

SKF

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. spalio 29 d.\*

Byloje C-29/08

dėl *Regeringsrätten* (Švedija) 2008 m. sausio 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. sausio 25 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Skatteverket**

prieš

**AB SKF,**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einantis šeštosios kolegijos pirmininkas P. Lindh, teisėjai A. Rosas, teisėjai U. Lõhmus (pranešėjas),

\* Proceso kalba: švedų.

generalinis advokatas P. Mengozzi,  
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. gruodžio 4 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Skatteverket*, atstovaujamo B. Persson,
  
- *AB SKF*, atstovaujamos *advokater* R. Treutiger ir O. Henkow,
  
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos K. Petkovska ir A. Engman,
  
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
  
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Bryanston-Cross, padedamos baristerio I. Hutton,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos J. Enegren ir D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2009 m. vasario 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

### Sprendimą

- <sup>1</sup> Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274, toliau – Šeštoji direktyva), 2 ir 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 sistemos (OL L 347, p. 1) 2, 9 straipsnių, 135 straipsnio 1 dalies ir 168 straipsnio išaiškinimu.
- <sup>2</sup> Šis prašymas pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Skatteverket* (mokesčių administratorius) ir bendrovės AB SKF (toliau – SKF) dėl *Skatterättsnämnden* (Mokesčių teisės komisija) dėl pirminės nuomonės, susijusios su SKF prašymu dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto vykdant akcijų perleidimo sandorį už SKF įsigytas paslaugas.

## Tėisėnis pagrėndas

### *Bendrijos teisės aktai*

- 3 1967 m. balandžio 11 d. Pirmojoje Tarybos direktyvoje dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3) numatyta, kad „kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu [PVM] gali būti atimama [PVM] dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims“.
- 4 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 5 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykđantis 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, prekiautojų 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.

<...>“

- 6 Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį:

„Jei visas ar dalis turto perleidžiama už atlygį ar be jo, ar kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad neįvyksta joks prekių tiekimas, ir tokiu atveju turto gavėjas turi būti traktuojamas kaip turto perleidėjo teisių ir pareigų perėmėjas. <...>“

- 7 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies antros pastraipos pirmą įtrauką paslaugų teikimu gali būti, *inter alia*, nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisė patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, perleidimas.

- 8 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje nustatyta, 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 <...>“.

- 9 Šios direktyvos 28f straipsnio 1 dalimi pakeistas tos pačios direktyvos 17 straipsnio susijęs su teisės į atskaitą atsiradimu ir apimtimi. Jo 1 ir 2 dalyse numatyta:

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

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

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

<...>“

10 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Bendrijos teisės aktai PVM srityje, būtent Šeštoji direktyva, buvo panaikinti ir pakeisti Direktyva 2006/112. Pagal Direktyvos 2006/112 1 ir 3 konstatuojamąsias dalis nauja Šeštosios direktyvos redakcija buvo būtina siekiant pertvarkyta struktūra ir redakcija aiškiai bei racionaliai išdėstyti taikomas nuostatas, iš esmės nedarant esminių pakeitimų.

11 Šios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

- c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

<sup>12</sup> Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

<sup>13</sup> Direktyvos 2006/112 19 straipsnio pirma pastraipa sutampa su Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalimi.

- 14 Pagal Direktyvos 2006/112 25 straipsnio a punktą paslaugų teikimu gali būti, *inter alia*, nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisė patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, perleidimas.
- 15 Pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punktą valstybės narės atleidžia nuo PVM sandorius, „įskaitant derybas dėl akcijų, turtinių teisių bendrovėse ar asociacijose, obligacijų ir kitų vertybinių popierių, išskyrus dokumentus, patvirtinančius nuosavybės teisę į prekes, ir 15 straipsnio 2 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius“.
- 16 Pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnį:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“



*Nacionalinės teisės aktai*

- 17 1994 m. kovo 30 d. PVM įstatymo Nr. 200 (mervärdesskattelagen (1994:200)) 1 skyriaus 1 straipsnyje numatyta, kad PVM reikia mokėti į valstybės išdą nuo Švedijos teritorijoje vykdančią ekonominę veiklą apmokestinamo prekių tiekimo ir paslaugų teikimo.
- 18 Šio 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.
- 19 Šio 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.

**Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 20 Akcinė bendrovė *SKF* yra pramonės grupės, vykdančios veiklą keliuose valstybėse, patronuojanti bendrovė. Ji aktyviai dalyvauja valdant savo dukterines bendroves ir joms už atlygį teikia paslaugas, kaip antai valdymas, administravimas ir prekybos politika. *SKF* nuo šių paslaugų moka PVM, o už šias paslaugas sąskaitos išrašomos dukterinėms bendrovėms.
- 21 *SKF* ketina restruktūrizuoti savo grupę ir todėl nori perleisti visą vienos iš savo dukterinių bendrovių, kurios ji turi 100 % akcijų (toliau – dukterinė bendrovė), veiklą

parduodama visas jos akcijas. Be to, ji ketina perleisti kitoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 % – akcijų (toliau – kontroliuojama bendrovė) ir kuriai anksčiau kaip patronuojanti bendrovė teikė apmokestinamas PVM paslaugas, 26,5 % kapitalo. 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.

22 Siekdama išsiaiškinti, kokios bus mokesstinės šių perleidimų pasekmės, *SKF* kreipėsi į *Skatterättsnämnden* prašydama priimti pirminę nuomonę dėl už paslaugų teikimą atliekant dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijų perleidimą sumokėto pirkimo PVM atskaitymo.

23 2007 m. sausio 7 d. Nuomonėje *Skatterättsnämnden* priėjo prie išvados, 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. Taip pat PVM nuo išlaidų perleidžiant šią veiklą turėtų būti atskaitomas. Tai, kad kontroliuojamos bendrovės veikla yra nutraukiama laipsniškai, nedaro jokios įtakos šiam vertinimui.

24 *Skatteverket* apskundė šį sprendimą *Regeringsrätten* prašydamas pripažinti, kad negalima atskaityti nuo įsigytų paslaugų sumokėto mokesčio. *SKF* prašė patvirtinti *Skatterättsnämnden* pirminę nuomonę.

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

- „1. Ar Šeštosios direktyvos <...> 2 ir 4 straipsnius bei Direktyvos 2006/112/EB <...> 2 ir 9 straipsnius reikia aiškinti taip, kad asmens, kurio paslaugų teikimas dukterinei bendrovei yra apmokestinamas [PVM], akcijų toje bendrovėje pardavimas yra apmokestinamas [PVM] sandoris?
  
2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra, kad pardavimas laikytinas apmokestinamu PVM sandoriu, ar jis yra neapmokestinamas pagal [Šeštosios] direktyvos <...> 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktą kaip su akcijomis susijęs sandoris?
  
3. Neatsižvelgiant į dviejų pirmųjų klausimų atsakymus, ar, kaip ir bendrųjų išlaidų atveju, egzistuoja teisė į atskaitą išlaidų, patirtų perleidžiant akcijas, atžvilgiu?
  
4. Ar atsakant į visus šiuos klausimus svarbu yra tai, kad dukterinės bendrovės akcijų perleidimas vyksta etapais?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo klausimo*

- 26 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 bei 2 dalys ir Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip, kad patronuojančios bendrovės visų 100 % akcijų dukterinėje bendrovėje ir likusių akcijų kitoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 % – akcijų, kurioms teikė apmokestinamas PVM paslaugas, perleidimas yra ekonominė veikla, patenkanti į šių direktyvų taikymo sritį.
- 27 Pirmiausia reikėtų priminti, kad iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies ir Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies, kuriose apibrėžiama PVM taikymo sritis, matyti, kad valstybės narės viduje šiuo mokesčiu apmokestinama tik ekonominio pobūdžio veikla. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį ir Direktyvos 2006/112 9 straipsnį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas ekonominę veiklą. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje ekonominės veiklos sąvoka apibrėžta kaip apimanti visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant, be kita ko, materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų.
- 28 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką pats paprastas kitų vertybinių popierių įsigijimas, turėjimas ir pardavimas nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme (žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM, C-77/01*, Rink. p. I-4295, 59 punktą ir 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand, C-435/05*, Rink. p. I-1315, 25 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Iš tiesų šie sandoriai nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šių vertybinių popierių pardavimo (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *EDM* 58 punktą).

