

Byla C-29/08

Skatteverket

prieš

AB SKF

(Regeringsrätten prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 ir 4 straipsniai, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis ir 17 straipsnis – Direktyva 2006/112/EB – 2 ir 9 straipsniai, 135 straipsnio 1 dalies f punktas ir 168 straipsnis – Patronuojančių bendrovių dukterinių bendrovių ir kontroliuojamos bendrovių likusių dalių kapitalo perdavimas – PVM taikymo sritis – Atleidimas nuo mokesčių – Paslaugos, gytos atliekant akcijų perdavimo sandorius – PVM atskaita“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Ekonominės veiklos sėvoka Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio prasme – Sėvoka*

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei Tarybos direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčių – 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje minimi su akcijomis susiję sandoriai*

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis ir Tarybos direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktas)

3. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Perkant sumokėto mokesčių atskaita*

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 1 ir 2 dalys bei Tarybos direktyvos 2006/112 168 straipsnis)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 bei 2 dalys bei Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčių bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip, kad patronuojančių bendrovių visų 100 % akcijų dukterinėje bendrovėje ir likusių akcijų kitoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 % akcijų, kurioms teikė pridėtinės vertės mokesčių apmokestinamas paslaugas, perdavimas yra ekonominė veikla, patenkanti šiai direktyvų taikymo sričiai.

Perleisdama visas dukterinių ir kontroliuojamos bendrovių akcijas patronuojanti bendrovė nutraukia savo dalyvavimą šiose bendrovėse. Kai ši patronuojanti bendrovė, kaip pramonės grupės patronuojanti bendrovė, dalyvavo valdant šias dukterinę ir kontroliuojamą bendrovę, joms už atlygą teikdama įvairias valdymo, apskaitos ir prekybos paslaugas, už kurias ji mokėjo pridėtinės vertės mokestį, šis perdavimas, atliktas šiai patronuojančiai bendrovei

restruktūrizuojant bendrovių grupę, gali būti laikomas sandoriu, iš kurio gaunamos nuolatinės pajamos iš veiklos, kuri yra daugiau nei paprastas akcijų pardavimas. Šis sandoris tiesiogiai susijęs su grupės vykdomos veiklos organizavimu ir yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamojo asmens apmokestinamos veiklos išplėtimas. Todėl toks sandoris patenka į pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritį.

Vis dėlto, jei akcijų perleidimas yra prilygintinas visam ar dalies turto perleidimui Šeštosios direktyvos, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 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 pridėtinės vertės mokesčiu.

Šioms išvadoms neturi įtakos tai, jog akcijos perleidžiamos vienas po kito einančiais keliais sandoriais.

(žr. 32–33, 41 punktus, rezoliucinės dalies 1, 4 punktus)

2. Patronuojančios bendrovės visų 100 % akcijų dukterinėje bendrovėje ir likusią akcijų kitoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 % akcijų, kurioms teikiamas PVM paslaugas, perleidimas turi būti atleistas nuo šio mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį ir Direktyvos 2006/112 d.1 pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies f punktą.

Žodžiai „sandoriai, susiję su akcijomis“ šių nuostatų prasme reiškia sandorius, kuriais galima sukurti, pakeisti ar panaikinti šalių teises ir pareigas dėl vertybinių popierių, tačiau į juos nepatenka teisinis ir finansinis padėtis tarp šalių nekeičiančių administracinės, materialinės ir techninės paslaugos bei finansinės informacijos veikla. Kadangi akcijų pardavimas keičia sandorio šalių teisinį ir finansinį padėtį, jam, jeigu patenka į pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritį, taikomas minėtose nuostatose įtvirtintas atleidimas nuo mokesčio.

Šioms išvadoms neturi įtakos tai, jog akcijos perleidžiamos vienas po kito einančiais keliais sandoriais.

(žr. 48–50, 53 punktus, rezoliucinės dalies 2, 4 punktus)

3. Pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7/EB, 17 straipsnio 1 ir 2 dalis bei Direktyvos 2006/112 168 straipsnį teisė atskaityti pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą nuo patronuojančios bendrovės visų 100 % akcijų dukterinėje bendrovėje ir likusią akcijų kitoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 % akcijų, perleidimui įgyvendinti įsigytą paslaugą, atsiranda, jei iš karto egzistuoja tiesioginis ryšys tarp išlaidų, susijusių su įsigytais paslaugomis, ir bendros apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas pagrindinąje byloje nagrinjamą sandorį vykdomo aplinkybes, turi nustatyti, ar patirtos išlaidos galėjo būti trauktos į parduotą akcijų kainą arba ar jos sudaro su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla susijusią sandorį kainos sudedamąjį dalį.

