

Sprawa C-29/08

Skatteverket

przeciwko

AB SKF

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

Szósta dyrektywa VAT – Artykuły 2, 4, art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 5 i art. 17 – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 2, 9, art. 135 ust. 1 lit. f) i art. 168 – Zbycie przez spółkę dominującą spółki zależnej i udziału w spółce powiązanej – Zakres stosowania podatku VAT – Zwolnienie – świadczenie usług nabytych w ramach transakcji zbycia akcji – Możliwość odliczenia podatku VAT

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Działalność gospodarcza w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy – Pojęcie*

(dyrektywy Rady: 77/388, art. 2 ust. 1, art. 4 ust. 1, 2; 2006/112, art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Transakcje dotyczące papierów wartościowych, o których mowa w art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 5*

(dyrektywy Rady: 77/388, art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 5; 2006/112, art. 135 ust. 1 lit. f))

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego*

(dyrektywy Rady: 77/388, art. 17 ust. 1, 2; 2006/112, art. 168)

1. Artykuł 2 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, jak również art. 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż zbycie przez spółkę dominującą całości akcji spółki zależnej, w której posiada 100% udziałów, oraz udziału pozostałego w spółce powiązanej, w której wcześniej posiadała 100% udziałów, a na rzecz których świadczyła usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, stanowi działalność gospodarczą objętą zakresem stosowania rzeczonych dyrektyw.

W istocie spółka dominująca kończy udział w spółce zależnej i spółce powiązanej, zbywając całość akcji posiadanych w tych spółkach. Gdy owa spółka dominująca będzie spółką dominującą w grupie przemysłowej ingerująca w zarządzanie wspomnianą spółką zależną i spółką powiązaną, świadcząc odpłatnie na ich rzecz różne usługi o charakterze administracyjnym, księgowym i handlowym, z tytułu których podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, wówczas wspomniane zbycie akcji, którego dokonano w celu restrukturyzacji

grupy spółek przez tę spółkę dominującą, można uznać za transakcję polegającą na uzyskiwaniu stałego dochodu z działalności przekraczającej ramy samej sprzedaży akcji. Transakcja ta pozostaje w bezpośrednim związku z działalnością wykonywaną przez grupę, stanowić bezpośredni, stały i niezbyt długi kontynuację podlegającej opodatkowaniu działalności podatnika. Transakcja taka objęta jest zatem zakresem stosowania podatku od wartości dodanej.

Jednakże w zakresie, w jakim zbycie akcji można zrównać z przekazaniem całości lub części przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, zmienionej dyrektywą 95/7, lub art. 19 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, oraz pod warunkiem, że zainteresowane państwo członkowskie skorzystało z możliwości przewidzianej w tych przepisach, transakcja ta nie stanowi działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

Na ocenę tego nie wpływa okoliczność, że zbycie akcji przebiega w wielu następujących po sobie transakcjach.

(por. pkt 32, 33, 41; pkt 1, 4 sentencji)

2. Zbycie przez spółkę dominującą całości akcji spółki zależnej, w której posiada 100% udziałów, oraz udziału pozostałego w spółce powiązanej, w której wcześniej posiadała 100% udziałów, a na rzecz których świadczyła usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej winno być zwolnione z omawianego podatku na podstawie art. 13 cz. 4 B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, oraz art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

W istocie określenie „transakcje [...] dotyczący papierów wartościowych” w rozumieniu wskazanych przepisów dotyczy transakcji mogących stworzyć, zmienić lub spowodować wygaśnięcie praw i obowiązków z tytułu papierów wartościowych, z wyłączeniem usług o charakterze administracyjnym, fizycznym lub technicznym, jak te działalności polegające na udzielaniu informacji finansowych niezmiennych sytuacji prawnej i finansowej pomiędzy stronami. Ponieważ sprzedaż akcji zmienia sytuację prawną i finansową stron transakcji, jest ona zatem objęta, jeżeli należy do zakresu stosowania podatku od wartości dodanej, zwolnieniem przewidzianym we wskazanych powyżej przepisach.

Na ocenę tego nie wpływa okoliczność, że zbycie akcji przebiega w wielu następujących po sobie transakcjach.

(por. pkt 48–50, 53; pkt 2, 4 sentencji)

3. Prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od świadczeń wykonanych dla potrzeb zbycia przez spółkę dominującą całości akcji spółki zależnej, w której posiada 100% udziałów, oraz udziału pozostałego w spółce powiązanej, w której wcześniej posiadała 100% udziałów, przysuguje na mocy art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, i art. 168 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, jeżeli istnieje bezpośredni i ścisły związek między wydatkami związanymi ze świadczeniami powodującymi naliczenie podatku a całością działalności gospodarczej podatnika.

Do sądu krajowego należy ustalenie, z uwzględnieniem ogółu okoliczności, w jakich przebiegają transakcje będące przedmiotem toczącego się przed nim postępowania, czy poczynione wydatki mogą być wliczone w cenę sprzedanych akcji, czy te stanowią one jedynie elementy cenotwórcze transakcji objętych działanością gospodarczy podatkownika.

Na ocenę tę nie wpływa okoliczność, że zbycie akcji przebiega w wielu następujących po sobie transakcjach.

