

GENERALINIO ADVOKATO

F. G. JACOBS IŠVADA,

pateikta 2005 m. vasario 24 d.¹

1. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą Austrijos *Unabhängiger Finanzsenat* (Nepriklausomas mokesčių teismas) Lincio skyrius klausia: i) ar bendrovės naujų akcijų išleidimas bei įtraukimas į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, sąrašą gali būti laikomas atlygintinu prekių tiekimu arba paslaugų teikimu, kuris apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM); ir ii) atsižvelgiant į atsakymą į pirmą klausimą, ar už įtraukimą į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, sąrašą ir akcijų išleidimo paslaugas sumokėtas PVM gali būti atskaitomas.

Atitinkamos Bendrijos PVM teisės aktu nuostatos

2. Pagal Šeštosios PVM direktyvos² 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, ir prekių importas.

3. 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip asmuo, vykdamas ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas arba rezultatas. Ekonominė veikla pagal 4 straipsnio 2 dalį apibūdinama kaip „visokia gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veikla“, taip pat ir „materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų“.

4. Pagal 5 straipsnio 1 dalį prekių tiekimas – „tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“, 6 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamas paslaugų teikimas: „tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių teikimas“. Toliau patikslinama, kad paslaugų teikimas gali apimti, be kita ko, „nematerialiojo turto perleidimą, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu ar ne“.

5. Vis dėlto tam tikri sandoriai, kurie remiantis šiomis nuostatomis turėtų patekti į PVM taikymo sritį, pagal 13 straipsnį yra atleidžiami nuo PVM.

¹ – Originalo kalba: anglų.

² – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema; vienodas vertinimo pagrindas (OL 1977 L 145, p. 1; toliau – Šeštoji direktyva).

6. 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktis numato, kad nuo PVM atleidžiami „sandoriai, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susiję su akcijomis, turto dalimis bendrovėse arba asociacijose, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais“, išskyrus dokumentus, nustatančius nuosavybės teisę į prekes ir teises, arba vertybinius popierius, susijusius su nekilnojamuoju turtu.

7. PVM sistemai būdinga, kad siekiant išvengti bendro vykdant ekonominę veiklą vieno po kito sudaromų sandorių apmokestinimo, dėl kurio galėtų susidaryti kintanti ir galbūt sunki našta, priklausomai nuo vieno po kito sudarytų sandorių skaičiaus, apmokestinamasis asmuo atsiskaitydamas mokesčių institucijoms už PVM gali iš pirkėjams apskaičiuotos mokesčio sumos už jo produkciją atskaityti mokesčio sumą, kurią jis sumokėjo už gamybos sąnaudas. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje išdėstyti mokesčio atskaitymo pagrindai.

8. 17 straipsnio 2 dalis numato, kad „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti: a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas <...>“. Pagal 17 straipsnio 1 dalį teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

9. Kadangi teisė atskaityti mokestį numatyta tik apmokestinamiems sandoriams naudojamų prekių arba paslaugų atžvilgiu, tokia teisė neįgyjama, jei jos naudojamos tik kitiems produkcijos sandoriams, pavyzdžiui, nuo mokesčio atleistiems sandoriams, išvardytiems 13 straipsnyje, arba prekių tiekimui, arba paslaugų teikimui, nepatenkantiems į PVM taikymo sritį, pavyzdžiui, jie neatlyginatini arba juos vykdo ne apmokestinamasis asmuo, vykdantis ekonominę veiklą 4 straipsnio prasme kaip toks.

10. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis numato aplinkybes, kai apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kurių atžvilgiu PVM gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kurių atžvilgiu PVM negali būti atskaitomas. Tokiu atveju „gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams“.

Nacionalinis procesas ir kreipimasis dėl prejudicinio sprendimo

11. *Kretztechnik AG* (toliau – *Kretztechnik*) yra Austrijos akcinė bendrovė, užsiimanti visų tipų elektroninių medicinos prietaisų, būtent ultragarso prietaisų, naudojamų medicinos ir techniniais tikslais, bei kitų medi-

cinos prietaisų tobulinimu ir pardavimu. Jos parduodami gaminiai yra apmokestinami PVM, todėl ji gali atskaityti dėl šių gaminių pardavimo įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM.