- 29 Teisingumo Teismas pažymėjo, kad vien mokėjimas kaip atlygis už sandorius ar ekonominę veiklą patenka į PVM taikymo sritį, tačiau taip nėra mokėjimo dėl turto turėjimo nuosavybės teise, pavyzdžiui, dividendų ar kitų pajamų iš akcijų, atveju (šiuo klausimu žr. 1993 m. birželio 22 d. Sprendimo *Sofitam*, C-333/91, Rink. p. I-3513, 13 punktą; 1997 m. vasario 6 d. Sprendimo *Harnas & Helm*, C-80/95, Rink. p. I-745, 15 punktą ir minėto Sprendimo *EDM* 49 punktą).
- 30 Vis dėlto Teisingumo Teismas nusprendė, kad kitaip yra tada, kai dalyvaujant kitos įmonės kapitale kartu tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujama valdant bendrovę, kurios dalys kapitale perimamos, neatsižvelgiant į dalyvaujančių akcininkų ar dalininkų teises (žr. 1991 m. birželio 20 d. Sprendimo *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, Rink. p. I-3111, 14 punktą; 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Floridienne ir Berginvest*, C-142/99, Rink. p. I-9567, 18 punktą; 2001 m. liepos 12 d. Nutarties *Welthgrove*, C-102/00, Rink. p. I-5679, 15 punktą ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 20 punktą), kai toks dalyvavimas valdant reiškia, jog igyvendinami tokie pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai administracinių, apskaitos ir informacinių technologijų paslaugų teikimas (minėto Sprendimo *Floridienne ir Berginvest* 19 punktas; minėtos nutarties *Welthgrove* 16 punktas; minėto Sprendimo *Cibo Participations* 21 punktas ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink. p. I-6729, 46 punktas).
- 31 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad sandoriai dėl akcijų ar dalyvavimo bendrovės kapitale patenka į PVM taikymo sritį, kai jie atliekami vykdant komercinę vertybinių popierių prekybą, kai jais siekiama išsaugoti tiesioginį ar netiesioginį dalyvavimą valdant bendrovę, kurioje turima akcijų, arba kai jie yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamosios veiklos išplėtimas (be kita ko, žr. 1996 m. birželio 20 d. Sprendimo *Wellcome Trust*, C-155/94, Rink. p. I-3013, 35 punktą bei minėto Sprendimo *Harnas & Helm* 16 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 32 Šiuo atveju iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *SKF*, kaip pramonės grupės patronuojanti bendrovė, dalyvavo valdant dukterinę ir kontroliuojamą bendrovę, joms už atlygį teikdama įvairias valdymo, apskaitos ir prekybos paslaugas, už kurias *SKF* mokėjo PVM.

- 33 Perleisdama visas dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijas *SKF* nutraukia savo dalyvavimą šiose bendrovėse. Šis perleidimas, atliktas patronuojančiai bendrovei restruktūrizuojant bendrovių grupę, gali būti laikomas sandoriu, iš kurio gaunamos nuolatinės pajamos iš veiklos, kuri yra daugiau nei paprastas akcijų pardavimas (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 25 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C-465/03, Rink. p. I-4357, 20 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Šis sandoris tiesiogiai susijęs su grupės vykdomos veiklos organizavimu ir yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamojo asmens apmokestinamos veiklos išplėtimas šio sprendimo 31 punkte nurodytos teismo praktikos prasme. Todėl toks sandoris patenka į PVM taikymo sritį.
- 34 Kaip išvados 34 punkte pažymėjo generalinis advokatas, šis teiginys taip pat atitinka vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principus, kurie reikalauja, jog vertinimas, susijęs su dalių kapitale įsigijimu, dėl kurio atsiranda patronuojančios bendrovės dalyvavimas valdant dukterinę ar kontroliuojamą bendrovę, būtų taikomas ir tokiems perleidimo, užbaigiančio šį dalyvavimą, atvejams (pagal analogiją žr. minėtų sprendimų *Wellcome Trust* 33 punktą ir *Kretztechnik* 19 punktą).
- 35 Dėl nagrinėjamo sandorio pobūdžio Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad jis turi būti prilygintas viso ar dalies turto perleidimui Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies prasme tiek, kiek prekių tiekimas turi būti laikomas ekonomine veikla. Komisija mano, kad viso bendrovės turto ir visų jos akcijų pardavimas funkciškai yra tas pats.
- 36 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalyje ir Direktyvos 2006/112 19 straipsnio pirmos pastraipos pirmame sakinyje nurodyta, kad jei visas ar dalis turto perleidžiama už atlygį arba be jo ar kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad neįvyksta joks prekių tiekimas, ir tokiu atveju turto gavėjas turi būti traktuojamas kaip turto perleidėjo teisių ir pareigų perėmėjas. Todėl kai valstybė narė pasinaudoja šia galimybe, viso ar dalies turto perleidimas pagal Šeštąją direktyvą nelaikomas prekių tiekimu. Taigi pagal jos 2 straipsnį tokiam perleidimui

netaikomas PVM (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 30 punktą ir 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393, 29 punktą).