(por. pkt 73; pkt 3, 4 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 29 października 2009 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuły 2, 4, art. 13 cz. 1 lit. d) pkt 5 i art. 17 – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 2, 9, art. 135 ust. 1 lit. f) i art. 168 – Zbycie przez spółkę dominującą spółki zależnej i udziału w spółce powiązanej – Zakres stosowania podatku VAT – Zwolnienie – świadczony usług nabytych w ramach transakcji zbycia akcji – Możliwość odliczenia podatku VAT

W sprawie C-29/08

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Regeringsrätten (Szwecja) postanowieniem z dnia 17 stycznia 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 stycznia 2008 r., w postępowaniu

Skatteverket

przeciwko

AB SKF,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: P. Lindh, prezes szóstej izby, pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby, A. Rosas i U. Løhmus (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 grudnia 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Skatteverket przez B. Persson, działając w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu AB SKF przez R. Treutigera oraz O. Henkova, advokater,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez K. Petkovsk? oraz A. Engmana, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumm? oraz C. Blaschkego dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez Z. Bryanston-Cross, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez I. Huttona, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez J. Enearena oraz D. Triantafyllou, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 lutego 2009 r.,
wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 4, art. 13, cz??? B lit. d) pkt 5 i art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwaney dalej „szóst? dyrektyw?”) oraz art. 2, 9, art. 135 ust. 1 lit. f) i art. 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten zosta? przedstawiony w ramach sporu pomi?dzy Skatteverket (urz?dem skarbowym) oraz AB SKF (zwan? dalej „SKF”) w przedmiocie wst?pnej opinii wydanej przez Skatterättsnämnden (komisj? do spraw prawa podatkowego) na wniosek SKF w sprawie mo?liwo?ci odliczenia podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od ?wiadczenia us?ug nabytych przez SKF w toku transakcji zbywania akcji.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artyku? 2 akapit drugi pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich dotycz?cych podatków obrotowych (Dz.U. 1967, 71, s. 1301) stanowi, ?e „[k]a?da transakcja b?dzie podlega?a podatkowi [VAT] obliczonemu od ceny towarów lub us?ug wed?ug stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i us?ug, po odj?ciu kwoty podatku [VAT] poniesionego bezpo?rednio w sk?adnikach kosztów [w elementach cenotwórczych]”.

4 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

5 W rozumieniu art. 4 tej dyrektywy:

„1. »Podatnikiem« jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od miejsca

zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określona w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

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

[...]”.

6 Na mocy art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy:

„W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie, lub jako wkładu do spółki o odcio lub części aktywów państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku odbiorca będzie traktowany jako prawny następcą przekazującego [...]”.

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

8 Artykuł 13 cz. B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT „transakcje, szczególnie z negocjacjami [z pośrednictwem], z wyjątkiem zarządzania i przechowywania, dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych [...]”.

9 Artykuł 17 tej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f ust. 1, dotyczy powstania i zakresu prawa do odliczenia. Jego ust. 1 i 2 brzmi następująco:

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

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

a) należnego [podlegającego] zapłacie lub zapłaconego na terytorium kraju [podatku VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

10 Dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła od dnia 1 stycznia 2007 r. istniejące prawodawstwo wspólnotowe w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę. Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy 2006/112 przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne, celem przedstawienia wszystkich mających zastosowanie przepisów w sposób jasny i racjonalny w zmienionej strukturze i brzmieniu, zasadniczo bez wprowadzania zmian merytorycznych.

11 Artykuł 2 tej dyrektywy stanowi:

1. „Opodatkowaniu [podatkiem] VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa czonkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa czonkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

12 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem uzyskania stałego dochodu]”.

13 Artykuł 19 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 odpowiada pierwszemu zdaniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy.

14 Zgodnie z art. 25 lit. a) dyrektywy 2006/112 świadczenie usług może obejmować między innymi przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie.

15 Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. f) tej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT „transakcje, w tym z pośrednictwem, jednakże z wyłączeniem przechowywania i zarządzania, których przedmiotem są akcje, udziały w spółkach lub związkach, obligacje i inne papiery wartościowe, z wyłączeniem dokumentów ustanawiających tytuł prawny do towarów, oraz praw lub papierów wartościowych, o których mowa w art. 15 ust. 2”.

16 Zgodnie z art. 168 dyrektywy 2006/12:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty [podatku] VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

Uregulowania krajowe

17 Mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawa nr 200 z dnia 30 marca 1994 r. dotycząca podatku VAT) przewiduje w rozdziale 1 art. 1, że podatek VAT podlega zapłacie na rzecz skarbu państwa od podlegających opodatkowaniu dostaw towarów i świadczenia usług dokonywanych na terytorium Szwecji w ramach działalności zawodowej.

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

19 Rozdział 8 art. 3 rzeczonyj ustawy przewiduje, że jeżeli towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej, podatnik ma prawo odliczyć podatek VAT naliczony od nabycia lub przywozu.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

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

21 SKF zamierza zrestrukturyzować swoją grupę i w związku z tym zrezygnować z działalności jednej ze swoich spółek zależnych, w której posiada 100% udziałów (zwanej dalej „spółką zależną”), zbywając je w całości. Poza tym zamierza zbyć również swój udział wynoszący 26,5% w innej spółce, w której wcześniej posiadała 100% udziałów (zwanej dalej „spółką powiązaną”) i na rzecz której świadczyła usługi opodatkowane podatkiem VAT jako spółka dominująca. Powodem wymienionych transakcji zbycia jest chęć zgromadzenia środków na finansowanie innych rodzajów działalności grupy. W celu przeprowadzenia tychże transakcji zbycia SKF zamierza skorzystać z usług polegających na wycenie wkładów, pośrednictwie w negocjacjach i wyspecjalizowanym doradztwie prawnym w związku z przygotowaniem umów. Usługi te będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT.

22 Aby uzyskać wyjaśnienie podatkowych konsekwencji rzeczonych transakcji zbycia, SKF złożyła do Skatterättsnämnden wnioski o wstępnej opinii w przedmiocie możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego od świadczenia usług nabytych w ramach zbywania akcji spółki zależnej i spółki powiązanej.

23 We wstępnej opinii z dnia 12 stycznia 2007 r. Skatterättsnämnden uznała, że w obu przypadkach SKF ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od świadczenia tych usług. Stwierdziła, że usługi na rzecz spółki zależnej i powiązanej były świadczone przez SKF w ramach działalności gospodarczej, a podatek VAT naliczony od jej wydatków poniesionych w celu nabycia tych spółek podlega odliczeniu. Tym samym podatek VAT naliczony od jej wydatków związanych z zamknięciem ich działalności powinien podlegać odliczeniu. Okoliczności, że działalność spółki powiązanej ulegała w jej interesie stopniowemu zakończeniu, w żaden sposób nie zmienia powyższej oceny.

