TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. gegužės 30 d.*

„PVM — Šeštoji direktyva 77/388/EEB — 5 straipsnio 8 dalis — Sąvoka „viso turto arba jo dalies perleidimas“ — 30 % bendrovės, kuriai akcijų perleidėjas teikia pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas“

Byloje C-651/11

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2011 m. gruodžio 2 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gruodžio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

X BV

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Malenovský, teisėjai U. Lõhmus (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. lapkričio 26 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— X BV, atstovaujamos *belastingadviseurs* T. K. M. Rookmaker-Penners ir C. A. Peeters,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir B. Koopman,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Ossowski ir A. Robinson, padedamų baristerių R. Hill ir G. Peretz,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, W. Roels ir A. Cordewener,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: olandų.

priima šį

Sprendimą

1 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; toliau – Šeštoji direktyva) 5 straipsnio 8 dalies ir 6 straipsnio 5 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) ir X BV (toliau – X) ginčą dėl sprendimo dėl paskesnio apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) už laikotarpį nuo 1996 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 d.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

3 Šeštosios direktyvos 5 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

<...>

3. Valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:

<...>

c) daiktines teises į nekilnojamąjį turtą, kurios jų turėtojui suteikia teisę naudotis nekilnojamuoju turtu.

<...>

8. Jei visas ar dalis turto perleidžiama už atlygį ar be jo, ar kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad neįvyksta joks prekių tiekimas, ir tokiu atveju turto gavėjas turi būti traktuojamas kaip turto perleidėjo teisių ir pareigų perėmėjas. Esant reikalui, valstybės narės gali imtis reikalingų priemonių, kad užkirstų kelią konkurencijos iškraipymams tais atvejais, kai gavėjas nėra vien apmokestinamą veiklą vykdantis asmuo.“

4 Šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„„Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

Tokie sandoriai gali būti, *inter alia*:

— nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu ar ne,

<...>“

5 Pagal šios direktyvos 6 straipsnio 5 dalį 5 straipsnio 8 dalies nuostatos „paslaugų teikimui turi būti taikomos ta pačia tvarka“.

6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ B dalyje „Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai“ nurodyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

d) šiuos sandorius:

<...>

5. sandorius, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse ar asociacijose, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais <...>“

Nyderlandų teisė

7 Nyderlandų Karalystė pasinaudojo galimybe, numatyta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalyje ir 6 straipsnio 5 dalyje, ir įtraukė ją į pagrindinei bylai taikytinos 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de Omzetbelasting 1968*; *Staatsblad*, Nr. 329, 1968) redakcijos 31 straipsnį. Šis straipsnis buvo suformuluotas taip:

„Kai įmonė ar įmonės dalis perleidžiama asmeniui, kuris tęsia įmonės ar jos dalies vykdomą veiklą, pagal ministro įsakyme nustatytas sąlygas tiekimas ir paslaugų teikimas, kurie sudaro šį perleidimą, nėra apmokestinami.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 1996 m. X turėjo 30 % A BV (toliau – A), bendrovės, kuri vykdė veiklą automatizavimo srityje, akcijų. Kitas A akcijas turėjo *B Holding BV*, *X1 Beheer BV* ir C BV – atitinkamai 20,01 %, 30 % ir 19,99 %.

9 X, kaip vadinamosios *Management Board* (valdybos) narė, taip, kaip ir *B Holding BV* ir *XI Beheer* BV, už sutartyje nustatytą atlygį vykdė A vadovavimo funkcijas.

10 1996 m. pabaigoje X ir kiti A akcininkai pardavė savo akcijas *D Plc*. Atsižvelgiant į šį pardavimą buvo nutraukta A skirta vadovavimo veikla, o X atsistatydino iš šios bendrovės *Management Board* narių.

11 Kalbant apie šį akcijų pardavimą, pažymėtina, kad X buvo suteiktos kelios paslaugos, o sąskaitose faktūrose nurodytas PVM. Deklaracijose X atskaitė šį PVM, manydama, kad jos akcijų perleidimas yra viso turto ir visų paslaugų perleidimas ir kad išlaidos, kurias ji patyrė sudarydama šį sandorį, turi būti laikomos visų išlaidų, susijusių su jos bendra ekonomine veikla ir todėl visiškai atskaitomų, dalimi.