12. 2000 m. sausio mėn. *Kretztechnik* nusprendė 25% padidinti savo akcinį kapitalą: išleido 1,00 euro nominalios vertės 2 500 000 pareikštinių akcijų. Dėl to 2000 m. kovo 23 d. bendrovė buvo įtraukta į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos Vokietijos, Frankfurto, *Neues Markt* vertybinių popierių biržoje, sąrašą. Kad būtų įtraukta į minėtą sąrašą, ji turėjo sumokėti už tam tikras PVM apmokestintas paslaugas.

13. Mokesčių institucija, apskaičiavusi tų metų PVM, atmetė *Kretztechnik* pirkimų PVM atskaitymą, susijusį su bendrovės išlaidomis, ją įtraukiant į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos Vokietijos vertybinių popierių biržoje, sąrašą, nes tokių akcijų sandoriai, dėl kurių bendrovė patyrė išlaidų, neapmokestinami PVM.

14. *Kretztechnik* užginčijo tokį mokesčių apskaičiavimą *Unabhängiger Finanzsenat*, nepriklausomame mokesčių ir muitų teisme.

15. Ginčydamą šį sprendimą *Kretztechnik* remiasi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi tvirtindama, kad pirkimo PVM galėjo būti atskaitytas, nes bendrovei suteiktos apmokestintos paslaugos buvo naudojamos apmokestinamiems sandoriams sudaryti.

16. *Kretztechnik*, remdamasi Teisingumo Teismo praktika, įrodinėja, jog paslaugos nebūtinai turi būti tiesiogiai panaudotos apmokestinamiems sandoriams sudaryti, kad būtų galima atskaityti mokestį, o tokios išlaidos yra visos įmonės ekonominės veiklos dalis³. *Kretztechnik* taip pat mano, kad šiuo atveju atsižvelgtina į sprendimą *KapHag Renditefonds* (toliau – *KapHag*)⁴, kuriame į ūkinę bendriją priimto partnerio piniginis įnašas nebuvo apmokestinamas PVM; nagrinėjama byla yra ne dėl akcijų perleidimo sandorio, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį, bet dėl jų išleidimo, todėl įmonė šiuo požiūriu turi būti prilyginama ūkinei bendrijai.

17. *Finanzsenat* mano, kad ginčijamu pirkimo PVM apmokestintos paslaugos aiškiai skirtos tik parengti, palaikyti ir įvykdyti įmonės patekimą į vertybinių popierių biržą,

3 – 1982 m. gegužės 5 d. Sprendimas *Gaston Schul Douane Expeditieur* (C-15/81, Rink. p. 1409) ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C-408/98, Rink. p. I-1361).

4 – 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas (Rink. p. I-6851).

todėl jos negali būti priskirtos prie įmonės ekonominės veiklos.

18. *Finanzsenat* tvirtina, kad jei akcijų išleidimas (būsimiems) akcininkams yra paslaugų teikimas, patenkantis į PVM taikymo sritį, tokios paslaugos yra atleistos nuo mokesčio ir pirkimo PVM už šių paslaugų teikimui suteiktas paslaugas negali būti atskaitomos.

19. Vis dėlto *Finanzsenat* nėra tikras, ar mokestis gali būti atskaitytas, jei pagal analogiją su *KapHag* byla būtų laikoma, kad toks sandoris neatitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje numatyto ekonominės veiklos apibrėžimo. Teisingumo Teismas šioje byloje nepareiškė nuomonės šiuo klausimu, tačiau generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo⁵ laikėsi nuomonės, kad tokiu atveju apmokestinamasis asmuo neturėtų teisės atskaityti mokesčio.

20. Todėl *Unabhängiger Finanzsenat* kreipėsi į Teisingumo Teismą, prašydamas priimti prejudicinį sprendimą šiais klausimais:

„1. Ar akcinės bendrovės įtraukimas į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos ver-

tybinių popierių biržoje, sąrašą ir bendrovės akcijų išleidimas, naujiems akcininkams apmokant išleistų akcijų vertę, gali būti laikomas atlygintinu prekių tiekimu arba paslaugų teikimu (Šeštosios direktyvos) 2 straipsnio 1 dalies prasme?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar aiškintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį ir 17 straipsnį visos suteiktos paslaugos, susijusios su bendrovės įtraukimu į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, sąrašą laikomos paslaugomis, atleistomis nuo PVM ir todėl pirkimo PVM negali būti atskaitomas?