24 Skatteverket zaskarżyło tę opinię do sądu krajowego, wnosząc o stwierdzenie, że nie jest możliwe odliczenie podatku VAT naliczonego od nabytych usług. SKF wniosła o utrzymanie w mocy wstępnej opinii Skatterättsnämnden.

25 W tych okolicznościach Regeringsrätten postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do

Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 i 4 szóstej dyrektywy [...] oraz art. 2 i 9 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zbycie akcji spó?ki zale?nej przez podatnika zobowi?zanego do zap?aty podatku [VAT] z tytu?u ?wiadczenia us?ug na rzecz tej spó?ki stanowi transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu [podatkiem VAT]?

2) Je?eli odpowied? na pierwsze pytanie jest taka, ?e zbycie akcji stanowi transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu, to czy jest ona obj?ta zwolnieniem odnosz?cym si? do transakcji dotycz?cych akcji przewidzianym w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 [szóstej] dyrektywy [...] i art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112?

3) Niezale?nie od odpowiedzi na oba powy?sze pytania – czy prawo do odliczenia podatku mo?e przys?ugiwa? w odniesieniu do wydatków bezpo?rednio zwi?zanych z transakcj? zbycia akcji, tak jak przys?uguje w odniesieniu do wydatków ogólnych?

4) Czy okoliczno??, ?e zbycie akcji spó?ki zale?nej nast?puje etapami, ma znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na powy?sze pytania?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

26 Poprzez pytanie pierwsze s?d krajowy zmierza co do zasady do uzyskania odpowiedzi, czy art. 2 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy oraz art. 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zbycie przez spó?k? dominuj?c? ca?o?ci akcji spó?ki zale?nej, w której posiada 100% udzia?ów, oraz udzia?u pozosta?ego w spó?ce powi?zanej, w której wcze?niej posiada?a 100% udzia?ów, na rzecz których ?wiadczy?a us?ugi podlegaj?ce opodatkowaniu podatkiem VAT, stanowi dzia?alno?? gospodarcz? obj?t? zakresem stosowania rzeczonych dyrektyw.

27 Nale?y przypomnie? na wst?pie, i? z tre?ci art. 2 szóstej dyrektywy i art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112, które okre?laj? zakres stosowania podatku VAT, wynika, ?e wewn?trz pa?stwa cz?onkowskiego opodatkowaniu tym podatkiem podlega wy??cznie dzia?alno?? o charakterze gospodarczym. Na mocy art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz art. 9 dyrektywy 2006/112 podatnikiem jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie jeden z tych rodzajów dzia?alno?ci gospodarczych. Poj?cie dzia?alno?ci gospodarczej zdefiniowane jest w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy jako obejmuj?ce wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub osób ?wiadcz?cych us?ugi, w szczególno?ci wykorzystywanie w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych celem uzyskania sta?ego dochodu.

28 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem samo nabywanie, posiadanie i sama sprzeda? akcji nie stanowi? same w sobie dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?77/01 EDM, Rec. s. I?4295, pkt 59; z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C?435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I?1315, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo). W transakcjach tych nie wykorzystuje si? bowiem w?asno?ci dóbr w celu uzyskania sta?ego dochodu, a jedyn? korzy?? z tych transakcji stanowi ewentualny zysk ze sprzeda?y tych akcji (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie EDM, pkt 58).

29 Trybuna? wskaza?, i? w zakres stosowania podatku VAT wchodzi? jedynie p?atno?ci stanowi?ce ?wiadczenia wzajemne w transakcji lub w dzia?alno?ci gospodarczej oraz i? nie ma to miejsca w przypadku p?atno?ci wynikaj?cych z samej w?asno?ci dobra, jak w przypadku dywidend lub innych form zysku z akcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 czerwca 1993 r. w

sprawie C-333/91 Sofitam, Rec. s. I-3513, pkt 13; z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie C-80/95 Harnas & Helm, Rec. s. I-745, pkt 15; a także ww. wyrok w sprawie EDM, pkt 49).

30 Trybuna orzekła już jednak, iż dzieje się inaczej, gdy udziałowi finansowemu w innym przedsiębiorstwie towarzyszy pośrednia lub bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółką, w której udział został nabyty, bez uszczerbku dla praw właściciela udziału jako akcjonariusza lub wspólnika (zob. wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar Investments Netherlands, Rec. s. I-3111, pkt 14; z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99 Floridienne i Berginvest, Rec. s. I-9567, pkt 18; postanowienie z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-102/00 Welthgrove, Rec. s. I-5679, pkt 15; wyrok z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. s. I-6663, pkt 20), jeżeli taka ingerencja skutkuje dokonywaniem transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 2 szóstej dyrektywy, takich jak świadczenie usług administracyjnych, księgowych i informatycznych (ww. wyrok w sprawie Floridienne i Berginvest, pkt 19; ww. postanowienie w sprawie Welthgrove, pkt 16; ww. wyrok w sprawie Cibo Participations, pkt 21; a także wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. s. I-6729, pkt 46).

31 Z orzecznictwa Trybunału wynika ponadto, że transakcje dotyczące akcji lub udziałów w spółce objęte są zakresem stosowania podatku VAT, gdy są one dokonywane w ramach działalności handlowej polegającej na obrocie papierami wartościowymi lub w celu pośredniej lub bezpośredniej ingerencji w zarządzanie spółkami, w których udział został nabyty, albo gdy transakcje te stanowią bezpośredni, stały i niezbyt długi kontynuację działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. w szczególności wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 Wellcome Trust, Rec. s. I-3013, pkt 35; a także ww. wyrok w sprawie Harnas & Helm, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, iż będąca spółką dominującą w grupie przemysłowej SKF ingerowała w zarządzanie spółką zależną i spółką powiązaną, świadcząc odpłatnie na ich rzecz różne usługi o charakterze administracyjnym, księgowym i handlowym, z tytułu których podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT.

