Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

30. května 2013 *

„DPH — Šestá směrnice 77/388/EHS — Článek 5 odst. 8 — Pojem ‚převod souhrnu majetku nebo jeho části' — Převod 30 % podílů společnosti, pro kterou převodce poskytuje služby podléhající DPH"

Ve věci C-651/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 2. prosince 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 19. prosince 2011, v řízení

Staatssecretaris van Financiën

proti

X BV,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení J. Malenovský, předseda senátu, U. Lõhmus (zpravodaj) a M. Safjan, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. listopadu 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za X BV T. K. M. Rookmaker-Penners a C. A. Peetersem, belastingadviseurs,

— za nizozemskou vládu C. Wissels a B. Koopman, jako zmocněnkyněmi,

— za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

— za vládu Spojeného království S. Ossowskim a A. Robinsonem, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem a G. Peretzem, barristers,

— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, jakož i W. Roelsem a A. Cordewenerem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: nizozemština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 5 odst. 8 a čl. 6 odst. 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) a společností X BV (dále jen „X“) ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od 1. ledna 1996 do 31. prosince 1998.

Právní rámec

Šestá směrnice

3 Článek 5 šesté směrnice zní:

„1. Výrazem „dodání zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[…]

3. Členské státy mohou za hmotný majetek považovat rovněž:

[…]

c) akcie nebo podíly rovnocenné akciím, které držiteli poskytují právně nebo fakticky vlastnické právo nebo právo držby nemovitosti či její části.

[…]

8. Je-li převáděn souhrn aktiv nebo jejich části [souhrn majetku nebo jeho části]za protiplnění nebo bez něj nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se příjemce považuje za právního nástupce převodce. Bude-li to vhodné, mohou členské státy přijmout opatření nezbytná k tomu, aby zabránily narušení hospodářské soutěže v případech, kdy příjemce není osobou plně povinnou k dani.“

4 Článek 6 odst. 1 této směrnice stanoví:

„‚Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.

Taková plnění mohou mezi jiným zahrnovat:

— postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý písemný doklad či nikoli,

[…]“

5 Podle čl. 6 odst. 5 této směrnice se ustanovení jejího čl. 5 odst. 8 „stejným způsobem vztahuje i na poskytování služeb“.

6 Článek 13 šesté směrnice nadepsaný „Osvobození od daně v tuzemsku“, část B „Ostatní případy osvobození“: stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[…]

d) tyto operace:

[…]

5. operace včetně sjednání a vyjma řízení a správy v oblasti akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů, […]“

Nizozemské právo

7 Nizozemské království využilo možnosti upravené v čl. 5 odst. 8 a čl. 6 odst. 5 šesté směrnice a převzalo ji do článku 31 zákona o dani z obratu ze dne 28. června 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) (*Staatsblad* 1968, č. 329), ve znění použitelném na věc v původním řízení. Tento článek zněl následovně:

„Převod podniku nebo jeho části na osobu, která jej bude nadále provozovat, nepodléhá, jsou-li dodrženy podmínky upravené v ministerské vyhlášce, dani z dodání zboží a poskytování služeb, které jsou předmětem tohoto převodu“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

8 V roce 1996 vlastnila společnost X 30 % podíl ve společnosti A BV (dále jen „A“), která podnikala v odvětví automatizace. Zbývající podíly ve společnosti A vlastnily společnosti B Holding BV (20,01 %), X1 Beheer BV (30 %) a C BV (19,99 %).

9 Jakožto členka orgánu nazvaného „Management Board“ (představenstvo) vykonávala X, stejně jako společnosti B Holding BV a XI Beheer BV, za odměnu stanovenou ve smlouvě řídicí činnosti společnosti A.

10 Na konci roku 1996 prodala X, stejně jako i další držitelé podílů společnosti A, své podíly společnosti D Plc. V souvislosti s tímto prodejem byla ukončena řídicí činnost pro společnost A a společnost X odstoupila z představenstva uvedené společnosti.