Šioms išvadoms neturi įtakos tai, jog akcijos perleidžiamos vienas po kito einančiais keliais sandoriais.

(žr. 73 punktą, rezoliucinės dalies 3–4 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. spalio 29 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 ir 4 straipsniai, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis ir 17 straipsnis – Direktyva 2006/112/EB – 2 ir 9 straipsniai, 135 straipsnio 1 dalies f punktas ir 168 straipsnis – Patruošiančios bendrovės dukterinės bendrovės ir kontroliuojamos bendrovės likusią dalį kapitalo perleidimas – PVM taikymo sritis – Atleidimas nuo mokesčio – Paslaugos, įsigytos atliekant akcijų perleidimo sandorius – PVM atskaita“

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. Löhmus (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

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

išnagrinęs 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

Sprendimas

1 Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (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.

2 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 sandorą už SKF įsigytas paslaugas.

Teisinis pagrindas

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 kainų tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu [PVM] gali būti atimama [PVM] dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sėnaudų sudedamosioms dalims“.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

5 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis 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 visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>“

6 Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį:

„Jei visas ar dalis turto perleidžiama už atlygą ar be jo, ar kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad nevyksta 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 pirmąją traūkų 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 pateiktas 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 atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

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

<...>“

12 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 laisvąjį profesinį veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas

materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?..“

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

14 Pagal Direktyvos 2006/112 25 straipsnio a punkt? paslaug? teikimu gali b?ti, *inter alia*, nematerialiojo turto, kurio nuosavyb?s teis? patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, perleidimas.

15 Pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punkt? valstyb?s nar?s atleidžia nuo PVM sandorius, „?skaitant derybas d?l akcij?, turtini? teisi? bendrov?se ar asociacijose, obligacij? ir kit? vertybini? popieri?, išskyrus dokumentus, patvirtinan?ius nuosavyb?s teis? ? prekes, ir 15 straipsnio 2 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius“.

16 Pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsn?:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

Nacionalin?s teis?s aktai

17 1994 m. kovo 30 d. PVM ?statymo Nr. 200 (mervärdesskattelagen (1994:200)) 1 skyriaus 1 straipsnyje numatyta, kad PVM reikia mok?ti ? valstyb?s išd? nuo Švedijos teritorijoje vykdan? ekonomin? veickl? apmokestinamo preki? tiekimo ir paslaug? teikimo.

18 Šio ?statymo 3 skyriaus 9 straipsnyje numatyta, kad sandoriai, be kita ko, susij? su vertybiniais popieriais, kaip antai akcij?, kit? dali? bendrov?se ir vekseli?, kuri? nuosavyb?s teis? patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, tiekimas ir prekyba tarpininkaujant bei investicini? fond? valdymas, yra nepamokestinami.

19 Šio ?statymo 8 skyriaus 3 straipsnyje numatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo ekonominei veiklai, jis turi teis? atskaityti PVM už pirkim? ir import?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

20 Akcin? bendrov? *SKF* yra pramon?s grup?s, vykdan?ios veickl? keliose valstyb?se, patronuojanti bendrov?. Ji aktyviai dalyvauja valdant savo dukterines bendroves ir joms už atlyg? teikia paslaugas, kaip antai valdymas, administravimas ir prekybos politika. *SKF* nuo ši? paslaug? moka PVM, o už šias paslaugas s?skaitos išrašomos dukterin?ms bendrov?ms.

21 *SKF* ketina restruktūrizuoti savo grupę ir todėl nori perleisti visą vieną iš savo dukterinių bendrovių, kurios ji turi 100 % akcijų (toliau – dukterinę bendrovę), veikiančią 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. Ši perleidimo motyvas – gauti iš kitai grupei veiklai finansuoti. Siekdamas gyvendinti šiuos perleidimus, *SKF* ketina sigyti paslaugą, susijusią su vertybinių popierių vertinimu, pagalba derantis ir teisine pagalba sutartims parengti. Šios paslaugos bus apmokestinamos PVM.