3. Jei į pirmą klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalis galima atskaityti pirkimo PVM, jeigu paslaugos, kurių atžvilgiu reikalaujama atskaitymo (reklama, mokestis agentui ir teisinės bei techninės konsultacijos), buvo naudojamos bendrovės apmokestinamiems sandoriams sudaryti?“

21. Atsakovė, mokesčių institucija, ir Austrijos, Danijos, Vokietijos, Italijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija pateikė

⁵ — Išvados 50 punktas.

paaikškinimus raštu. *Kretztechnik*, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija posėdyje išdėstė savo argumentus žodžiu.

24. Taigi prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtumas nekelia abejonių.

Įvertinimas

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtumo

22. *Unabhängiger Finanzsenat* prašyme priimti prejudicinį sprendimą įtikinamai tvirtina, kad jis yra valstybės narės teismas, turintis teisę pateikti tokį prašymą pagal EB 34 straipsnį.

23. Be to, pateikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas neprieštaraudamas atsakė į klausimus kitoje šios institucijos nagrinėjamoje byloje⁶, nors to nepadarė anksčiau *Berufungssenat der Finanzlandesdirektion* (Regiono finansų institucijos apeliacinė kolegija), *Unabhängiger Finanzsenat* pirmakui, tačiau funkcijomis ir organizaciniu požiūriu susijusiam su mokesčių institucija, kurios sprendimus peržiūrėdavo pateikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą⁷.

Dėl pateiktų klausimų

25. *Kretztechnik* nori atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už įvairias paslaugas, kurias ji pirkė siekdama, kad bendrovė būtų įtraukta į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos Frankfurto vertybinių popierių biržoje, sąrašą ir išleisdama naujas biržoje kotiruojamas akcijas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatė, kad suteiktos paslaugos buvo išimtinai susijusios su šiomis operacijomis.

26. Kad PVM būtų atskaitytinas, pirkimo sandoriai turi būti tiesiogiai susiję su apmokestinamos produkcijos sandoriais⁸.

27. Tačiau Teisingumo Teismas nustatė, kad apmokestinamojo asmens bendrosios pridėtinės išlaidos iš esmės yra šio asmens ekonominės veiklos išlaidų sudedamoji dalis, taigi tiesiogiai su ja susijusios. Todėl pirkimų PVM už šias pridėtines išlaidas gali būti atskaitytas tiek, kiek produkcija yra apmokestinama⁹.

6 — 2004 m. birželio 24 d. Sprendimas *Herbert Handbauer* (C-278/02, Rink. p. I-6171); žr. sprendimo 23 punktą ir generalinio advokato A. Tizzano išvados nuo 24–37 punktus.

7 — 2002 m. gegužės 30 d. Sprendimas *Walter Schmid* (C-516/99, Rink. p. I-4573).

8 — Žr. 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Cibo Participations* (C-16/00, Rink. p. I-6663, 26 punktas) ir šiame sprendime minėtą teismų praktiką.

9 — Žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimą *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983, būtent 25 punktas) ir 3 išnašoje minėto sprendimo *Abbey National* 35, 36 ir 40 punktus.

28. Kaip žinoma, akcijų išleidimas nėra apmokestinamas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas.

29. Jei prekių tiekimas arba paslaugų teikimas atleistas nuo mokesčio, už tiesiogiai su juo susijusias paslaugas sumokėtas PVM negali būti atskaitomas.

30. Tačiau *Kretztechnik* tvirtina, kad akcijų išleidimas visai nėra jas išleidžiančios bendrovės paslauga, todėl jį reiktų analizuoti kitaip. Jos nuomone, akcijų išleidimas yra tiesiog kapitalo padidinimas, lemiantis bendrovės išlaidas, sudarančias jos bendrąsias pridėtines išlaidas, ir taip susijęs su visa bendrovės ekonomine veikla.