12 Inspektorius, kaip Nyderlanduose PVM surinkimo srityje kompetentinga institucija, neleido taikyti šio mokesčio atskaitos ir priėmė sprendimą dėl paskesnio apmokestinimo. Vėliau inspektorius atmetė X skundą dėl šio sprendimo ir kartu sumažino mokėtino mokesčio dydį.

13 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apygardos teismas) patenkino dėl inspektoriaus sprendimo pateiktą apeliacinį skundą ir panaikino nurodytą sprendimą dėl paskesnio apmokestinimo. Šio teismo teigimu, X akcijų perleidimas neapmokestinamas PVM, nes tai nesusiję su ekonomine veikla. Tačiau jis nurodė, kad pirkimo PVM gali būti atskaitomas, nes akcijų pardavimas ir perleidimas buvo susiję su X, kaip ūkio subjekto, sandoriais.

14 *Staatssecretaris van Financiën* (finansų valstybės sekretorius) dėl *Gerechtshof 's-Gravenhage* sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas).

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad iš 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF* (C-29/08, Rink. p. I-10413) 32–34 punktų ir rezoliucinės dalies 2 punkto darytina išvada, jog nagrinėjamas 30 % A akcijų perleidimas, vykdytas kartu su vadovavimo veiklos nutraukimu, yra ekonominė veikla ir toks akcijų perleidimas turi būti atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį.

16 Tačiau minėto sprendimo 41 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad akcijų perleidimui, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, netaikomas PVM, jei šis perleidimas gali būti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui ir valstybė narė pasinaudojo šios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies pirmame sakinyje nurodyta teise.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad teisė į atskaitą priklauso nuo šios nuostatos taikymo akcijų perleidimui, kaip antai nagrinėjamam pagrindinėje byloje.

18 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar 30 % bendrovės, kuriai šių akcijų perleidėjas teikia PVM apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas gali būti prilygintas (dalies) turto perleidimui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį prekių tiekimo atveju ir (arba) pagal šios direktyvos 6 straipsnio 5 dalį paslaugų teikimo atveju?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas: ar šiame klausime nurodytas akcijų perleidimas gali būti prilygintas (dalies) turto perleidimui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį prekių tiekimo atveju ir (arba) pagal šios direktyvos 6 straipsnio 5 dalį paslaugų teikimo atveju, jei kiti akcininkai, kurie taip pat teikia PVM apmokestinamas paslaugas bendrovei, kurios akcijos perleidžiamos, (beveik) tuo pačiu momentu perleidžia visas likusias tos bendrovės akcijas tam pačiam asmeniui?

3. Jei atsakymas į antrąjį klausimą būtų neigiamas: ar pirmajame klausime nurodytas akcijų perleidimas gali būti vertinamas kaip įmonės (dalies) perleidimas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį ir (arba) 6 straipsnio 5 dalį, atsižvelgiant į tai, kad šis perleidimas glaudžiai susijęs su vadovavimo veikla dėl šių akcijų turėjimo?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo

19 Aiškiai nepareiškusi prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumu pagrįsto prieštaravimo, Europos Komisija Teisingumo Teismui pateiktose pastabose vis dėlto abejoja, ar pateikti klausimai yra reikšmingi pagrindinei bylai išspręsti. Komisija mano, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali nuspręsti dėl PVM atskaitos, remdamasis jam žinomais faktais. Komisijos teigimu, nesvarbu, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris nepatenka į PVM taikymo sritį arba ar

jis yra atleistas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį; svarbus klausimas yra tai, ar X sumokėtas PVM už jai suteiktas paslaugas yra atskaitomas, ar ne, ir, siekiant atsakyti į jį, pakanka išsiaiškinti, ar X patirtos išlaidos gali būti susijusios su akcijų perleidimu arba ar jos gali būti susijusios su kita X veikla, t. y. jos teikiamomis vadovavimo paslaugomis.

