dyrektywy, „mimo że są zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 13 część B 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 część B 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 zwykle nabycie i sprzedaż, jak to wspomniano wyżej

48. Po drugie, transakcje objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 13 część B 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 część B 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 część B 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

17 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Kretztechnik, pkt 20 (zaznaczenie kursywą moje).

bezpośrednio w zarządzanie spółkami, w których nabywa się udział kapitałowy *albo gdy* transakcje te stanowią bezpośrednią, stałą i niezbędną kontynuację działalności podlegającej opodatkowaniu”¹⁸.

50. Wydaje się więc, że zwolnienie przewidziane w art. 13 część B 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 tejże dyrektywy. Okoliczność, że jak utrzymuje Komisja, art. 13 część B 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 podatnika¹⁹, nie może jednak prowadzić moim zdaniem do pominięcia samego brzmienia sformułowań 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 operację podlegającą co do zasady opodatkowaniu, przez co zbycie

to nie podlegałoby zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy.

52. Otóż przede wszystkim zasadniczo wątplię, by art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, który stanowi część zawartej w art. 5 definicji „dostawy towarów”, mógł dotyczyć zbycia udziałów, które wiąże się z terminem „świadczenie usług” zdefiniowanym w art. 6 ust. 1 tejże 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 emisję nowych akcji można było traktować jako odpłatną dostawę towarów z tego powodu, że akcje są dokumentami ucieleśniającymi dobra niematerialne, o których mowa w definicji odpłatnego świadczenia usług²⁰. 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 spółce²¹.

53. Ponadto w wyżej wymienionym wyroku w sprawie BLP Group, który dotyczył sprzedaży przez holding 95% udziałów, które posiadał w jednej ze spółek zależnych,

18 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Harnas & Helm, pkt 16 (zaznaczenie kursywą 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 ułatwienie „transferów przedsiębiorstw lub ich części”.

Trybunał nie podważył poglądu sądu krajowego, zgodnie z którym taka sprzedaż stanowiła transakcję zwolnioną²². Nie różnicował przy tym swojej oceny w taki sposób, by uwzględniała ona ewentualne sytuacje polegające na zbyciu udziałów pieniężnych, które można by objąć terminem „przekazania odpłatnie lub nieodpłatnie całości lub części aktywów”, o którym mowa w art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy.

krajowym, to zgodnie z tym, co odpowiedziały rząd szwedzki i SKF na dotyczące tej konkretnie kwestii pytanie postawione przez Trybunał podczas rozprawy, Królestwo Szwecji wybrało przewidzianą 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 VAT²³.

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

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 mogłoby „zneutralizować” zwolnienia przewidzianego w art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, albowiem w Szwecji nie stosuje się szóstej dyrektywy odnośnie do takiego przekazania.

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 jeśli chodzi o uregulowania, które należy stosować w sprawie w postępowaniu przed sądem

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 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, jak również w art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

22 — Jak wynika z opinii rzecznika generalnego C.O. Lenza przedstawionej w ww. sprawie BLP Group, sąd krajowy uważał (podobnie jak i zdaje się rzecznik generalny), że zbycie udziałów w spółce podlegało zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 część 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 część 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.

58. Jeśli zaś Trybunał nie przychyliłby się do tego stanowiska i poparłby tezę brzonioną 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 stworzoną 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. Przyczynę 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 wyjaśniłem 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 rodzą prawo do odliczenia²⁴.

61. Jak to już precyzował Trybunał, 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 odliczenia²⁵.

62. Poza tym w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Midland Bank Trybunał orzekł, 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 określania niezbędnej relacji, jaka powinna istnieć pomiędzy czynnościami

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.

powodującymi naliczenie podatku a czynnościami objętymi podatkiem należnym, aby prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT powstało²⁶. W tym samym wyroku Trybunał dodał, że to do sądów krajowych należy zastosowanie tego kryterium w odniesieniu do okoliczności faktycznych każdej sprawy, którą rozpoznają²⁷.

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 dotyczyły 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 uważają Skatteverket, rządy składające pisemne uwagi Trybunałowi, 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 należnym²⁸.

64. Skoro, jak to zasugerowałem w odpowiedzi na analizowane wyżej pytanie drugie,

transakcja zbycia akcji stanowi czynność zwolnioną z podatku na podstawie art. 13 część 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 podatku²⁹.

65. Zresztą do takich właśnie 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 zależnej³⁰.

66. Trybunał wskazał również w tymże wyroku, że powyższą zasadę stosuje się również, „gdy końcowym celem czynności zwolnionej z podatku jest realizacja czynności opodatkowanej”³¹.

26 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 25.
27 — Idem.

28 — Jak już wskazałem, Komisja utożsamia, błędnie 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 całkowicie wykluczyć, że w pewnych okolicznościach, w szczególności gdy akcje są notowane na giełdzie papierów wartościowych, a ich cena odzwierciedla wyłącznie 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.