- 37 Be to, „viso ar dalies turto perleidimo“ sąvoką Teisingumo Teismas aiškino kaip apimančią įmonės komercinių išteklių ar savarankiškos dalies, apimančios materialųjį ir prireikus nematerialųjį turtą, kuris visas kartu sudaro įmonę ar įmonės dalį, galinčią vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, perleidimą, tačiau ji neapima paprasto turto perdavimo, pavyzdžiui, produktų atsargų pardavimo (žr. minėto Sprendimo *Zita Modes* 40 punktą).
- 38 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos negalima nustatyti ar dėl dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijų pardavimo buvo perleistas visas, ar dalis šių įmonių turto. Be to, per posėdį *SKF* pažymėjo, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies taikymo klausimas šiuo atveju net nebuvo nagrinėjamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 39 Tokiu atveju reikia priminti, kad Teisingumo Teismas, atskirdamas Bendrijos ir nacionalinių teismų kompetenciją, turi atsižvelgti į faktinį ir teisinį prašyme priimti prejudicinį sprendimą suformuluotų prejudicinių klausimų kontekstą (žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Orfanopoulos ir Oliveri*, C-482/01 ir C-493/01, Rink. p. I-5257, 42 punktą; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Laval un Partneri*, C-341/05, Rink. p. I-11767, 47 punktą ir 2008 m. vasario 14 d. Sprendimo *Dynamic Medien*, C-244/06, Rink. p. I-505, 19 punktą).
- 40 Bet kuriuo atveju, net manant, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis ir Direktyvos 2006/112 19 straipsnio pirma pastraipa galėtų būti taikomos tokiam sandoriui, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, o tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia priminti, jog *SKF* ir Švedijos vyriausybė per posėdį nurodė, kad Švedijos Karalystė pasinaudojo šiose nuostatose įtvirtinta galimybe laikyti, jog viso ar dalies turto perleidimas nepatenka į Šeštosios direktyvos

taikymo sritį. Tokiu atveju akcijų perleidimas, kuriuo perleidžiamas visas turtas, nėra ekonominė veikla, apmokestinama PVM.

- 41 Remiantis tuo, kas išdėstyta į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 bei 2 dalys ir Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip, kad patrunuojančios bendrovės visų 100 % akcijų dukterinėje bendrovėje ir likusių akcijų kitoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 % – akcijų, kurioms teikė apmokestinamas PVM paslaugas, perleidimas yra ekonominė veikla, patenkanti į šių direktyvų taikymo sritį. Vis dėlto, jei akcijų perleidimas yra prilygintinas viso ar dalies turto perleidimui Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies ar Direktyvos 2006/112 19 straipsnio pirmos pastraipos prasme ir jei nagrinėjama valstybė narė pasinaudojo šiose nuostatose įtvirtinta galimybe, šis sandoris nėra ekonominė veikla, apmokestinama PVM.

### *Dėl antrojo klausimo*

- 42 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar toks akcijų perleidimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, jeigu jis patenka į PVM taikymo sritį, turi būti atleistas nuo šio mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktą.
- 43 Švedijos ir Vokietijos vyriausybių nuomone, bet koks akcijų pardavimas, jei jis yra ekonominė veikla, pagal šias nuostatas yra atleidžiamas nuo PVM.



44 Komisija mano atvirščiau, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas atleidimas skirtas tik sandoriams, sudarytiems vykdant komercinę prekybą vertybiniais popieriais. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris turi būti laikomas strateginiu turto perkėlimu siekiant gauti lėšų kitai grupės veiklai finansuoti. Komisija teigia, kad šis sandoris nėra šios įmonės įprastos veiklos dalis ir jam netaikomas minėtose nuostatose įtvirtintas atleidimas nuo PVM.

45 Primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktą 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 <...>“.