33 SKF zakoczyła udział w tych spółkach, zbywając całość akcji posiadanych w spółce zależnej i w spółce powiązanej. Zbycie akcji, którego dokonano w celu restrukturyzacji grupy spółek przez spółkę dominującą, można uznać za transakcję polegającą na uzyskiwaniu stałego dochodu z działalności przekraczającej ramy samej sprzedaży akcji (zob. podobnie wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo). Transakcja ta pozostaje w bezpośrednim związku z działalnością wykonywaną przez grupę, stanowi bezpośredni, stały i niezbyt długi kontynuację podlegającej opodatkowaniu działalności podatnika w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 31 niniejszego wyroku. Transakcja taka objęta jest zatem zakresem stosowania podatku VAT.

34 Jak zaznaczył to rzecznik generalny w pkt 34 opinii, stwierdzenie to jest ponadto zgodne z zasadami równego traktowania i neutralności podatkowej, wymagającymi, by ocena dotycząca uznawania za działalność gospodarczą nabycia udziałów poprzedzonego z ingerencją w zarządzanie spółkami zależnymi i powiązаныmi odnieść również do transakcji zbycia udziałów, które kończą tak ingerencję (zob. analogicznie ww. wyroki: w sprawie Wellcome Trust, pkt 33 w sprawie Kretztechnik, pkt 19).

35 Co się tyczy charakteru omawianej transakcji, Komisja Wspólnot Europejskich utrzymuje, iż powinno się ją zrównać z przekazaniem całości lub części aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, która jako dostawa towarów musi być uważana za działalność gospodarczą. Zdaniem Komisji sprzedaż wszystkich aktywów spółki oraz sprzedaż jej wszystkich akcji są równoważne na poziomie funkcjonalnej.

36 W tym względzie przypomnieć należy, że art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, tak samo jak art. 19 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, przewiduje w zdaniu pierwszym, iż w przypadku przekazania całości lub części aktywów państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku odbiorca będzie traktowany jako prawny następca przekazującego. Wynika z tego, że gdy państwo członkowskie skorzystało z tej możliwości, przekazania całości lub części aktywów nie uważa się za dostawę towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy. Zgodnie z jej art. 2 takie przekazanie nie podlega więc opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 30; z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. s. I-14393, pkt 29).

37 Ponadto Trybunał dokonał wykładni pojęcia „przekazanie [...] całości lub części aktywów” w ten sposób, iż oznacza ono przekazanie przedsiębiorstwa lub jego autonomicznej części, które obejmuje składniki materialne i, w danym przypadku, niematerialne, w szczególności na przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa zdolną prowadzić autonomiczną działalność gospodarczą, lecz nie oznacza ono zwykłego zbycia towarów takiego jak sprzedaż zapasów produktów (zob. ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 40).

38 W niniejszym przypadku akta sprawy przekazane Trybunałowi nie pozwalają ustalić, czy sprzedaż akcji spółki zależnej i spółki powiązanej mają za skutek zbycie całości czy części aktywów zainteresowanych przedsiębiorstw. SKF zaznaczyła ponadto na rozprawie, iż w niniejszej sprawie kwestia ewentualnego zastosowania art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy nie była nawet poruszona przed sądem krajowym.

39 W takich okolicznościach należy stwierdzić, że Trybunał jest zobowiązany uwzględnić, zgodnie z podziałem kompetencji między sądami wspólnotowymi a krajowymi, stan faktyczny i prawny, w jaki wpisują się pytania prejudycjalne w postaci takiej jak w postanowieniu odsyłającym (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-482/01 i C-493/01 Orfanopoulos i Oliveri, Rec. s. I-5257, pkt 42; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-341/05 Laval un Partneri, Zb.Orz. s. I-11767, pkt 47; a także z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-244/06 Dynamic Medien, Zb.Orz. s. I-505, pkt 19).

40 W każdym razie zakładać nawet, że art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy lub art. 19 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 mogą mieć zastosowanie do transakcji takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, czego stwierdzenie należy do sądu krajowego, zaznaczyć trzeba, że SKF i rząd szwedzki wskazały podczas rozprawy, iż Królestwo Szwecji skorzystało z przewidzianej w tych przepisach możliwości uznania, że przekazanie całości aktywów nie miało miejsca w zakresie stosowania szóstej dyrektywy. W takich okolicznościach zbycie akcji prowadzące do przekazania całości aktywów nie stanowi działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT.

41 Z powyższego wynika, że na pytanie pierwsze odpowiedzieć należy, iż art. 2 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, jak również art. 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż zbycie przez spółkę dominującą całości akcji spółki zależnej, w której posiada 100% udziałów, oraz udziału pozostałego w spółce powiązanej, w której wcześniej posiadała 100% udziałów, a na rzecz których świadcząca usługi podlegają

opodatkowaniu podatkiem VAT, stanowi działano?? gospodarcz? obj?t? zakresem stosowania rzeczonych dyrektyw. Jednak?e w zakresie w jakim zbycie akcji mo?na zrówna? z przekazaniem ca?o?ci lub cz??ci przedsi?biorstwa w rozumieniu art. 5 ust 8 szóstej dyrektywy lub art. 19 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 oraz pod warunkiem, ?e zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie skorzysta?o z mo?liwo?ci przewidzianej w tych przepisach, transakcja ta nie stanowi działano?ci gospodarczej podlegaj?cej opodatkowaniu podatkiem VAT.