67. Tezę tę należy interpretować, uwzględniając okoliczności faktyczne będące podstawą wydania wyroku w sprawie BLP Group i argumentację przedstawioną przez tę spółkę przed Trybunałem. Otóż jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego w tej sprawie, celem, który przyświecał zbyciu udziałów w kapitale spółki zależnej, było zebranie środków na oczyszczenie spółki z zadłużenia powstałego w wyniku opodatkowanych czynności BLP Group. Przed Trybunałem natomiast spółka BLP Group podkreśliła w szczególności, że podatek naliczony od usług nabytych w celu przeprowadzenia zbycia udziałów powinien być w konsekwencji odliczony, nawet gdyby usługi te nie były związane bezpośrednio z czynnościami opodatkowanymi podatkiem należnym³².

68. Trybunał w sposób wyraźny odrzucił argumentację BLP Group, zaznaczając, że aby przyznać prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od towarów i usług, niezbędne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy nimi a czynnościami opodatkowanymi i że w tym względzie obojętny jest cel końcowy, jaki podatnik zamierza osiągnąć³³, a co za tym idzie, nie ma również znaczenia, że celem tym jest zrealizowanie czynności opodatkowanej. Odrzucenie przez Trybunał argumentacji BLP Group jest uzasadnione również względami poszanowania zasady pewności prawa i konieczności uproszczenia zasad stosowania podatku VAT, gdyż nie można wymagać od organów podatkowych, by ustalały zamiary podatnika, jeśli obiektywnie rzecz biorąc,

dane świadczenia nie wiążą się z czynnościami opodatkowanymi³⁴.

69. Jak to niezwykle trafnie objaśnił rzecznik generalny F.G. Jacobs w swojej opinii przedstawionej w wyżej wymienionej sprawie Abbey National³⁵, z przytoczonego wyroku w sprawie BLP Group wynika w konsekwencji, że charakterystyczny dla czynności zwolnionych z podatku skutek w postaci „przerwania łańcucha podatku VAT” zawsze uniemożliwi odliczenie podatku VAT naliczonego od towarów lub usług wykorzystanych do przeprowadzenia takiej zwolnionej czynności, od podatku VAT należnego od kolejnej, następującej na późniejszym etapie obrotu czynności, dla której czynność zwolniona stanowi element cenotwórczy. Wymóg bezpośredniego i ścisłego związku nie odnosi się bowiem jedynie do najbliższego ogniwa w łańcuchu, lecz służy do wykluczenia sytuacji, w których ten łańcuch został przerwany przez czynność zwolnioną z podatku³⁶.

70. Przytoczone wyżej tezy przyjęte w wyroku w sprawie BLP Group można według mnie trafnie zastosować w niniejszej sprawie. Należy odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego od świadczeń nabytych przez SKF w takim zakresie, w jakim istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy tymi świadczeniami a transakcją zwolnioną z podatku, w tym przypadku zbyciem akcji spółki zależnej i spółki powiązanej, czyli

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.

czynnością przerywającą łańcuch podatku VAT, mimo że ma ona służyć realizacji celu polegającego na restrukturyzacji działalności przemysłowej grupy kierowanej przez SKF.

71. Niemniej sąd krajowy stawia również pytanie, czy w toczącej się przed nim sprawie znajdzie zastosowanie orzecznictwo Trybunału przywołane w pkt 23 niniejszej opinii, zgodnie z którym jest jednak możliwe odliczenie naliczonego podatku VAT, gdy chodzi o koszty nabytych świadczeń, które stanowią część kosztów ogólnych podatnika, a zatem mają bezpośredni i ścisły związek z całą jego działalnością gospodarczą.

72. Moim zdaniem na to pytanie należy odpowiedzieć przecząco.

73. Stosowne wyroki, w których Trybunał uznał wspomniane w pkt 71 niniejszej opinii prawo odliczenia naliczonego podatku VAT, dotyczyły bowiem czynności, które wbrew założeniom wyżej wymienionego orzeczenia w sprawie BLP Group miały związek z kolejnymi w obrocie czynnościami, które nie stanowiąc ani dostawy towarów, ani świadczenia usług, *zupełnie nie podlegały zakresowi przedmiotowemu podatku VAT* i które z tego powodu nie miały żadnego znaczenia dla

stwierdzenia, czy prawo do odliczenia powstaje, czy też nie³⁷. 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, uwzględnić całokształt działalności gospodarczej podatnika.

74. Szczególnie wiele w tym względzie wyjaśnia ocena przedstawiona w pkt 36 wyżej wymienionego wyroku w sprawie Kretztechnik, gdzie Trybunał stwierdził, 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 stanowią

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 wybrało 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 wyraźnie stwierdził, 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 dotyczące 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 stanowiły 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.

część kosztów ogólnych, a w konsekwencji stanowią 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 omawianą czynność jest nieobjętą 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 podlegała zakresowi przedmiotowemu podatku VAT, a w konsekwencji nie miała 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 całokształtem działalności spółki, co w tym konkretnie przypadku było według rzecznika generalnego założeniem możliwym³⁹.