46 Nors savaime suprantama, kad formuluotės, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytam atleidimui nuo mokesčio apibrėžti, turi būti aiškinamos griežtai, nes šis atleidimas yra bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam mokesčio mokėtojo už atlygį atliekamam paslaugų teikimui, išimtis (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* 63 punktą; 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien, C-455/05*, Rink. p. I-3225, 14 punktą), vis dėlto Komisijos siūlomas aiškinimas ribotų šį atleidimą nuo mokesčio ir būtų nepagrįstas pačia nagrinėjama nuostata. Iš tiesų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkte esanti formuluotė „sandoriai, susiję su akcijomis“ yra pakankamai plati, kad nebūtų ribojama profesionalia vertybinių popierių prekyba.

47 Jeigu Komisijos vertinimui būtų pritarta, iš esmės vienodi sandoriai būtų apmokestinant PVM skirtingai vertinami pagal tai, ar jie sudaro apmokestinamojo asmens normalios ir įprastos veiklos dalį. Toks vertinimas prieštarautų bendros PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui būdingus veiksmus,

išskyrus išimtinius atvejus, susijusius su nagrinėjamo sandorio objektyviu pobūdžiu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *BLP Group*, C-4/94, Rink. p. I-983, 24 punktą).

- 48 Kalbant apie šio atleidimo nuo PVM apimtį, pažymėtina, jog Teisingumo Teismas konstatavo, kad sandoriai, susiję su akcijomis ir kitais vertybiniais popieriais, yra sandoriai, vykdomi vertybinių popierių rinkoje, ir vertybinių popierių prekybą sudaro veiksmai, kuriais pakeičiama teisinė ir finansinė padėtis tarp šalių (šiuo klausimu žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 72 ir 73 punktus). Žodžiai „sandoriai, susiję su akcijomis“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio prasme reiškia sandorius, kuriais galima sukurti, pakeisti ar panaikinti šalių teises ir pareigas dėl vertybinių popierių (2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *CSC Financial Services*, C-235/00, Rink. p. I-10237, 33 punktas).
- 49 Todėl teisinės ir finansinės padėties tarp šalių nekeičiančių administracinių, materialių ir techninių paslaugų bei finansinės informacijos veiklos neapima Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje įtvirtintas atleidimas nuo PVM (žr. minėtų sprendimų *SDC* 66 punktą ir *CSC Financial Services* 28 ir 30 punktus).
- 50 Kita vertus, reikia pripažinti, kad akcijų pardavimas keičia sandorio šalių teisinę ir finansinę padėtį. Taigi šiam sandoriui, jeigu jis patenka į PVM taikymo sritį, 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.
- 51 Tokį vertinimą patvirtina nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią į Šeštosios direktyvos taikymo sritį patenka, tačiau pagal jos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį nuo PVM mokesčio atleidžiami, be kita ko, su akcijomis, dalimis bendrovių ar asociacijų kapitale, obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais susiję sandoriai, dėl kurių gaunamos nuolatinės pajamos iš veiklos, esančios daugiau nei paprastu vertybinių popierių įsigijimu ir pardavimu (be kita ko, žr. minėto Sprendimo *Kretztechnik* 20 punktą). Kaip nurodyta šio sprendimo 31 punkte, taip yra visų pirma

sandorių, kurie atliekami vykdant komercinę vertybinių popierių prekybą, atveju, kai jais siekiama išsaugoti tiesioginį ar netiesioginį dalyvavimą valdant bendrovę, kurioje turima akcijų, arba kai jie yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamosios veiklos išplėtimas (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Harnas & Helm* 16 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką bei Sprendimo *EDM* 59 punktą).

52 Šiuo atveju *SKF* akcijų pardavimas yra daugiau nei paprastas vertybinių popierių pardavimas, nes dėl jo dalyvaujama valdant dukterinę ar kontroliuojamą bendrovę. Be to, atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas akcijų pardavimas yra tiesiogiai susijęs ir būtinas *SKF* apmokestinamajai ekonominei veiklai. Todėl šis sandoris yra atleistas nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktą.

53 Tad į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad toks akcijų perleidimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti atleistas nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktą.