22 Siekdamas išsiaiškinti, kokios bus mokesčių šio perleidimo pasekmės, *SKF* kreipėsi į *Skatterättsnämnden* prašydama priimti pirminę nuomonę dėl už paslaugą teikimo atliekant dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijų perleidimo 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 šio paslaugą teikimą. Ji manė, kad *SKF* paslaugų teikimas dukterinei ir kontroliuojamai bendrovei yra ekonominės veiklos dalis ir kad galima atskaityti PVM, sumokėtą nuo išlaidų, sigyjant šias bendroves. Taip pat PVM nuo išlaidų perleidžiant šio veikiančią 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 sigytų paslaugų sumokėto mokesčio. *SKF* prašė patvirtinti *Skatterättsnämnden* pirminę nuomonę.

25 Šiomis aplinkybomis *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 bendrąjį išlaidų atveju, egzistuoja teisė atskaityti išlaidas, patirtas 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 visą 100 % akcijų dukterinėje bendrovėje ir likusią akcijų kitoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 % akcijų, kurioms teikė apmokestinamas PVM paslaugas, perleidimas yra ekonominė veikla, patenkanti šio 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 visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant, be kita ko, materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinį pajamą.

28 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką pats paprastas kitų vertybinių popierių sigijimas, turėjimas ir pardavimas nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme (žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-777/01, 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 nuolatinį pajamą, 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 įgyvendinami tokie pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai administraciniai, apskaitos ir informaciniai technologijų paslaugų teikimas (minėto Sprendimo *Floridienne ir Berginvest* 19 punktą; minėtos nutarties *Welthgrove* 16 punktą; minėto Sprendimo *Cibo Participations* 21 punktą ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink. p. I-6729, 46 punktą).

31 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad sandoriai dėl akcijų ar dalyvavimo bendrovės kapitale patenka į PVM taikymo sritį, kai jie atliekami vykdamas komercinį 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 prašymai priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad SKF, kaip pramonės grupės patronuojanti bendrovė, dalyvavo valdant dukterinę ir kontroliuojamą bendrovę, joms už atlygą 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 punktų 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 punktų ir *Kretztechnik* 19 punktų).

35 Dėl nagrinjamo 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 prekės 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 atlygą arba be jo ar kaip „našas“ bendrovė, valstybės narės gali laikyti, kad nevyksta joks prekės tiekimas, ir tokiu atveju turto gavėjas turi būti traktuojamas kaip turto perleidėjo teisių ir pareigų perėmėjas. Todėl kai valstybės narė pasinaudoja šia galimybe, viso ar dalies turto perleidimas pagal Šeštąją direktyvą nelaikomas prekės 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 punktų ir 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393, 29 punktų).

37 Be to, „viso ar dalies turto perleidimo“ sąvoką Teisingumo Teismas aiškino kaip apimančią ūkinį komercinį išteklių ar savarankiškos dalies, apimančios materialų ir prirėikus nematerialų turtą, kuris visas kartu sudaro ūkinį ar ūkinį dalį, galinčią vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, perleidimą, tačiau ji neapima paprasto turto perdavimo, pavyzdžiui, produktų atsargų pardavimo (žr. minėto Sprendimo *Zita Modes* 40 punktų).

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 ūkinio turto. Be to, per posėdį *SKF* pažymėjo, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies taikymo klausimas šiuo atveju net nebuvo nagrinjamas prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

39 Tokiu atveju reikia priminti, kad Teisingumo Teismas, atskirdamas Bendrijos ir nacionalinių teismų kompetencijas, turi atsižvelgti į faktinį ir teisinį prašyme priimti prejudicinį sprendimą suformuluotą prejudicinį klausimą kontekste (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 punktų; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Laval un Partneri*, C-341/05, Rink. p. I-11767, 47 punktų ir 2008 m. vasario 14 d. Sprendimo *Dynamic Medien*, C-244/06, Rink. p. I-505, 19 punktų).

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 nagrinjamas pagrindiniame byloje, o tai turi būti vertinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, reikia priminti, jog *SKF* ir Švedijos vyriausybė per posėdį nurodė, kad Švedijos Karalystė pasinaudojo šiose nuostatose tvirtinta galimybe laikyti, jog viso ar dalies turto perleidimas

nepatenka ? Šeštosios direktyvos taikymo srit?. Tokiu atveju akcij? perleidimas, kuriuo perleidžiamas visas turtas, n?ra ekonomin? veikla, apmokestinama PVM.