W przedmiocie pytania drugiego

42 Poprzez pytanie drugie s?d krajowy d??y zasadniczo do ustalenia, czy zbycie akcji takie jak b?d?ce przedmiotem tocz?cego si? przed nim post?powania, w przypadku gdy obj?te jest zakresem stosowania podatku VAT, powinno by? ze? zwolnione na mocy w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy oraz art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

43 Rz?dy szwedzki i niemiecki s? zdania, i? ka?da sprzeda? akcji, w zakresie w jakim stanowi ona działano?? gospodarcz?, zwolniona jest z podatku VAT na mocy rzeczonych przepisów.

44 Komisja uwa?a natomiast, ?e zwolnienie przewidziane w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy oraz art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 dotyczy jedynie transakcji dokonanych w ramach działano?ci handlowej polegaj?cej na obrocie papierami warto?ciowymi. Działano?? b?d?c? przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym postrzega? za? nale?y jako strategiczne przegrupowanie aktywów spółki dominuj?cej dokonane w celu zgromadzenia ?rodków na finansowanie innej działano?ci grupy. Wed?ug Komisji transakcja ta nie zalicza si? do zwyk?ej działano?ci handlowej tej spółki i nie jest obj?ta zwolnieniem przewidzianym w ww. przepisach.

45 Nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy oraz art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? z VAT „transakcje, ??cznie z negocjacjami [??cznie z po?rednictwem], z wyj?tkiem zarz?dzania i przechowywania, dotycz?ce akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych papierów warto?ciowych [...]”.

46 Chocia? poj?cia u?ywane do oznaczenia zwolnie?, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, powinny by? interpretowane w sposób ?cis?y, poniewa? zwolnienia te stanowi? odst?pstwa od ogólnej zasady, zgodnie z któr? podatek VAT pobiera si? od ka?dej us?ugi ?wiadczonej odp?atnie przez podatnika (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, pkt 63; a tak?e wyrok z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C?455/05 Velvet & Steel Immobilien, Zb.Orz, s. I?3225, pkt 14), to jednak proponowana przez Komisj? interpretacja ogranicza?aby omawiane zwolnienie w sposób nieznajduj?cy poparcia w brzmieniu tych przepisów. Wyra?enie „transakcje [...] dotycz?ce akcji” u?yte w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy oraz w art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 jest bowiem wystarczaj?co szerokie, by nie ogranicza? si? do zawodowego po?rednictwa w obrocie papierami warto?ciowymi.

47 Gdyby dopu?ci? bronion? przez Komisj? interpretacj?, transakcje zasadniczo takie same traktowane by?yby odmiennie w ramach pobierania podatku VAT zale?nie od tego, czy zaliczaj? si? do normalnej i zwyk?ej działano?ci podatnika. Takie traktowanie by?oby sprzeczne z celami systemu podatku VAT polegaj?cymi na zapewnieniu pewno?ci prawa i uproszczeniu zasad stosowania podatku poprzez uwzgl?dnienie obiektywnego charakteru danej transakcji, chyba ?e ma miejsce sytuacja wyj?tkowa (zob. podobnie wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C?4/94 BLP Group, Rec. s. I?983, pkt 24).

48 Je?eli chodzi o zakres tego zwolnienia Trybuna? stwierdzi?, ?e transakcje dotycz?ce akcji i innych papierów warto?ciowych s? transakcjami dokonywanymi na rynku papierów warto?ciowych

oraz ?e obrót papierami warto?ciowymi obejmuje czynno?ci zmieniaj?ce sytuacj? prawn? i finansow? pomi?dzy stronami (zob. podobnie wyrok z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C?2/95 SDC, Rec. s. I?3017, pkt 72, 73). Okre?lenie „transakcje [...] dotycz?ce papierów warto?ciowych” w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy dotyczy zatem transakcji mog?cych stworzy?, zmieni? lub spowodowa? wyga?ni?cie praw i obowi?zków z tytu?u papierów warto?ciowych (wyrok z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C?235/00 CSC Financial Services, Rec. s. I?10237, pkt 33).

49 Wynika z tego, ?e us?ugi o charakterze administracyjnym, fizycznym lub technicznym, jak te? dzia?alno?? polegaj?ca na udzielaniu informacji finansowych niezmiennaj?cych sytuacji prawnej i finansowej pomi?dzy stronami, nie s? obj?te zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy (zob. ww. wyroki w sprawie SDC, pkt 66; a tak?e w sprawie CSC Financial Services, pkt 28, 30).

50 Nale?y natomiast zauwa?y?, ?e sprzeda? akcji zmienia sytuacj? prawn? i finansow? stron transakcji. Transakcja ta jest wi?c obj?ta, je?eli nale?y do zakresu stosowania podatku VAT, zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy oraz w art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

51 Wyk?adni? t? potwierdza tak?e utrwalone orzecznictwo Trybuna?u, zgodnie z którym do zakresu stosowania szóstej dyrektywy nale?? – chocia? zwolnione s? z podatku VAT na podstawie art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 tej dyrektywy – w szczególno?ci transakcje dotycz?ce akcji, udzia?ów w spó?kach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych papierów warto?ciowych polegaj?ce na uzyskiwaniu sta?ego dochodu z dzia?alno?ci przekraczaj?cej ramy samego nabywania i sprzeda?y papierów warto?ciowych (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Kretztechnik, pkt 20). Jak wskazano w pkt 31 niniejszego wyroku, ma to miejsce w szczególno?ci w przypadku transakcji dokonywanych w ramach dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na obrocie papierami warto?ciowymi w celu bezpo?redniej lub po?redniej ingerencji w zarz?dzanie spó?kami, w których dosz?o do nabycia udzia?u albo gdy transakcje te stanowi? bezpo?redni?, sta?? i niezbdn? kontynuacj? dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu (zob. w szczególno?ci ww. wyroki: w sprawie Harnas & Helm, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e w sprawie EDM, pkt 59).