Pirmasis klausimas

Šeštoji direktyva

31. Nacionalinis teismas klausia, ar bendrovės įtraukimas į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, sąrašą ir bendrovės akcijų išleidimas naujiems akcininkams gali būti laikomas atly-

gintinu prekių tiekimu arba paslaugų teikimu Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme. Kadangi nekalbama apie prekes, tik klausiama, ar tai yra paslaugų teikimas. Taip pat aišku, kad bendrovės įtraukimas į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, sąrašą gali būti nebent paslaugų gavimas, bet jokių būdu ne paslaugų teikimas.

32. Todėl pirmasis klausimas yra: ar naujų bendrovės akcijų išleidimas gali būti laikomas atlygintinu paslaugų teikimu.

33. Sandorius, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse arba asociacijose, galima laikyti atlygintinu paslaugų teikimu, patenkančiu į PVM taikymo sritį, nes kitu atveju jie negalėtų būti atleisti nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį, ir bet koku atveju akivaizdu, kad tokie sandoriai patenka į 6 straipsnio 1 dalyje pateiktos „nematerialiojo turto perleidimo“ sąvokos apimtį. Derybų dėl akcijų, išskyrus jų valdymą arba saugojimą, sandoriai taip pat atleisti nuo mokesčio.

34. Remdamasis šia nuostata ir 4 straipsnio 2 dalyje pateiktu apibrėžimu, kuris apibūdina ekonominę veiklą kaip materialaus ir nematerialaus turto „naudojimą“, siekiant gauti nuolatinių pajamų, Teisingumo Teismas nuolat tvirtina, kad tik akcijų įsigijimas, turėjimas arba pardavimas negali būti laiko-

mas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme; kita vertus, sandoriai, sudaryti vykdant prekybą vertybiniais popieriais, gali patekti į PVM taikymo sritį¹⁰.

35. Todėl pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį turimų akcijų perleidimas gali būti laikomas PVM apmokestinamu atlygintinu paslaugų teikimu, jei toks sandoris sudarytas vykdant komercinę akcijų prekybą. Šiuo atveju sandoris atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį. Jeigu sandoris sudaromas ne vykdant komercinę akcijų prekybą, jis nepatenka į PVM taikymo sritį.

36. Tačiau iki šiol Teisingumo Teismas šiuo aspektu nagrinėjo tik atvejį, kai apmokestinamasis asmuo parduoda kitos bendrovės akcijas. Atvejis, kai pati bendrovė išleidžia naujas akcijas, nagrinėtinas kitaip. Pavyzdžiui, kaip pažymėjo *Kretztechnik*, kai bendrovė turi kitos bendrovės akcijų, šios akcijos yra pirmosios bendrovės turto dalis; tačiau jos pačios akcijos yra išipareigojimai jos akcininkams.

37. Teisingumo Teismas ankstesnėse bylose nenagrino bendrovės naujų akcijų emisijų statuso, o *KapHag* byloje¹¹ jis nustatė, kad naujo partnerio priėmimas į ūkinę bendriją už piniginių įnašų į ūkinės bendrijos turtą nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme arba atlygintinų paslaugų teikimas partneriui.

38. Atitinkami Teisingumo Teismo sprendimo *KapHag* motyvai, iš esmės pateikti 36–42 punktuose, gali būti apibendrinti šitaip¹². Nors „materialaus ir nematerialaus turto naudojimas“ yra plati sąvoka, ji neapima paprasto akcijų įsigijimo ir turėjimo, nes už šių akcijų turėjimą gauti dividendai yra turto turėjimo nuosavybės teise rezultatas. Todėl naują partnerį priimant į ūkinę bendriją už piniginių įnašų į jos turtą ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme nevykdoma. Kadangi kitų bendrovių akcijų įsigijimas savaime nėra ekonominė veikla, tokia veikla nelaikytinas ir tokių akcijų perleidimas. Naujo partnerio priėmimas į ūkinę bendriją nėra paslaugų teikimas.

10 — Žr. naujausią 2004 m. spalio 21 d. Sprendimą *Banque Bruxelles Lambert* (C-8/03, Rink. p. I-10157, 36–41 punktai) ir šiame sprendime minėtą teismų praktiką.