11 V souvislosti s tímto prodejem podílů bylo společnosti X poskytnuto několik služeb, které byly uvedeny spolu s DPH na fakturách. Společnost X provedla ve svých daňových přiznáních odpočet DPH, jelikož se domnívala, že převod jejích podílů představuje převod souhrnu zboží a služeb a že náklady, které jí vznikly v rámci této operace, musí být považovány za součást obecných výdajů spojených se všemi jejími hospodářskými činnostmi, a že jsou tedy zcela odpočitatelné.

12 Inspecteur, jakožto orgán, který je v Nizozemsku příslušný k výběru DPH, nárok na tento odpočet zamítl a vystavil dodatečný výměr daně. Inspecteur dále odmítl stížnost podanou společností X proti tomuto dodatečnému výměru, avšak uloženou částku snížil.

13 Gerechtshof te ’s-Gravenhage (odvolací soud v Haagu) prohlásil žalobu podanou společností X proti rozhodnutí Inspecteur za odůvodněnou a uvedený dodatečný daňový výměr zrušil. Podle názoru tohoto soudu nespadá převod podílu společnosti X do působnosti DPH, protože se nejedná o hospodářskou činnost. Tento soud měl však za to, že u DPH zaplacené na vstupu lze provést odpočet, jelikož prodej a převod podílů souvisel s činností společnosti X jakožto hospodářského subjektu.

14 Staatssecretaris van Financiën podal proti rozsudku Gerechtshof te ’s Gravenhage kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden.

15 Předkládající soud odkazuje na rozsudek ze dne 29. října 2009 ve věci SKF (C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, body 32 až 34 a bod 2 výroku) a vyvozuje z něj, že dotčený převod 30 % podílů ve společnosti A, k němuž došlo společně s ukončením řídicích činností v této společnosti, je hospodářskou činností a musí být osvobozeno od daně podle článku 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice.

16 Uvedený soud však také poznamenal, že Soudní dvůr v bodě 41 tohoto rozsudku uvedl, že převod podílů, který je třeba považovat za hospodářskou činnost, nepodléhá DPH, pokud jej lze považovat za převod souhrnu majetku nebo jeho části a pokud členský stát využil možnosti stanovené v čl. 5 odst. 8 první větě uvedené směrnice.

17 Předkládající soud má za to, že nárok na odpočet závisí na tom, zda se na takový převod podílů, o který se jedná ve věci v původním řízení, použije uvedené ustanovení.

18 Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je možné převod 30 % akcií ve společnosti – pro kterou převodce těchto akcií poskytuje služby podléhající DPH – považovat za převod souhrnu (části) majetku ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice nebo služeb ve smyslu čl. 6 odst. 5 této směrnice?

2) Pokud bude na první otázku odpovězeno záporně: je možné převod uvedený v první otázce přirovnat k převodu souhrnu (části) majetku ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice nebo služeb ve smyslu čl. 6 odst. 5 této směrnice, pokud ostatní vlastníci podílů, kteří společnosti, jejíž akcie se převádí, rovněž poskytují služby podléhající DPH, převedou (téměř) současně všechny zbývající akcie této společnosti stejné osobě?

3) Pokud bude i na druhou otázku odpovězeno záporně: je možné převod uvedený v první otázce považovat za převod (části) podniku ve smyslu čl. 5 odst. 8 a čl. 6 odst. 5 šesté směrnice, pokud se zohlední, že tento převod je v úzké souvislosti s řídicími činnostmi vykonávanými v souvislosti s tímto podílem?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

19 Ač výslovně nevznáší námitku nepřípustnosti, vyjadřuje Evropská komise ve svém vyjádření předloženém Soudnímu dvoru nicméně pochybnosti ohledně relevance položených otázek k vyřešení sporu ve věci v původním řízení. Komise má za to, že předkládající soud může rozhodnout o odpočitatelnosti DPH na základě skutečností, s nimiž je obeznámen. Podle jejího názoru nemusí být určeno, zda plnění dotčené ve věci v původním řízení spadá mimo oblast působnosti DPH nebo zda je osvobozeno od daně podle článku 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, jelikož relevantní otázkou

je to, zda DPH, kterou musí hradit společnost X ze služeb, jež jí byly poskytnuty, je či není odpočitatelná, a k jejímu zodpovězení postačí posoudit, zda náklady, které společnosti X vznikly, souvisejí s převodem akcií, nebo zda souvisejí s jinými činnostmi společnosti X, a to řídicími službami, které tato společnost poskytovala.