41 Remiantis tuo, kas išd?styta ? pirm?j? klausim? 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 b?ti aiškinamos taip, kad patronuojan?ios bendrov?s vis? 100 % akcij? dukterin?je bendrov?je ir likusi? akcij? kitoje bendrov?je, kurioje kažkada tur?jo 100 %? akcij?, kurioms teik? apmokestinamas PVM paslaugas, perleidimas yra ekonomin? veikla, patenkanti ? ši? direktyv? taikymo srit?. Vis d?lto, jei akcij? 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 nagrin?jama valstyb? nar? pasinaudojo šiose nuostatose ?tvirtinta galimybe, šis sandoris n?ra ekonomin? veikla, apmokestinama PVM.

D?l antrojo klausimo

42 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar toks akcij? perleidimas, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, jeigu jis patenka ? PVM taikymo srit?, turi b?ti atleistas nuo šio mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkt? ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkt?.

43 Švedijos ir Vokietijos vyriausyb? nuomone, bet koks akcij? pardavimas, jei jis yra ekonomin? veikla, pagal šias nuostatas yra atleidžiamas nuo PVM.

44 Komisija mano atvirkš?iai, 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 komercin? prekyb? vertybiniais popieriais. Taigi pagrindin?je byloje nagrin?jamas sandoris turi b?ti laikomas strateginiu turto perk?limu siekiant gauti l?š? kitai grup?s veiklai finansuoti. Komisija teigia, kad šis sandoris n?ra šios ?mon?s ?prastos veiklos dalis ir jam netaikomas min?tose nuostatose ?tvirtintas atleidimas nuo PVM.

45 Primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkt? ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkt? valstyb?s nar?s atleidžia nuo PVM „sandorius, ?skaitant derybas, bet išskyrus valdym? ir saugojim?, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrov?se ar asociacijose, ?moni? obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais <...>“.

46 Nors savaimė suprantama, kad formuluot?s, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytam atleidimui nuo mokes?io apibr?žti, turi b?ti aiškinamos griežtai, nes šis atleidimas yra bendro principo, pagal kur? PVM taikomas kiekvienam mokes?io mok?tojo už atlyg? atliekamam paslaug? teikimui, išimtis (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* 63 punkt?; 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien*, C?455/05, Rink. p. I?3225, 14 punkt?), vis d?lto Komisijos si?lomas aiškinimas ribot? š? atleidim? nuo mokes?io ir b?t? nepagr?stas pa?ia nagrin?jama nuostata. Iš ties? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkte esanti formuluot? „sandoriai, susij? su akcijomis“ yra pakankamai plati, kad neb?t? ribojama profesionalia vertybin? popieri? prekyba.

47 Jeigu Komisijos vertinimui b?t? pritarta, iš esm?s vienodi sandoriai b?t? apmokestinant PVM skirtingai vertinami pagal tai, ar jie sudaro apmokestinamojo asmens normalios ir ?prastos veiklos dal?. Toks vertinimas prieštaraut? bendros PVM sistemos tikslams užtikrinti teisin? saugum? ir supaprastinti PVM taikymui b?dingus veiksmus, išskyrus išimtinius atvejus, susijusius su nagrin?jamo sandorio objektyviu pob?džiu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *BLP Group*, C?4/94, Rink. p. I?983, 24 punkt?).

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 papunktio 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 nekeičiančios administracinės, materialios ir techninės paslaugos bei finansinės informacijos veiklos neapima Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje tvirtintas 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 tvirtintas atleidimas nuo PVM.

51 Tokį vertinimą patvirtina nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią 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 bendrovė 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 komercinį 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 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 bendrąjį išlaidų dalį.

55 Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 17-20 straipsniuose numatyta teisė ?

atskait? yra sud?tin? PVM sistemos dalis ir i? esm?s negali b?ti ribojama. Ja naudojamosi i? karto vis? pirkimo sandoriams tenkan?i? mokes?i? at?vilgiu (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Kretztechnik* 33 punkt?; 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C?437/06, Rink. p. I?1597, 24 punkt? ir 2006 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C?102/08, Rink. p. I?0000, 70 punkt?).

56 Iš ties? atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo bet kokios vykdant ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, su s?lyga, kad pati ši veikla i? principo b?t? apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C?137/02, Rink. p. I?5547, 37 punkt? ir min?to Sprendimo *Inverstrand* 22 punkt? *Securenta* 25 punkt? bei min?to Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* 71 punkt?).

57 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? i? esm?s tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, yra b?tinas, kad apmokestinamajam asmeniui b?t? pripažinta teis? ? PVM atskait? ir nustatyta tokios teis?s apimtis (žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C?98/98, Rink. p. I?4177, 24 punkt? ir min?t? sprendim? *Abbey National* 26 punkt? bei *Inverstrand* 23 punkt?). Teis? atskaityti prek? ar paslaug? pirkimo PVM atsiranda su s?lyga, kad j? ?sigijimo išlaidos sudaro apmokestinam?j? pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskaitym?, kain? (žr. min?t? sprendim? *Cibo Participations* 31 punkt?; *Kretztechnik* 35 punkt?; *Inverstrand* 23 punkt? ir *Securenta* 27 punkt?).