### *Dėl trečiojo klausimo*

54 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą priėmęs teismas iš esmės klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 dalimi pakeistas tos pačios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalis bei Direktyvos 2006/112 168 straipsnį atsiranda teisė į pirkimo PVM, sumokėto už paslaugas, skirtas akcijų perleidimui, atskaitą dėl to, kad išlaidos už šias paslaugas sudaro apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų dalį.

- 55 Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 17-20 straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ja naudojamosi iš karto visų pirkimo sandoriams tenkančių mokesčių atžvilgiu (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Kretztechnik* 33 punktą; 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, Rink. p. I-1597, 24 punktą ir 2006 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rink. p. I-4629, 70 punktą).
- 56 Iš tiesų atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdamant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C-137/02, Rink. p. I-5547, 37 punktą ir minėto Sprendimo *Inverstrand* 22 punktą *Securenta* 25 punktą bei minėto Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* 71 punktą).
- 57 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką iš esmės tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis (žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 24 punktą ir minėtų sprendimų *Abbey National* 26 punktą bei *Inverstrand* 23 punktą). Teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos sudaro apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitymą, kainą (žr. minėtų sprendimų *Cibo Participations* 31 punktą; *Kretztechnik* 35 punktą; *Inverstrand* 23 punktą ir *Securenta* 27 punktą).
- 58 Tačiau teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su mokesčių mokėtojo ekonomine veikla (žr., be kita ko,

minėto Sprendimo *Midland Bank* 23 ir 31 punktus; minėto Sprendimo *Abbey National* 35 punktą; minėto Sprendimo *Kretztechnik* 36 punktą ir minėto Sprendimo *Inverstrand* 24 punktą).

- 59 Kita vertus, jei apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistiems nuo PVM arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, dėl to jam negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rink. p. I-3039, 24 punktą; 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C-72/05, Rink. p. I-8297, 20 punktą ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Rink. p. I-839, 28 punktą).
- 60 Galima daryti išvadą, kad teisė į atskaitą nustatoma atsižvelgiant į pardavimo sandorius, kuriems įgyvendinti skirti pirkimo sandoriai. Taigi ši teisė egzistuoja, kai PVM apmokestinamas pardavimo sandoris yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijęs su vienu ar keliais pirkimo sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą. Jeigu taip nėra, reikia nagrinėti, ar išlaidos, patirtos įsigyjant prekių ir paslaugų, sudaro bendrųjų išlaidų, susijusių su apmokestinamojo asmens bendra ekonomine veikla, dalį. Abiem atvejais tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas reiškia, kad išlaidos, patirtos įsigyjant paslaugas, yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą.
- 61 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apibūdina išlaidas už *SKF* įsigytas paslaugas, kaip, viena vertus, „tiesiogiai susijusias“ su akcijų perleidimo sandoriu ir, antra vertus, kaip bendrųjų išlaidų, susijusių su bendra *SKF* ekonomine veikla, dalį.
- 62 Šiuo atžvilgiu reikia pripažinti, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos negalima nustatyti, ar išlaidos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu šio sprendimo 57 ir 58 punktuose minėtos teismo praktikos prasme susijusios su numatomais akcijų perleidimais, ar su bendra *SKF* ekonomine veikla, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, šių sandorių tikslas buvo surinkti lėšų kitai grupės veiklai finansuoti. Iš tiesų siekiant nustatyti, ar egzistuoja toks

tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, svarbu žinoti, ar patirtas išlaidas galima įtraukti į akcijų, kurias *SKF* siekia perleisti, kainą arba ar jos sudaro vien *SKF* produktų kainos sudedamąją dalį.