76. Wydaje mi się, że Trybunał 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. Trybunał podtrzymał w ten sposób również tezy przyjęte w wyżej wymienionym wyroku w sprawie BLP Group, na którym zresztą opierały się wywody rzecznika generalnego.

77. Sądzę, że orzecznictwo podziela pogląd, który właśnie 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, jeśli usługi te zakwalifikuje się jako związane w sposób bezpośredni i ścisły z ogólną działalnością gospodarczą podatnika⁴⁰, to nie będzie można odliczyć podatku

38 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Kretztechnik, pkt 36 (zaznaczenie kursywą 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 przypominę, 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.

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 związku⁴¹ oraz skutku w postaci przerwania łańcucha podatkowego VAT wywołanego bezpośrednim i ścisłym związkiem pomiędzy czynnością obciążoną kosztami naliczonego podatku VAT a czynnością objętą podatkiem należnym zwolnioną z podatku VAT.

79. Zresztą ponieważ nie dochodzi do przerwania łańcucha podatku VAT, gdy transakcja zbycia akcji jest czynnością, która zupełnie nie jest objęta zakresem zastosowania podatku VAT, to moim zdaniem, nie dochodzi również do dyskryminującego traktowania podatnika nabywającego usługi w celu przeprowadzenia transakcji zbycia akcji podlegającej zwolnieniu z podatku VAT przewidzianemu w art. 13 część 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 tytułem kosztów ogólnych.

80. Poza tym przyznanie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w sytuacji, gdy czynność obciążona jego kosztami ma bezpośredni i ścisły związek z transakcją zbycia akcji objętą zakresem podatku należnego, lecz zwolnioną z niego na podstawie art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, prowadziłoby do stworzenia nowych możliwości odliczenia naliczonego podatku VAT mocą orzecznictwa. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 3 lit. c) tejże dyrektywy możliwość takiego odliczenia powstaje *jedynie* w zakresie, w jakim takie towary i usługi są wykorzystane do celów „transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 część B lit. a) i d), ust. 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”. Sytuacja taka w żaden sposób nie wynika jednak z dowodów zgromadzonych w niniejszej sprawie ani też z twierdzeń SKF w toku postępowania przed Trybunałem.

81. Uważam zatem, że na trzecie pytanie stawiane przez sąd krajowy należy odpowiedzieć, że podatnik, który nabył usługi w celu przeprowadzenia transakcji zbycia akcji spółki zależnej i spółki powiązanej, podlegającej zwolnieniu na podstawie art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy i art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, z którą to transakcją usługi te mają bezpośredni i ścisły związek, nie ma prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od tychże usług.

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.

E — W przedmiocie czwartego pytania prejudycjalnego

82. Stawiając czwarte pytanie, sąd krajowy zasadniczo chce się dowiedzieć, jak na odpowiedzi na poprzednie pytania wpłynie okoliczność, że czynność zbycia akcji będzie rozłożona w czasie.

83. Należy zauważyć, że sąd krajowy nie wskazuje okoliczności stanu faktycznego, które doprowadziły do postawienia tego pytania Trybunałowi, choć można przypuszczać, że problematyka ta dotyczy sprzedaży ostatniej transzy akcji spółki powiązanej⁴².

84. W każdym razie wbrew poglądom wszystkich stron, które złożyły Trybunałowi swoje uwagi na piśmie, nie zgadzam się ze stanowiskiem, że okoliczność, iż zbycie akcji podzielono na wiele kolejno następujących po sobie czynności, mogłaby mieć znaczenie dla odpowiedzi udzielonych na trzy pierwsze pytania.

85. Oczywiście, jak to trafnie podniosła Komisja, trudniej jest zbywającemu udowodnić, że poszczególne etapy zbywania akcji stanowią jedną i tę samą bardziej rozległą czynność, a mianowicie transakcję zbycia całości akcji posiadanych w spółce zależnej.

Jednak gdyby taki dowód został przez zbywającego przedstawiony, nie byłoby jakiegokolwiek powodu, aby pod względem podatkowym traktować w różny sposób porównywalne transakcje zbycia akcji.

86. Poza tym skoro stosowne przepisy szóstej dyrektywy zostały zasadniczo powtórzone w dyrektywie 2006/112, nie można różnicować pod względem 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 okoliczność, 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 zróżnicowanego traktowania obiektywnie takich samych czynności.

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

42 — Zobacz w tym względzie pkt 16 niniejszej opinii in fine.

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 powiązanej, stanowi działalność gospodarczą, gdy wymieniona spółka dominująca brała pośrednio lub bezpośrednio udział w zarządzaniu spółką zależną lub spółką powiązaną, 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 powiązanej, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 13 część 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 powiązanej, podlegającej zwolnieniu na podstawie art. 13 część 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 którą to transakcją usługi te mają bezpośredni i ścisły 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) Okoliczność, że zbycie akcji spółki zależnej czy spółki powiązanej podzielono na wiele kolejno następujących po sobie czynności, nie ma znaczenia dla odpowiedzi udzielonych na trzy pierwsze pytania.