20 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, taikoma reikšmingumo prezumpcija (žr. 2010 m. spalio 7 d. Sprendimo *dos Santos Palhota ir kt.*, C-515/08, Rink. p. I-9133, 20 punktą bei 2011 m. balandžio 5 d. Sprendimo *Société fiduciaire nationale d'expertise comptable*, C-119/09, Rink. p. I-2551, 21 punktą).

21 Nacionalinio teismo pateiktą prašymą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę yra visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema yra hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 2006 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Cipolla ir kt.*, C-94/04 ir C-202/04, Rink. p. I-11421, 25 punktą; 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 32 punktą bei 2012 m. birželio 19 d. Sprendimo *Chartered Institute of Patent Attorneys*, C-307/10, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

22 Nagrinėjamu atveju taip nėra. Nors iš tiesų iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinė byla susijusi su atsisakymu suteikti teisę į PVM atskaitą už paslaugas, gautas atsižvelgiant į akcijų perleidimą, o ne su šiam sandoriui taikoma apmokestinimo tvarka, ne mažiau svarbu, kad teisė į atskaitą nustatoma atsižvelgiant į pardavimo sandorius, kuriems įgyvendinti skirti pirkimo sandoriai (minėto Sprendimo *SKF* 60 punktas).

23 Todėl prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas, siekiant nustatyti apmokestinimo tvarką, kuri turi būti pripažįstama sudarant sandorį, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, iš tiesų atitinka objektyvų poreikį priimti sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje.

24 Remiantis tuo, darytina išvada, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą priimtinas.

Dėl esmės

25 Trimis klausimais, kuriuos tikslinga nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis ir (arba) 6 straipsnio 5 dalis turi būti aiškinamos taip, kad 30 % bendrovės, kuriai akcijų perleidėjas teikia PVM apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas gali būti prilygintas viso turto – prekių ar paslaugų – ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas. Jei į šį klausimą bus atsakyta neigiamai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar šių nuostatų taikymo sąlygos vis dėlto tenkinamos, jei, viena vertus, kiti akcininkai praktiškai tuo pačiu momentu perleidžia visas likusias šios bendrovės akcijas tam pačiam asmeniui ir, kita vertus, šis perleidimas glaudžiai susijęs su vadovavimo tai bendrovei veikla.

26 Visų pirma atsižvelgiant į tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo dvi Šeštosios direktyvos nuostatas, susijusias su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu, reikia priminti, kad pagal šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalį nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu, ar ne, turi būti laikomas paslaugų teikimu. Todėl Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 5 dalis iš esmės turėtų būti laikoma reikšminga, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes.

27 Tačiau pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnis 3 dalies c punktą valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jų savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises (2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, 31 punktas). Taigi negalima atmesti to, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis gali būti reikšminga pagrindinėje byloje.

28 Kadangi Teisingumo Teismas neturi pakankamai informacijos, kad galėtų nuspręsti, kuri iš šių dviejų nuostatų, nurodytų prejudiciniuose klausimuose, taikytina pagrindinės bylos aplinkybėmis, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis turėtų būti aiškinama taip, kad ja nustatomas „netiekimo“ taisyklės turinys, ir prireikus šios direktyvos 6 straipsnio 5 daliai *mutatis mutandis* turi būti taikomas išaiškinimas, pateiktas dėl šios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies.

29 Pirma, dėl klausimo, ar 30 % bendrovės akcijų perleidimas gali būti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies pirmame sakinyje nurodyta, kad viso turto ar jo dalies perleidimo atveju valstybės narės gali laikyti, jog prekės nėra tiekiamos, ir tokiu atveju turto gavėjas turi būti laikomas turto perleidėjo teisių ir pareigų perėmėju. Todėl kai valstybė narė pasinaudoja šia galimybe, viso turto ar jo dalies perleidimas pagal Šeštąją direktyvą nelaikomas prekių tiekimu ir atitinkamai neapmokestinamas PVM, kaip numatyta šios direktyvos 2 straipsnyje (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 30 punktą; 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393, 29 punktą; minėto Sprendimo *SKF* 36 punktą ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schriever*, C-444/10, Rink. p. I-11071, 20 punktą).