11 — Minėtas 4 išnašoje.

12 — Taip pat žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo išvados 24–36 punktus.

39. Šis aiškinimas buvo pagrįstas ankstesne Teisingumo Teismo praktika¹³, kurią, kaip pažymėjo Danijos vyriausybė, jis nuosekliai išplėtojo. Neseniai jis buvo patvirtintas sprendimu *Banque Bruxelles Lambert*¹⁴.

40. *Kretztechnik*, Danijos ir Italijos vyriausybės bei Komisija mano, kad *KapHag* byloje priimtas sprendimas yra taikytinas ir bendrovei, didinančiai savo kapitalą, išleidžiant naujas akcijas.

41. Akivaizdu, kad šios dvi situacijos panašios.

42. Vis dėlto atsakovė, mokesčių institucija, ir Austrijos, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės mano, kad šios dvi situacijos skiriasi ir kad akcijų išleidimas turėtų būti priskirtas prie atlygintinų paslaugų, patentkančių į PVM taikymo sritį (tačiau atleidžiamų nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį).

13 — Teisingumo Teismas būtent nurodė 1991 m. birželio 20 d. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (60/90, Rink. p. I-3013, 33 punktas); sprendimą *Harnas & Helm* (80/95, Rink. p. I-745, 13–15 punktai) ir sprendimą *Wellcome Trust* (C-155/94, Rink. p. I-3013, 33 punktas).

14 — Minėtas 10 išnašoje.

43. Atsakovė, mokesčių institucija, ir Austrijos vyriausybė tvirtina, kad esminis šių dviejų situacijų skirtumas yra ūkinės bendrijos ir ribotos atsakomybės bendrovės pobūdis. Pavyzdžiui, ūkinė bendrija, kitaip nei bendrovė, gali nebūti juridiniu asmeniu.

44. Nesutinku, kad teisiniai įmonių skirtumai šiuo atveju yra svarbūs. Kaip posėdyje pažymėjo Jungtinės Karalystės vyriausybė, šie dalykai valstybėse narėse labai skiriasi. Tačiau tiek ūkinės bendrijos turto dalis, tiek ribotos atsakomybės bendrovės akcija patvirtina šių objektų dalies nuosavybę, jei įmonė yra pripažinta ją reglamentuojančioje teisinėje sistemoje, taigi netiesiogiai ir teisę į turto dalį. Todėl ekonominiu požiūriu naujų akcijų išleidimas už pinigų, kuriais padidinamas įmonės kapitalas, yra labai panašus į naujo partnerio priėmimą į ūkinę bendriją už piniginių įnašų į ūkinės bendrijos turtą.

45. Mokesčių institucija toliau tvirtina, kad priėmus naują partnerį į ūkinę bendriją yra sudaroma esamų partnerių ir naujų partnerių sutartis, o išleidžiant naujas akcijas esami akcininkai kaip tokie nedalyvauja.

46. Tačiau Teisingumo Teismas sprendime *KapHag*¹⁵ pažymėjo, kad jeigu naujo partnerio priėmimas nesusijęs su atlygintinų paslaugų teikimu, visiškai nesvarbu, ar jo priėmimą patvirtina ūkinės bendrijos aktas, ar esamų partnerių sutartis.
47. Manau, jog Austrijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės teiginys, kad bendrovė, kitaip nei naują partnerį priimanči ūkinė bendrija, nežino, kas nupirks jos išleistas naujas akcijas ir kad dalis pirkėjų arba visi pirkėjai gali būti apmokestinami prekiautojai, užsiimančios ekonomine veikla, taip pat neturi reikšmės.
48. Akivaizdu, kad sandorio pobūdis PVM taikymo tikslais nustatomas atsižvelgiant į pardavėjo, o ne pirkėjo padėtį. Priešingu atveju, prekių tiekimas arba paslaugų teikimas privačiam vartotojui būtų neapmokestinamas sandoris, o tai visiškai prieštarautų PVM kaip „bendro vartojimo mokesčio, <...> taikomo iki mažmeninės prekybos etapo imtinai“¹⁶, pobūdžiui.
49. Pirkėjo padėtis yra svarbi tik nustatant, ar jis galės atskaityti sandoriui taikomą PVM¹⁷. Ar PVM bus priskaičiuojamas, priklauso nuo to, ar pardavėjas yra „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“, ir jei jis toks yra, ar sandoris bus apmokestinamas.
50. Tačiau pateiktas argumentas bet kuriuo atveju paremtas prielaida, kad akcijų išleidimas gali būti laikomas paslaugos teikimu naujam akcininkui.
51. Vis dėlto svarbi sprendimo *KapHag* išvada, kad naujam partneriui esami partneriai arba ūkinė bendrija nesuteikia paslaugos, o šioje byloje svarbu išsiaiškinti, ar bendrovės akcijų išleidimas apskritai gali būti laikomas paslaugų teikimu. Šiuo atžvilgiu manau, kad Italijos vyriausybė, didžiąja dalimi Komisija, ir ypač *Kretztechnik*, pateikė labai įtikinamų samprotavimų.
52. Nors Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis apibūdina paslaugų teikimą kaip bet kokį sandorį, kuris nėra prekių tiekimas, to,