52 W niniejszym przypadku sprzeda? akcji przez SKF przekracza ramy samej sprzeda?y papierów warto?ciowych, stanowi?c ingerencj? tej spó?ki w zarz?dzanie spó?k? zale?n? i spó?k? powi?zan?. Wydaje si? ponadto, ?e sprzeda? akcji b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym jest równie? bezpo?rednio zwi?zana z podlegaj?c? opodatkowaniu dzia?alno?ci? gospodarcz? SKF i dla niej niezbdna. Wynika z tego, ?e transakcja ta zwolniona jest z podatku VAT na mocy zarówno art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, jak te? art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

53 W konsekwencji na pytanie drugie odpowiedzie? nale?y, ?e zbycie akcji takie jak to b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym powinno by? zwolnione z podatku VAT na mocy w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy oraz art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

W przedmiocie pytania trzeciego

54 Poprzez pytanie trzecie s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od ?wiadcze? dokonanych dla potrzeb zbycia akcji przys?uguje na mocy art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikaj?cym z art. 28f ust. 1 tej dyrektywy, oraz art. 168 dyrektywy 2006/112, z uwagi na to, ?e koszty tych ?wiadcze? nale?? do ogólnych kosztów podatnika.

55 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e przewidziane w art. 17–20 s?ódzej dyrektywy prawo do odliczenia stanowi integraln? cz?? systemu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpo?redni w stosunku do ca?ego podatku obci??aj?cego transakcje powoduj?ce naliczenie podatku (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Kretztechnik, pkt 33; wyroki: z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C?437/06 Securenta, Zb.Orz. s. I?1597, pkt 24; z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C?102/08 SALIX Grundst?cks-Vermietungsgesellschaft, Zb.Orz. s. I?4629, pkt 70).

56 System odlicze? ma bowiem na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT podlegaj?cego zap?acie lub uiszczonemu w ramach jego ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ci??aru podatkowego neutralno?? wszystkich rodzajów dzia?alno?ci gospodarczej – niezale?nie od jej celu lub wyników – pod warunkiem ?e co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególno?ci wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?137/02 Faxworld, Rec. s. I?5547, pkt 37; a tak?e ww. wyroki: w sprawie Inverstrand, pkt 22; w sprawie Securenta, pkt 25; w sprawie SALIX Grundst?cks-Vermietungsgesellschaft, pkt 71).

57 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem aby mo?na by?o przyzna? podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i okre?li? zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? lub kilkoma transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, które rodz? prawo do odliczenia (zob. wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C?98/98 Midland Bank, Rec. s. I?4177, pkt 24; a tak?e ww. wyroki: w sprawie Abbey National, pkt 26; w sprawie Inverstrand, pkt 23). Prawo do odliczenia VAT obci??aj?cego nabycie towarów lub us?ug zak?ada, ?e wydatki poczynione w celu ich nabycia stanowi? elementy cenotwórcze transakcji obj?tych podatkiem nale?nym, które rodz? prawo do odliczenia (zob. ww. wyroki: w sprawie Cibo Participations, pkt 31; a tak?e w sprawie Kretztechnik, pkt 35; w sprawie Inverstrand, pkt 23; w sprawie Securenta, pkt 27).

58 Prawo do odliczenia zostaje jednak równie? przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? lub wi?ksz? liczb? transakcji obj?tych podatkiem nale?nym, które rodz? prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych us?ug nale?? do jego kosztów ogólnych i jako takie stanowi? elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub ?wiadczonych us?ug. Koszty te zachowuj? bowiem bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?? dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika (zob. w szczególno?ci ww. wyroki: w sprawie Midland Bank, pkt 23, 31; w sprawie Abbey National, pkt 35; w sprawie Kretztechnik, pkt 36; w sprawie Inverstrand, pkt 24).

59 Gdy natomiast towary lub us?ugi nabyte przez podatnika zachowuj? zwi?zek z transakcjami zwolnionymi z podatku VAT lub nie s? obj?te jego zakresem stosowania, nie nast?puje ani pobór podatku nale?nego, ani odliczenie podatku naliczonego (zob. wyroki: z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C?184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I?3039, pkt 24; z dnia 14 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I?8297, pkt 20; a tak?e z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C?515/07 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Zb.Orz. s. I?839, pkt 28).

60 Z powy?szego wynika, ?e istnienie prawa do odliczenia ustalane jest na podstawie transakcji obj?tych podatkiem nale?nym, do których transakcje powoduj?ce naliczenie podatku s? przyporz?dkowane. Rzeczne prawo istnieje wi?c w przypadku, gdy podlegaj?ca podatkowi VAT transakcja powoduj?ca naliczenie podatku pozostaje w bezpo?rednim i ?cis?ym zwi?zku z transakcj? lub wi?ksz? liczb? transakcji obj?tych podatkiem nale?nym, które rodz? prawo do odliczenia. Je?eli nie ma to miejsca, nale?y zbada?, czy wydatki poczynione celem nabycia towarów lub us?ug powoduj?cych naliczenie podatku nale?? do wydatków ogólnych zwi?zanych z

ca?o?ci? dzia?alno?ci gospodarczej podatnika. W jednym lub w drugim wypadku istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku zak?ada, i? koszt ?wiadcze? powoduj?cych naliczenie podatku jest w??czony odpowiednio w cen? poszczególnych transakcji obj?tych podatkiem nale?nym lub w cen? towarów lub us?ug ?wiadczonych przez podatnika w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej.

61 W niniejszym przypadku s?d krajowy opisuje wydatki zwi?zane z us?ugami nabytymi przez SKF po pierwsze, jako „bezpo?rednio zwi?zane” z transakcj? zbycia akcji, a po drugie, jako nale??ce do kosztów ogólnych zwi?zanych z ca?o?ci? dzia?alno?ci gospodarczej SKF.