30 Neginčijama, kad Nyderlandų Karalystė pasinaudojo šioje nuostata nustatyta galimybe.

31 Kadangi Šeštojoje direktyvoje nėra aiškios nuorodos į valstybių narių teisę, pagal kurią nustatoma viso turto ar jo dalies perleidimo sąvokos prasmė ir apimtis, vadinasi, ši sąvoka yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka ir todėl turi būti aiškinama vienodai, siekiant išvengti skirtumų taikant PVM sistemą valstybėse narėse (minėtu sprendimų *Zita Modes* 32 ir 35 punktai *Schriever* 22 punktas).

32 Teisingumo Teismas aiškino šią sąvoką taip, kad ji apima verslo ar įmonės savarankiškos dalies, apimančios materialųjį ir prireikus nematerialųjį turtą, kuris visas kartu sudaro įmonę ar įmonės dalį, galinčią vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, perleidimą, tačiau ji neapima paprasto turto perleidimo, pavyzdžiui, prekių atsargų pardavimo (žr. minėtų sprendimų *Zita Modes* 40 punktą, *SKF* 37 punktą ir *Schriever* 24 punktą). Kad būtų taikoma Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis, taip pat reikia, kad perėmėjas planuotų tęsti perleistą verslą arba eksploatuoti įmonės dalį, o ne tik iškart nutraukti atitinkamą veiklą (minėtų sprendimų *Zita Modes* 44 punktas ir *Schriever* 37 punktas).

33 Kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš minėto Sprendimo *SKF* 38 ir 40 punktų iš tiesų matyti, kad Teisingumo Teismas neatmetė to, jog 100 % akcijų perleidimas tam tikromis aplinkybėmis gali būti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, jei dėl tokio perleidimo perleidžiamas visas atitinkamų įmonių turtas ar jo dalis. Tačiau byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas, Teisingumo Teismas neturėjo informacijos, reikalingos nuomonei dėl Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies taikymo sandorio, kaip antai nagrinėjamo šioje byloje, atveju pateikti, ir paliko prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nagrinėti šį klausimą.

34 Minėto Sprendimo *Schriever* 25 punkte Teisingumo Teismas pabrėžė, jog tam, kad būtų konstatuotas verslo ar įmonės savarankiškos dalies perleidimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį, reikia, kad perleisto turto pakaktų savarankiškai ekonominei veiklai tęsti.

35 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad, priešingai nei įmonės turto turėjimo, šios įmonės akcijų turėjimo nepakanka siekiant tęsti savarankišką ekonominę veiklą.

36 Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo praktiką vien paprastas bendrovės akcijų įsigijimas, turėjimas ir pardavimas savaime nelaikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą, nes paprastas kitų įmonių kapitalo dalių turėjimas nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Iš šio kapitalo dalių turėjimo galimi dividendai paprasčiausiai yra turto nuosavybės turėjimo rezultatas (šiuo klausimu žr. 1991 m. birželio 20 d. Sprendimo *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, Rink. p. I-3111, 13 punktą; 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Floridienne ir Berginvest*, C-142/99, Rink. p. I-9567, 17 ir 22 punktus; 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 19 punktą bei 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

37 Kitaip yra tada, kai turint kapitalo dalių kartu tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujama valdant bendroves, jei tai susiję su sandoriais, kurie apmokestinami PVM, kaip antai administracinių, finansinių, komercinių ir techninių paslaugų teikimu (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Polysar Investments Netherlands* 14 punktą, *Floridienne ir Berginvest* 18 ir 19 punktus, *Cibo Participations* 20 ir 21 punktus bei *Portugal Telecom* 33 ir 34 punktus).

38 Todėl, kaip teigia Vokietijos vyriausybė, bendrovės akcijų perleidimas, nepaisant akcijų skaičiaus, gali būti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį, tik jei kapitalo dalys yra nepriklausomo vieneto dalis, kuri leidžia vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, ir jei šią veiklą tęsia perėmėjas. Tačiau vien akcijų perleidimas, kurio nelydi turto perleidimas, neleidžia perėmėjui, kaip perleidėjui, tęsti savarankiškos ekonominės veiklos.