- 63 Tačiau kadangi per procedūrą pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismas neturi kompetencijos vertinti ir kvalifikuoti faktinių aplinkybių, kuriomis iškilo prejudiciniai klausimai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes, turi taikyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio kriterijų pagrindinės bylos aplinkybėms (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Midland Bank* 25 punktą).
- 64 Siekiant duoti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingą atsakymą, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas daug kartų konstatavo, jog PVM, sumokėtas už konsultavimo paslaugas, naudojamas įvairiems finansiniams sandoriams, yra atskaitomas, nes šios paslaugos buvo tiesiogiai skirtos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Midland Bank* 31 punktą; minėto Sprendimo *Abbey National* 35 ir 36 punktus; minėto Sprendimo *Cibo Participations* 33 ir 35 punktus; minėto Sprendimo *Kretztechnik* 36 punktą bei minėto Sprendimo *Securenta* 29 ir 31 punktus).
- 65 Žinoma, kitaip nei pagrindinėje byloje, bylose, kuriose priimti minėti sprendimai, pardavimo sandoriai dėl akcijų nepateko į PVM taikymo sritį. Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 28 ir 30 punktuose nurodytos teismo praktikos, teisiškai kvalifikuojant šiuos sandorius esminį jų skirtumą nuo sandorių, patenkančių į PVM taikymo sritį, tačiau atleistų nuo šio mokesčio, lemia tai, ar apmokestinamoji bendrovė dalyvauja valdant bendroves, kuriose perimamos dalys kapitale.
- 66 Taigi nesuteikus teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėto nuo atlygių už konsultacijas, susijusias su akcijų perleidimu, atleistu nuo PVM dėl dalyvavimo valdant bendrovę, kurios akcijos perleistos, ir suteikus šią teisę atskaityti tą mokesťį, sumokėtą už tokius pačius atlygius, susijusius su perleidimu, kuris nepatenka į PVM taikymo sritį, nes jie

sudaro apmokestinamojo asmens bendrąsias išlaidas pažeidžiant fiskalinio neutralumo principą, būtų skirtingai apmokestinami objektyviai panašūs sandoriai.

- 67 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas nusprendė, kad fiskalinio neutralumo principas, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema, draudžia, viena vertus, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (žr., be kita ko, 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates et Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 41 punktą; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, Rink. p. I-589, 33 punktą ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 59 punktą), ir, kita vertus, draudžia apmokestinant PVM skirtingai vertinti tokią pačią veiklą vykdančius ūkio subjektus (žr., be kita ko, 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktą ir 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, Rink. p. I-7203, 42 punktą).
- 68 Darytina išvada, kad jeigu atlygiai už konsultacijas dėl dalių kapitale perleidimo laikomi sudarančiais apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų dalį, kai pats perleidimas nepatenka į PVM taikymo sritį, šių atlygių atžvilgiu turi būti taikomas toks pats apmokestinimas kaip ir tada, kai perleidimas laikomas atleistu nuo PVM sandoriu.
- 69 Šį vertinimą patvirtina ir Šeštojoje direktyvoje, kuria, visų pirma, siekiama užtikrinti vienodą požiūrį apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu, įtvirtintos bendrosios sistemos tikslai (žr., be kita ko, 1993 m. spalio 23 d. Sprendimo *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, Rink. p. I-5405, 14 punktą). Iš tiesų šio principo nebūtų laikomasi, jeigu patronuojančios bendrovės, valdančios bendrovių grupę, išlaidos, susijusios su akcijų pardavimu, sudarančiu jos ekonominės veiklos dalį, turėtų būti apmokestintos, kai kontroliuojanti bendrovė, atlikdama tokį patį sandorį, kuris nepatenka į PVM taikymo sritį, galėtų pasinaudoti teise į PVM, sumokėto nuo tų pačių išlaidų, atskaitą dėl to, kad šios išlaidos sudaro jos ekonominės veiklos bendrųjų išlaidų dalį.

- 70 Bet koks kitoks aiškinimas reikštų, kad ūkio subjektas mokėtų PVM vykdydamas ekonominę veiklą ir neturėtų galimybės jo atskaityti (šiuo klausimu žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98-C-147/98, Rink. p. I-157745 punktą ir minėto Sprendimo *Abbey National* 35 punktą).
- 71 Vis dėlto pagrindinėje byloje, jeigu tikrai tiesa, kaip teigia *Skatteverket* ir Švedijos, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, kad atleistas nuo PVM akcijų perleidimas nesuteikia teisės į atskaitą, toks aiškinimas yra galima tik tada, kai nustatytas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp įsigytų paslaugų ir atleisto nuo PVM akcijų perleidimo. Tačiau jei tokio ryšio nėra ir pirkimo sandorių kaina įtraukta į *SKF* produktų kainą, turi būti leidžiama atskaityti PVM, sumokėtą įsigyjant paslaugas.
- 72 Galiausiai svarbu priminti, kad teisė atskaityti PVM, sumokėtą už vykdant finansinius sandorius įsigytas paslaugas, egzistuoja tada, kai šiais sandoriais įsigytas kapitalas skirtas suinteresuotojo asmens ekonominei veiklai. Be to, išlaidos už įsigytas paslaugas yra susijusios tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, kai jos skirtos išimtinai pardavimo ekonominei veiklai ir todėl sudaro su šia veikla susijusių sandorių kainos sudėtinę dalį (žr. minėto Sprendimo *Securenta* 28 ir 29 punktus).
- 73 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad pagal Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 dalimi pakeistas tos pačios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalis bei Direktyvos 2006/112 168 straipsnį teisė atskaityti PVM, sumokėtą nuo akcijų perleidimui įgyvendinti įsigytų paslaugų, atsiranda, jei egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp išlaidų, susijusių su įsigytais paslaugomis, ir bendros apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsizvelgdamas į visas pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes, turi nustatyti, ar patirtos išlaidos galėjo būti įtrauktos į parduotų akcijų kainą arba ar jos sudaro su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla susijusių sandorių kainos sudėtinę dalį.