62 W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, i? akta sprawy przed?o?one Trybuna?owi nie pozwalaj? ustali?, czy wydatki te pozostaj? w bezpo?rednim i ?cis?ym zwi?zku, w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 57 i 58 niniejszego wyroku, z rozwa?anym zbyciem akcji lub z ca?o?ci? dzia?alno?ci gospodarczej SKF, zwa?ywszy, ?e zdaniem s?du krajowego celem tych transakcji by?o zgromadzenie funduszy dla sfinansowania innej dzia?alno?ci grupy. Aby stwierdzi? istnienie takiego bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku, powinno si? ustali?, czy poczynione wydatki mog? by? w??czone w cen? akcji, które SKF zamierza zby?, czy te? stanowi? one jedynie elementy cenotwórcze produktów SKF.

63 Jako ?e w ramach procedury w trybie art. 234 WE Trybuna? nie jest w?a?ciwy do oceny lub kwalifikacji okoliczno?ci faktycznych, na tle których zadano pytania prejudycjalne, to do s?du krajowego nale?y zastosowanie do okoliczno?ci tocz?cego si? przed nim post?powania kryterium bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku, przy uwzgl?dnieniu wszystkich okoliczno?ci, w jakich przebiega?y omawiane transakcje (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 25).

64 Celem udzielenia temu s?dowi u?ytecznej odpowiedzi nale?y przypomnie?, i? Trybuna? wielokrotnie stwierdzi? mo?liwo?? odliczenia podatku VAT uiszczonego za us?ugi doradcze dla potrzeb ró?nych transakcji finansowych, poniewa? us?ugi te mo?na by?o zaliczy? bezpo?rednio do dzia?alno?ci gospodarczej podatników (zob. w szczególno?ci ww. wyroki: w sprawie Midland Bank, pkt 31; w sprawie Abbey National, pkt 35, 36; w sprawie Cibo Participations, pkt 33, 35; w sprawie Kretztechnik, pkt 36; a tak?e w sprawie Securita, pkt 29, 31).

65 W odró?nieniu od okoliczno?ci post?powania przed s?dem krajowym, dotycz?ce akcji transakcje obj?te podatkiem nale?nym w sprawach, w których wydano powy?sze wyroki, rzeczywi?cie pozostawa?y poza zakresem stosowania podatku VAT. Niemniej jednak jak wynika to z orzecznictwa przypomnianego w pkt 28 i 30 niniejszego wyroku, g?ówna ró?nica w kwalifikacji prawnej tych transakcji w stosunku do transakcji nale??cych do zakresu stosowania podatku VAT, lecz ze? zwolnionych, wynika z potrzeby ustalenia, czy podlegaj?ca opodatkowaniu spó?ka ingeruje w zarz?dzanie spó?kami, w których nabyto udzia?.

66 Jednak?e odmowa prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od kosztów us?ug doradczych dotycz?cych zbycia akcji zwolnionego z podatku z powodu ingerencji w zarz?dzanie spó?k?, której akcje zbyto, oraz przyznanie tego prawa do odliczenia w odniesieniu do takich kosztów dotycz?cych zbycia, które pozostaje poza zakresem stosowania podatku VAT, z uwagi na to, ?e stanowi? one koszty ogólne podatnika, prowadzi?aby do odmiennego traktowania pod wzgl?dem podatkowym sytuacji obiektywnie podobnych, a przez to do naruszenia zasady neutralno?ci podatkowej.

67 Trybuna? orzek? w tym wzgl?dzie, ?e zasada neutralno?ci podatkowej, b?d?ca podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT, stoi na przeszkodzie po pierwsze temu, by ?wiadczenie podobnych us?ug, które tym samym s? wzgl?dem siebie konkurencyjne, by?o traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia podatku VAT (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C?498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I?4427,

pkt 41; z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-246/04 Turn- und Sportunion Waldburg, Zb.Orz. s. I-589, pkt 33; a także z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 59), a po drugie temu, by przedsiębiorcy, którzy dokonują takich samych transakcji, byli traktowani odmiennie w zakresie poboru podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Zb.Orz. s. I-4947, pkt 20; a także z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council i in., Zb.Orz. s. I-7203, pkt 42).

68 Wynika z tego, że jeżeli koszty usług doradczych związane ze zbyciem udziałów uznaje się za należące do kosztów ogólnych podatnika, w przypadku gdy samo zbycie pozostaje poza zakresem stosowania podatku VAT, przyjęte musi zostać takie samo traktowanie pod względem podatkowym, jeżeli zbycie kwalifikowane jest jako transakcja zwolniona z podatku.

69 Także wykadnia potwierdza cel wspólnego systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę, który zmierza w szczególności do zapewnienia równego traktowania podatników (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 października 1993 r. w sprawie C-281/91 Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, Rec. s. I-5405, pkt 14). Zasada ta nie byłaby bowiem przestrzegana, gdyby spółka dominująca zarządzająca grupą spółek miała zostać opodatkowana z tytułu wydatków poczynionych w ramach stanowiącej część jej działalności gospodarczej sprzedaży akcji, podczas gdy spółka holdingowa dokonująca takiej samej transakcji poza zakresem stosowania podatku VAT korzystałaby z prawa do odliczenia podatku VAT, jakim obciążone są te same wydatki, z uwagi na to, iż należą one do kosztów ogólnych jej całej działalności gospodarczej.

70 Każda odmienna wykadnia skutkująca obciążeniem przedsiębiorcy kosztem podatku VAT w ramach jego działalności gospodarczej bez umożliwienia mu jego odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 45; a także ww. wyrok w sprawie Abbey National, pkt 35).

71 Chociaż prawdą jest, jak podnosi to sąszenie Skatteverket oraz rząd szwedzki, niemiecki i rząd Zjednoczonego Królestwa, że zwolnione z podatku VAT zbycie akcji nie rodzi prawa do odliczenia, to jednak wykadnia ta narzuca się jedynie wtedy, gdy w postępowaniu przed sądem krajowym stwierdzi się bezpośrednio i ściśle związek między nabytymi usługami powodującymi naliczenie podatku a zwolnionym ze zbyciem akcji objętym podatkiem należnym. Jeżeli natomiast brak jest takiego związku, a koszt transakcji powodujących naliczenie podatku włączony jest w cenę produktów SKF, powinno się dopuścić możliwość odliczenia podatku VAT od usług powodujących naliczenie podatku.