58 Ta?iau teis? ? atskait? taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei n?ra tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, jei gin?ijamos išlaidos už paslaugas sudaro dal? jo bendr?j? išlaid? ir yra sudedamoji jo tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? dalis. Tod?l i? ties? tokios išlaidos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susijusios su mokes?i? mok?tojo ekonomine veikla (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Midland Bank* 23 ir 31 punktus; min?to Sprendimo *Abbey National* 35 punkt?; min?to Sprendimo *Kretztechnik* 36 punkt? ir min?to Sprendimo *Inverstrand* 24 punkt?).

59 Kita vertus, jei apmokestinamojo asmens ?sigytos prek?s ar paslaugos yra naudojamos atleistiems nuo PVM arba ? PVM taikymo srit? nepatenkantiems sandoriams, d?l to jam negali atsirasti nei prievol? mok?ti pardavimo mokes?, nei teis? ? pirkimo mokes?io atskait? (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, Rink. p. I?3039, 24 punkt?; 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C?72/05, Rink. p. I?8297, 20 punkt? ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C?515/07, Rink. p. I?0000, 28 punkt?).

60 Galima daryti išvad?, kad teis? ? atskait? nustatoma atsižvelgiant ? pardavimo sandorius, kuriems ?gyvendinti skirti pirkimo sandoriai. Taigi ši teis? egzistuoja, kai PVM apmokestinamas pardavimo sandoris yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susij?s su vienu ar keliais pirkimo sandoriais, suteikian?iais teis? ? atskait?. Jeigu taip n?ra, reikia nagrin?ti, ar išlaidos, patirtos ?sigyjant prek? ir paslaug?, sudaro bendr?j? išlaid?, susijusi? su apmokestinamojo asmens bendra ekonomine veikla, dal?. Abiem atvejais tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio egzistavimas reiškia, kad išlaidos, patirtos ?sigyjant paslaugas, yra atitinkamai ?trauktos ? konkre?i? pardavimo sandori? kain? ar apmokestinamojo asmens vykdant ekonomin? veikl? tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? kain?.

61 Šiuo atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas apib?dina išlaidas už *SKF* ?sigytas paslaugas, kaip, viena vertus, „tiesiogiai susijusias“ su akcij? perleidimo sandoriu ir,

antra vertu, kaip bendrąjį 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, šie sandoriai tikslas buvo surinkti lėšas kitai grupės veiklai finansuoti. Iš tiesų siekiant nustatyti, ar egzistuoja toks tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, svarbu žinoti, ar patirtas išlaidas galima traukti iš 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 nagrinjamą sandorių vykdymo aplinkybes, turi taikyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio kriterijų pagrindinės bylos aplinkyboms (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 mokestį, 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, būtą 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 tokių pačių veiklų 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 bendrąjį išlaidų dalį, kai pats perleidimas nepatenka į PVM taikymo sritį, šie atlygiai atžvilgiu turi būti taikomas toks pats apmokestinimas kaip ir tada, kai perleidimas laikomas atleistu nuo PVM sandoriu.

69 Šis vertinimas patvirtina ir Šeštojoje direktyvoje, kuria, visų pirma, siekiama užtikrinti vienodą požiūrą apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu, tvirtintos 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 punktus). Iš tiesų šio principo nebūtų laikomasi, jeigu patronuojamieji bendrovės, valdančios bendrovės grupės, išlaidos, susijusios su akcijų pardavimu, sudarančios 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, sumokėtą nuo to paties išlaidų, atskaitę dėl to, kad šios išlaidos sudaro jos ekonominės veiklos bendrąją išlaidų dalį.

70 Bet koks kitoks aiškinimas reikštų, kad tokio 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-1577 45 punktą ir minėtą 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 atskaityti, toks aiškinimas yra galimas tik tada, kai nustatytas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp sigytų paslaugų ir atleisto nuo PVM akcijų perleidimo. Tačiau jei tokio ryšio nėra ir pirkimo sandorį kaina traukta į SKF produktų kainą, turi būti leidžiama atskaityti PVM, sumokėtą sigyjant paslaugas.