*Dėl ketvirtąjo klausimo*

- 74 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar atsakymams į pirmesnius klausimus turi įtakos tai, kad akcijos perleidžiamos vienas po kito einančiais keliais sandoriais.
- 75 Šiuo atžvilgiu, reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog pagal Šeštąją direktyvą ekonominę veiklą nebūtinai sudaro vienas veiksmas; ją gali sudaryti keletas vienas po kito einančių veiksmų (žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 22 punktą; 2005 m. kovo 5 d. Sprendimo *Fini H, C-32/03*, Rink. p. I-1599, 21 punktą).
- 76 Be to, kaip teisingai pažymi Jungtinės Karalystės vyriausybė, skirtingas objektyviai panašių sandorių vertinimas prieštarautų bendrai PVM sistemai būdingam fiskalinio neutralumo principui, apie kurį priminta šio sprendimo 67 punkte, ir teisinio saugumo principui.
- 77 Kalbant apie teisinio saugumo principą, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas daug kartų priminė, jog Bendrijos teisės aktai turi būti aiškūs, o jų taikymas iš anksto numanomas teisės subjektų (žr., be kita ko, 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Tarybą*, C-301/97, Rink. p. I-8853, 43 punktą ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 72 punktą). Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti finansinių padarinių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems šiais teisės aktais nustatytų pareigų apimtį (žr. minėtų sprendimų *Teleos ir kt.* 48 punktą ir *Isle of Wight Council ir kt.* 47 punktą).
- 78 Galima daryti išvadą, kad akcijų perleidimo apmokestinimas turi būti pagrįstas objektyviais nagrinėjamo sandorio požymiais ir negali skirtis atsižvelgiant į tai, ar jis įvykdomas per vieną, ar per kelis kartus.

79 Todėl į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti, kad atsakymams į pirmesnius klausimus neturi įtakos tai, jog akcijos perleidžiamos vienas po kito einančiais keliais sandoriais.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

80 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

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, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 bei 2 dalys ir 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 patronuojančios bendrovės visų 100 % akcijų dukterinėje bendrovėje ir likusių akcijų kitoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 % – akcijų, kurioms teikė pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas paslaugas, perleidimas yra ekonominė veikla, patenkanti į šių direktyvų taikymo sritį. Vis dėlto, jei akcijų perleidimas yra prilygintinas viso ar dalies turto perleidimui Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7/EB, 5 straipsnio 8 dalies ir Direktyvos 2006/112 19 straipsnio pirmos pastraipos prasme, ir jei nagrinėjama valstybė narė pasinaudojo šiose nuostatose įtvirtinta galimybe, šis sandoris nėra ekonominė veikla, apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu.

2. Toks akcijų perleidimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7/EB, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktą.
  
3. Pagal Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7/EB, 17 straipsnio 1 ir 2 dalis bei Direktyvos 2006/112 168 straipsnį teisė atskaityti pridėtinės vertės mokesčių, sumokėtų nuo akcijų perleidimui įgyvendinti įsigytų paslaugų, atsiranda, jei egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp išlaidų, susijusių su įsigytomis paslaugomis, ir bendros apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes, turi nustatyti, ar patirtos išlaidos galėjo būti įtrauktos į parduotų akcijų kainą arba ar jos sudaro su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla susijusių sandorių kainos sudedamąją dalį.
  
4. Atsakymams į pirmesnius klausimus neturi įtakos tai, jog akcijos perleidžiamos vienas po kito einančiais keliais sandoriais.

Parašai.