72 Należy wreszcie przypomnieć, że prawo do odliczenia powstaje względem podatku VAT naliczonego od świadczeń dokonanych w ramach transakcji finansowych, jeżeli kapitał tak pozyskany został przyporządkowany celom działalności gospodarczej zainteresowanego. Ponadto wydatki związane ze świadczeniami powodującymi naliczenie podatku mają bezpośrednio i ściśle związek z działalnością gospodarczą podatnika w wypadku, gdy można je przypisać wyznacznie do działalności gospodarczej wykonywanej na późniejszym etapie obrotu, a więc stanowią one jedynie elementy cenotwórcze transakcji objętych tą działalnością (zob. ww. wyrok w sprawie Securita, pkt 28, 29).

73 Z powyższego wynika, iż na pytanie trzecie odpowiedzieć należy, że prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od świadczeń wykonanych dla potrzeb zbycia akcji przysuguje na podstawie art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z art. 28f ust. 1 tej dyrektywy, oraz art. 168 dyrektywy 2006/112, jeżeli istnieje bezpośrednio i ściśle związek między wydatkami związanymi ze świadczeniami powodującymi naliczenie podatku a całą działalnością gospodarczą podatnika. Do sądu krajowego należy ustalenie, z uwzględnieniem ogólnie okoliczności, w jakich przebiegają transakcje będące przedmiotem toczącego się przed nim

postępowania, czy poczynione wydatki mogą być wliczone w cenę sprzedanych akcji, czy też stanowi one jedynie elementy cenotwórcze transakcji objętych działalnością gospodarczą podatnika.

W przedmiocie pytania czwartego

74 Poprzez pytanie czwarte sąd krajowy dopyty zasadniczo do ustalenia, czy okoliczności, że zbycie akcji przebiega w wielu następujących po sobie transakcjach, może mieć wpływ na odpowiedzi, jakich udzielono na poprzednie pytania.

75 W tym względzie przypomnieć należy, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż działalność gospodarcza w rozumieniu szóstej dyrektywy nie musi koniecznie polegać na jednej czynności, ale może składać się z serii czynności następujących po sobie (zob. wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 22; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I 1599, pkt 21).

76 Ponadto, jak słusznie podnosi rząd Zjednoczonego Królestwa, odmienne traktowanie obiektywnie podobnych transakcji byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, przypomnianej w pkt 67 niniejszego wyroku, oraz z zasadą pewności prawa, które to zasady nierozdzielnie wiążą się ze wspólnym systemem podatku VAT.

77 Jeżeli chodzi o zasadę pewności prawa Trybunał wielokrotnie przypomina, że prawo wspólnotowe powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia przez podlegające mu podmioty (zob. w szczególności wyroki: z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-301/97 Niderlandy przeciwko Radzie, Rec. s. I-8853, pkt 43; a także z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 72). Ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o przepis, który może wiązać się z obciążeniami finansowymi, gdy ma on umożliwić zainteresowanym dokonać zapoznania się z zakresem nakładanych przez niego obowiązków (zob. ww. wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 48; a także w sprawie Isle of Wight Council i in., pkt 47).

78 Z powyższego wynika, iż sposób traktowania pod względem podatkowym zbycia akcji powinien opierać się na obiektywnych elementach danej transakcji i nie może różnić się zależnie od tego, czy następuje ona w jednym czy też w wielu etapach.

79 Na pytanie czwarte odpowiedzieć należy więc w ten sposób, iż okoliczności, że zbycie akcji przebiega w wielu następujących po sobie transakcjach, nie ma wpływu na odpowiedzi, jakich udzielono na poprzednie pytania.

W przedmiocie kosztów

80 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 2 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektyw Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., jak również art. 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż zbycie przez spółkę dominującą całości akcji spółki zależnej, w której posiada**

100% udziałów, oraz udziału pozostałego w spółce powiązanej, w której wcześniej posiadała 100% udziałów, a na rzecz których świadczyła usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, stanowi działalność gospodarczą objętą zakresem stosowania rzeczonych dyrektyw. Jednakże w zakresie w jakim zbycie akcji można zrównać z przekazaniem całości lub części przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 5 ust 8 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE, lub art. 19 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 oraz pod warunkiem że zainteresowane państwo członkowskie skorzystało z możliwości przewidzianej w tych przepisach, transakcja ta nie stanowi działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

2) Zbycie akcji takie jak będzie przedmiotem postępowania przed sądem krajowym powinno być zwolnione z podatku od wartości dodanej na mocy w art. 13 cz. 2 B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE, oraz art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

3) Prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od świadczeń wykonanych dla potrzeb zbycia akcji przysuguje na podstawie art. 17 ust. 1 i 2 dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE, oraz art. 168 dyrektywy 2006/112, jeżeli istnieje bezpośrednio i ściśle związek między wydatkami związanymi ze świadczeniami powodującymi naliczenie podatku a całością działalności gospodarczej podatnika. Do sądu krajowego należy ustalenie, z uwzględnieniem ogólnie okoliczności, w jakich przebiegają transakcje będące przedmiotem toczącego się przed nim postępowania, czy poczynione wydatki mogą być wliczone w cenę sprzedanych akcji, czy te stanowią one jedynie elementy cenotwórcze transakcji objętych działalnością gospodarczą podatnika.

4) Okoliczności, że zbycie akcji przebiega w wielu następujących po sobie transakcjach, nie ma wpływu na odpowiedzi, jakich udzielono na poprzednie pytania.

Podpisy

* Język postępowania: szwedzki.