15 — Žr. 42 punktą.

16 — Žr. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo 2 straipsnį (OL 1967, p. 14).

17 — Žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimą *Leimartz*, (C-97/90, Rink. p. I-3795, 8 punktas).

aišku, nereikėtų suprasti visiškai pažodžiui. Pagrįsčiau būtų aiškinti, kad tokiu apibrėžimu siekta apibūdinti paslaugą kaip bet ko, kas nėra prekė, teikimą.

kymo sritį. Savaiame aišku, asmuo, įsigydamas daiktų arba paslaugas, netiekia prekių ir netiekia paslaugų.

53. PVM yra apyvartos ir vartojimo mokes-
tis¹⁸. Tik apmokestinamojo asmens apyvar-
tos dalį sudaranti ir pasiekusi veiklos etapą,
kurį paprastai baigia galutinis pirkėjas, pro-
dukcija gali būti apmokestinama.

56. Kalbant apie akcijas, kas yra perdavimas
ir kas įsigijimas?

54. Akcijų išleidimo negalima laikyti bend-
rovės apyvartos dalimi. Taip pat tai nėra
naujam akcininkui, kuris yra ne pirkėjas,
o bendrovės dalies savininkas, suteikiama
paslauga.

57. Ribotos atsakomybės bendrovės akcijos
nuosavybės teisė apima (likutinio ir priklaus-
ančio) bendrovės turto dalies nuosavybę,
paprastai suteikiančią teisę akcininkui gauti
dalį bendrovės paskirstyto pelno ir dalį
bendrovės likutinio turto, jei ji yra likviduo-
jama.

55. Be to, reikėtų prisiminti, kad tarp šalių
sudaromas sandoris turi du aspektus: pirma –
tai yra perdavimas, o antra – įsigijimas.¹⁹
Tačiau tik perdavimas, o ne įsigijimas gali
būti apmokestinamas arba atleistas nuo
mokesčio sandoris, patenkantis į PVM tai-

58. Kai akcininkas parduoda akciją, tai yra
aiškus paslaugų teikimas, perduodant turimą
nematerialųjį turtą Šeštosios direktyvos
6 straipsnio 1 dalies prasme. Pirkėjas ne-
investuoja į bendrovę taip didindamas kapi-
talą, bet įgyja tam tikrų teisių į bendrovės
kapitalą, kuris jau yra suformuotas. Teisin-
gumo Teismas jau nagrinėjo tokius sando-
rius, sprendamas ankstesnes bylas dėl PVM
taikymo akcijų sandoriams.

59. Vis dėlto bendrovė, išleisdama naujas
akcijas, neparduoda savo esamo nemateria-
liojo turto arba teisių į savo aktyvų dalį. Ji
didina savo aktyvus įgydama kapitalo ir

18 — Žr. visų PVM direktyvų antraštes ir Pirmosios direktyvos
2 straipsnį, minėtą 16 išnašoje.

19 — Prekių mainų sandorio atveju, žinoma, yra du perdavimai ir
du įsigijimai.

pripažįsta naujų akcininkų nuosavybės teises į anksčiau neegzistavusią padidėjusio turto dalį, kuri atsirado naujiems akcininkams prisidėjus prie kapitalo didinimo.