39 Iš tiesų akcininkai yra ne įmonės, kurioje jie turi savo akcijų, turto savininkai, o akcijų savininkai, todėl jie turi teisę į dividendus ir informacijos perdavimą, taip pat dalyvauja priimant svarbius įmonės valdymui sprendimus. Atsižvelgiant į 30 % bendrovės akcijų, reikia konstatuoti, jog tai suteikia tik ribotas teises toje bendrovėje.

40 Iš to darytina išvada, kad 30 % bendrovės akcijų perleidimas negali būti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį.

41 Šiai išvadai jokios įtakos neturi minėtos nuostatos tikslas. Pagal Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalimi siekiama palengvinti įmonių ar įmonių dalių perleidimą, padarant jį paprastesnį ir vengiant uždėti neproporcingą mokesčio naštą gavėjo biudžetui, vėliau bet kuriuo atveju susigrąžinant sumokėtą mokestį per pirkimo PVM atskaitą (žr. minėtų sprendimų *Zita Modes* 39 punktą ir *Schriever* 23 punktą).

42 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas nusprendė, kad ypatingas vertinimas pateisinamas visų pirma dėl to, jog už perleidimą mokėtina PVM suma gali būti pernelyg didelė, palyginti su atitinkamos veiklos ištekliais (minėto Sprendimo *Zita Modes* 41 punktas).

43 Tačiau šie sunkumai nekyla dėl akcijų, nepaisant jų skaičiaus, perleidimo. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 36 ir 37 punktų, akcijų pardavimas nėra laikomas PVM apmokestinama ekonomine veikla ar atleidžiamas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį, jei jis atliekamas tam, kad turint kapitalo dalių kartu tiesiogiai ar netiesiogiai būtų dalyvaujama valdant bendrovę, kurios kapitalo dalių įsigyta (1996 m. birželio 20 d. Sprendimo *Wellcome Trust*, C-155/94, Rink. p. I-3013, 35 punktas). Bet kuriuo atveju akcijų įsigyjantis asmuo neprivalo būti apmokestinamas PVM.

44 Antra, reikia išnagrinėti, ar atsakymas būtų kitoks, jei būtų atsižvelgta į faktą, jog visi akcininkai praktiškai tuo pačiu momentu pardavė savo akcijas tam pačiam pirkėjui, dėl ko šis tapo 100 % atitinkamos įmonės akcijų savininku.

45 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal pagrindinį PVM sistemos principą šis mokestis taikomas kiekvienam gamybos ar paskirstymo sandoriui, atskaičius PVM, kuris buvo tiesiogiai taikytas įvairioms tų prekių ir paslaugų kainos sudedamosioms dalims (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 29 punktą ir minėto Sprendimo *Abbey National* 27 punktą).

46 Be to, reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies formuluotėje vartojama sąvokos „perleidėjas“ vienaskaitos forma, o tai reiškia, kad ši nuostata netaikoma tuo atveju, jei keli perleidėjai parduoda savo akcijas tam pačiam perėmėjui.

47 Iš to matyti, kad kiekvienas sandoris turi būti vertinamas individualiai ir savarankiškai.

48 Tiesa, minėto Sprendimo *SKF* 79 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad tai, jog akcijos perleidžiamos vieną po kito sudarant kelis sandorius, neturi įtakos nagrinėjant šiam perleidimui taikytiną apmokestinimo tvarką.

49 Tačiau, kaip nurodyta šio sprendimo 33 punkte, byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas *SKF*, Teisingumo Teismas neturėjo pakankamai informacijos, kad nuspręstų, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis buvo taikytina pagrindinėje byloje nagrinėjamam sandoriui, ir pateikė atsakymą išaiškinęs šios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį.

50 Bet kuriuo atveju tos bylos aplinkybės skiriasi nuo pagrindinėje byloje nagrinėjamųjų tuo, kad toje byloje nebuvo klausimo dėl kelių pardavėjų, kurie būtų vieną po kito sudarę sandorius to paties pirkėjo naudai.