72 Galiausiai svarbu priminti, kad teisė atskaityti PVM, sumokėtą už vykdant finansinius sandorius sigytas paslaugas, egzistuoja tada, kai šiais sandoriais sigytas kapitalas skirtas suinteresuotojo asmens ekonominei veiklai. Be to, išlaidos už sigytas 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. minėtą Sprendimo *Securenta* 28 ir 29 punktus).

73 Remiantis tuo, kas išdėstyta, trečiojo klausimo reikia atsakyti taip, kad pagal Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 dalimi pakeistas tos paties direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalis bei Direktyvos 2006/112 168 straipsnio 1 dalis teisė atskaityti PVM, sumokėtą nuo akcijų perleidimui sigyventinti sigytų paslaugų, atsiranda, jei egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp išlaidų, susijusių su sigyptomis paslaugomis, ir bendros apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas pagrindinėje byloje nagrinjamą sandorį vykdymo aplinkybes, turi nustatyti, ar patirtos išlaidos galėjo būti trauktos į parduotų akcijų kainą arba ar jos sudaro su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla susijusių sandorių kainos sudėtinę dalį.

Dėl ketvirtojo 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 ekonominė veikla nebūtinai sudaro vienas veiksmas; ji 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 panašius sandorių vertinimas prieštarautų bendrai PVM sistemai būdingam fiskalinio neutralumo principui,

apie kur? priminta šio sprendimo 67 punkte, ir teisinio saugumo principui.

77 Kalbant apie teisinio saugumo princip?, reikia pažym?ti, kad Teisingumo Teismas daug kart? primin?, jog Bendrijos teis?s aktai turi b?ti aišk?s, o j? taikymas iš anksto numanomas teis?s subjekt? (žr., be kita ko, 2001 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Taryb?*, C?301/97, Rink. p. I?8853, 43 punkt? ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, Rink. p. I?1609, 72 punkt?). Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teis?s aktai gali tur?ti finansini? padarini?, kad suinteresuotieji asmenys gal?t? tiksliai žinoti jiems šiais teis?s aktais nustatyt? pareig? apimt? (žr. min?t? sprendim? *Teleos ir kt.* 48 punkt? ir *Isle of Wight Council ir kt.* 47 punkt?).

78 Galima daryti išvad?, kad akcij? perleidimo apmokestinimas turi b?ti pagr?stas objektyviais nagrin?jamo sandorio požymiais ir negali skirtis atsižvelgiant ? tai, ar jis ?vykdomas per vien?, ar per kelis kartus.

79 Tod?l ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti, kad atsakymams ? pirmesnius klausimus neturi ?takos tai, jog akcijos perleidžiamos vienas po kito einan?iais keliais sandoriais.

D?l bylin?jimosi išlaid?

80 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

- 1. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, 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. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinamos taip, kad patronuojan?ios bendrov?s vis? 100 % akcij? dukterin?je bendrov?je ir likusi? akcij? kitoje bendrov?je, kurioje kažkada tur?jo 100 % akcij?, kurioms teik? prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamas paslaugas, perleidimas yra ekonomin? veikla, patenkanti ? ši? direktyv? taikymo srit?. Vis d?lto, jei akcij? 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 nagrin?jama valstyb? nar? pasinaudojo šiose nuostatose ?tvirtinta galimybe, šis sandoris n?ra ekonomin? veikla, apmokestinama prid?tin?s vert?s mokes?iu.**
- 2. Toks akcij? perleidimas, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, turi b?ti atleistas nuo prid?tin?s vert?s mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7/EB, 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkt? ir Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punkt?.**
- 3. Pagal Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7/EB, 17 straipsnio 1 ir 2 dalis bei Direktyvos 2006/112 168 straipsn? teis? atskaityti prid?tin?s vert?s mokes?, sumok?t? nuo akcij? perleidimui ?gyvendinti ?sigyt? paslaug?, atsiranda, jei egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp išlaid?, susijusi? su ?sigytomis paslaugomis, ir bendros apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas pagrindin?je byloje nagrin?jam? sandori? vykdymo aplinkybes, turi nustatyti, ar patirtos išlaidos gal?jo b?ti ?trauktos ? parduot? akcij? kain? arba ar jos sudaro su apmokestinamojo asmens**

ekonomine veikla susijusi? sandori? kainos sudedam?j? dal?.

4. Atsakymams ? pirmesnius klausimus neturi ?takos tai, jog akcijos perleidžiamos vienas po kito einan?iais keliais sandoriais.

Parašai.

* Proceso kalba: šved?.