60. Taigi šiuo atveju bendrovė neteikia paslaugų. Bendrovės požiūriu, tai kapitalo įgijimas, o ne paslaugų teikimas, todėl joks sandoris negali būti apmokestintas arba atleistas nuo PVM. Akcininko požiūriu, tai investicija, kapitalo panaudojimas, bet ne įsigijimas²⁰.

Kapitalo mokesčio direktyva

61. Nors naujų bendrovės akcijų išleidimas nėra į PVM taikymo sritį patenkantis paslaugų teikimas, vis dėlto toks akcijų išleidimas gali būti apmokestinamas kitu Bendrijos mastu suderintu mokesčiu, numatytu Kapitalo mokesčio direktyvoje²¹.

20 — Taip pat žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo išvados byloje *KapItag* 32 ir 33 punktus.

21 — 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti (OL 1969(II), p. 412).

62. Kaip pažymi Italijos vyriausybė, šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies f punktas numato, kad valstybės narės gali apmokestinti PVM 10 ir 11 straipsniuose išvardytus sandorius, tarp kurių yra ir akcijų išleidimas.

63. Vis dėlto Kapitalo mokesčio direktyva nenumato, kad PVM gali būti taikomas sandoriams, kurie pagal PVM direktyvas nepatenka į šio mokesčio taikymo sritį. 12 straipsnio 1 dalies f punktas nurodo tik tuos 10 ir 11 straipsnyje išvardytus sandorius, kurie patenka į PVM taikymo sritį pagal Šeštąją direktyvą, pavyzdžiui, komercinę akcijų prekybą.

64. Be to, palyginus Kapitalo mokesčio direktyvą su PVM direktyvomis darytina išvada, kad kapitalo sandoriai visai nepatenka į PVM taikymo sritį, nesvarbu, ar jie yra laikomi sąnaudomis, ar produkcija.

65. Pirmosios PVM direktyvos²² pirmos dvi konstatuojamosios dalys numato:

„kadangi pagrindinis Sutarties tikslas yra ekonominės sąjungos sistemoje sukurti

22 — Minėta 16 išnašoje.

bendrąją rinką, kurioje vyktų sveika konkurencija ir kurios savybės būtų panašios į vidaus rinkos savybes;

judėjimu. Kadangi kapitalo mokesčiu negali būti apmokestinamos prekės arba paslaugos, tai galima daryti išvadą, kad ir PVM, kuris yra apyvartos ir vartojimo mokestis, negali būti taikomas didinant kapitalą.

kadangi šiam tikslui pasiekti valstybės narės prieš tai turi pradėti taikyti tokius apyvartos mokesčius reglamentuojančius teisės aktus, kurie neiškreiptų konkurencijos sąlygų ir nesudarytų kliūčių laisvam prekių bei paslaugų judėjimui bendrojoje rinkoje“.

Išvada dėl pirmojo klausimo

66. Kita vertus, Kapitalo mokesčio direktyvos pirmą konstatuojamoji dalis numato:

68. Galima apibendrinti, kad naujų akcijų išleidimas visai nėra bendrovės paslaugų teikimas ir (arba) toks sandorio tipas nėra susijęs su PVM. Bet kuriuo atveju įvairūs sandorio pobūdžio nustatymai, darant prielaidą, kad tai yra paslaugų teikimas arba prekių tiekimas, patenkantis į PVM taikymo sritį, yra netinkami.

„kadangi Sutarties tikslas yra sukurti ekonominę sąjungą, kurios savybės būtų panašios į vidaus rinkos, ir kadangi viena esminių sąlygų tam pasiekti yra laisvo kapitalo judėjimo skatinimas“.