51 Todėl atvejis, kai bendrovės akcininkai visas šios bendrovės akcijas perleidžia tam pačiam asmeniui, negali būti prilygintas viso turto perleidimui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį.

52 Trečia, kalbant apie aplinkybės, kad 30 % akcijų perleidimas glaudžiai susijęs su vadovavimo veikla, kurią vykdo pardavėjas bendrovės, kurioje šis turėjo akcijų, atžvilgiu, reikšmingumą pateikiamam atsakymui, reikia pažymėti, kad, kaip nurodė Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, vadovavimo veiklos nutraukimas, atrodo, yra tiesioginis ir logiškas X akcijų pardavimo rezultatas.

53 Kitaip būtų tik tuomet, jei pardavėjo vadovavimo veikla būtų savarankiška jo nuosavos įmonės dalis, kuriai savarankiškai vadovauti būtų galėjęs perėmėjas ir dėl kurios jis būtų turėjęs sumokėti atlygį atskirai nuo akcijų kainos. Tačiau tokiu atveju viso turto perleidimas apimtų tik vadovavimo veiklą, o ne akcijų perleidimą, grindžiant tuo, kad šie sandoriai susiję su dviem skirtingomis įmonėmis.

54 Todėl reikia daryti išvadą, kad tai, jog akcijų perleidimas atliekamas kartu su vadovavimo veiklos nutraukimu, nėra svarbu siekiant pateikti atsakymą į prejudicinius klausimus.

55 Galiausiai siekiant pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui atsakymą į prejudicinius klausimus, reikalingą, kad būtų nustatyta, ar egzistuoja teisė į atskaitą pagrindinės bylos aplinkybėmis, reikia priminti, kad teisė į atskaitą egzistuoja, kai pardavimo sandoriai yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susiję su pirkimo sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą. Jeigu taip nėra, reikia nagrinėti, ar išlaidos, patirtos įsigyjant prekių ir paslaugų, sudaro bendrųjų išlaidų, susijusių su apmokestinamojo asmens bendra ekonomine veikla, dalį. Abiem atvejais tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas reiškia, kad išlaidos, patirtos įsigyjant paslaugas, yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdant ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (minėto Sprendimo *Cibo Participations* 31 ir 33 punktai; minėto Sprendimo *SKF* 60 punktas; 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjmunt*, C-118/11, 48 punktas bei 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, 19 ir 20 punktai).

56 Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamas akcijų perleidimas turi būti laikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktyje nustatytu neapmokestinamu sandoriu, teisė į atskaitą gali būti suteikiama, tik jei išlaidos, patirtos už X suteiktas paslaugas, susijusias su tokiu perleidimu, yra bendrųjų išlaidų, susijusių su X bendra ekonomine veikla ir neįskaitytų į minėtų akcijų pardavimo kainą, dalis.

57 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar ši sąlyga įvykdyta, atsižvelgdamas į visas aplinkybes, kuriomis buvo atlikti pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai.

58 Iš visų išdėstytų argumentų matyti, kad į pateiktus klausimus reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis ir (arba) 6 straipsnio 5 dalis aiškintinos taip, kad 30 % bendrovės, kuriai akcijų perleidėjas teikia PVM apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas negali būti prilygintas viso turto – prekių ar paslaugų – ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas, neatsižvelgiant į tai, kad kiti akcininkai praktiškai tuo pačiu momentu perleidžia visas likusias šios bendrovės akcijas tam pačiam asmeniui ir kad šis perleidimas glaudžiai susijęs su vadovavimo tai bendrovei veikla.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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 5 straipsnio 8 dalis ir (arba) 6 straipsnio 5 dalis aiškintinos taip, kad 30 % bendrovės, kuriai akcijų perleidėjas teikia pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas negali būti prilygintas viso turto – prekių ar paslaugų – ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas, neatsižvelgiant į tai, kad kiti akcininkai praktiškai tuo pačiu momentu perleidžia visas likusias šios bendrovės akcijas tam pačiam asmeniui ir kad šis perleidimas glaudžiai susijęs su vadovavimo tai bendrovei veikla.

Parašai.