69. Todėl į nacionalinio teismo pirmąją klausimą reikėtų atsakyti neigiamai, o atitinkamai į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

67. Šios ištraukos patvirtina požiūrį, kad šios dvi direktyvos (jų rinkiniai) ir jų numatyti mokesčiai taikomi dviem skirtingoms sandorių kategorijoms. Jos abi siekia užtikrinti vienodas galimybes vidaus rinkoje, bet PVM susijęs su laisvu prekių ir paslaugų judėjimu, o kapitalo mokestis susijęs su laisvu kapitalo

Trečiasis klausimas

70. Kadangi *Kretztechnik* akcijų išleidimas negali būti laikomas į PVM taikymo sritį

patenkančiu prekių tiekimu arba paslaugų teikimu, kuris galėtų būti apmokestintas arba atleistas nuo PVM, atsižvelgiant į tai būtina aptarti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo išvadą, kad išlaidos už ginčijamas paslaugas priskirtinos tik bendrovės įtraukimui į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, sąrašą.

71. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje nustatyta teisė atskaityti mokesčių paremta produkcijos sąnaudų ir išiegos sandorių susiejimu.

72. Bet koks šių išlaidų ryšys su kitais įvykiais, pavyzdžiui, kitomis sąnaudomis, išimtinai vidiniais apmokestinamojo asmens verslo sandoriais arba kitais sandoriais nei prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, kurie nepatenka į PVM taikymo sritį, šiuo atžvilgiu tiesiog yra nesvarbus.

73. Pavyzdžiui, jei pardavėjas naudojasi brokerio arba vertintojo paslaugomis įsigydamas produktą, šių paslaugų kaina gali būti laikoma tiesiogiai ir išimtinai susijusi su produkto įsigijimu. Tačiau nuo to nepriklauso, ar PVM už suteiktas paslaugas gali būti atskaitytas. Teisė atskaityti PVM nustatoma pagal produkcijos sandorius, kuriems naudojamos paslaugos. Paprastai tokie sandoriai sudaromi dėl išteklių, toliau naudojamų

produktams arba prekėms ar paslaugoms arba į jas inkorporuojamos. Teisė atskaityti mokesčių priklausys nuo to, ar tokie ištekliai apmokestinami.

74. Taigi, jeigu sandoris su kuriuo glaudžiausiai susijusios sąnaudos nepatenka į PVM taikymo sritį, nes bet kuriuo atveju jis nėra dėl prekių tiekimo arba paslaugų teikimo, toks sandoris visiškai neturi reikšmės nustatant teisę atskaityti mokesčių. Tokiu atveju svarbus ryšys, jeigu toks yra, su produkcija ir tai, ar ji yra apmokestinama, ar atleista nuo mokesčio²³.

75. Todėl *Kretztechnik* atveju reikėtų klausti, ar akcijų išleidimu padidintas kapitalas buvo naudojamas vienam arba keliems apmokestinamiems sandoriams sudaryti.

76. Panašu, kad kapitalo panaudojimas, taip pat ir paslaugos, susijusios su kapitalo padidinimu, negali būti siejami su aiškiais produkcijos išiegos sandoriais, bet turi būti priskirti visai bendrovės ekonominei veiklai. Neabejotina, kad komercinė bendrovė didina kapitalą savo ekonominės veiklos tikslais.

23 — Taip pat žr. mano išvadą *Abbey National* byloje, minėtą 3 išnašoje, būtent 35 ir 46 punktuose.

77. *Kretztechnik* didindama kapitalą veikė kaip apmokestinamasis asmuo, nes visos bendrovės sąnaudos yra apmokestinamos. Tokiu atveju pirkimams taikomas PVM, kaip pridėtinės bendrovės ekonominės veiklos išlaidos, bus visiškai atskaitomas pagal

27 punkte apibendrintą Teisingumo Teismo praktiką. Tačiau jei bendrovė teiktų ir kitas paslaugas, būtų galima atskaityti tik dalį mokesčio, jį apskaičiavus remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalimi.

Išvada

78. Todėl manau, kad Teisingumo Teismas turėtų į *Unabhängiger Finanzsenat* pateiktus klausimus atsakyti taip:

- „1. Bendrovės įtraukimas į įmonių, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, sąrašą ir akcijų išleidimas, jas parduodant naujiems akcininkams už nominalią vertę, nelaikomas atlygintinu prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, 2 straipsnio 1 dalį.
2. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalis pirkimo mokestis už paslaugas, susijusias su akcijų išleidimu, gali būti atskaitomas, jei bendrovės produkcijos sandoriai yra apmokestinami PVM.“