20 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti, vztahuje domněnka relevance (viz rozsudky ze dne 7. října 2010, dos Santos Palhota a další, C-515/08, Sb. rozh. s. I-9133, bod 20, jakož i ze dne 5. dubna 2011, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, C-119/09, Sb. rozh. s. I-2551, bod 21).

21 Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je tak ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 5. prosince 2006, Cipolla a další, C-94/04 a C-202/04, Sb. rozh. s. I-11421, bod 25; ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, Sb. rozh. s. I-12605, bod 32, jakož i ze dne 19. června 2012, Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, bod 32 a citovaná judikatura).

22 Tak tomu v projednávaném případě není. Ačkoli z předkládacího rozhodnutí jasně vyplývá, že spor v původním řízení se týká zamítavého rozhodnutí přiznat nárok na odpočet DPH za přijaté služby v souvislosti s převodem akcií, a nikoli daňového zacházení s tímto převodem, nemění to nic na tom, že se existence nároku na odpočet zjišťuje především v závislosti na daňovém zacházení plnění na výstupu, pro jejichž účely jsou plnění na vstupu určena (výše uvedený rozsudek SKF, bod 60).

23 Výklad unijního práva požadovaný za účelem odpovědi na otázku, jak má být z daňového hlediska zacházeno s takovou operací, o jakou se jedná v původním řízení, tedy skutečně odpovídá objektivní potřebě, která je inherentní řešení sporu projednávaného před předkládajícím soudem.

24 Z toho vyplývá, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

K věci samé

25 Podstatou oněch tří otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit zároveň, je, zda čl. 5 odst. 8 nebo čl. 6 odst. 5 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že převod 30 % akcií určité společnosti, pro kterou převodce poskytuje služby podléhající DPH, představuje převod souhrnu (části) majetku nebo služeb ve smyslu těchto ustanovení. Pro případ, že tomu tak není, se předkládající soud táže, zda jsou podmínky pro použití uvedených ustanovení přesto splněny, jestliže ostatní akcionáři převedou prakticky ve stejnou dobu na stejnou osobu zbývající akcie této společnosti a dále jestliže je tento převod v úzké spojitosti s řídicími činnostmi vykonávanými pro stejnou společnost.

26 Vzhledem ke skutečnosti, že předkládající soud odkazuje na dvě ustanovení šesté směrnice, která se týkají dodání zboží nebo poskytování služeb, je třeba úvodem připomenout, že podle čl. 6 odst. 1 této směrnice se postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázáno na určitý písemný doklad, či nikoli, považuje za poskytování služeb. Z toho vyplývá, že vzhledem k okolnostem věci v původním řízení je za relevantní třeba považovat čl. 6 odst. 5 uvedené směrnice.

27 Článek 5 odst. 3 písm. c) této směrnice však poskytuje členským státům možnost považovat za hmotný majetek rovněž akcie nebo podíly rovnocenné akciím, které držiteli poskytují právně nebo fakticky vlastnické právo nebo právo držby nemovitosti či její části (rozsudek ze dne 5. července 2012, DTZ Zadelhoff, C-259/11, bod 31). Nelze proto vyloučit, že ve věci v původním řízení může být případně relevantní čl. 5 odst. 8 šesté směrnice.

28 Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr nemá k dispozici dostatečné informace k rozhodnutí, které z obou ustanovení uvedených v předběžných otázkách se použije na okolnosti ve věci v původním řízení, je třeba vyložit čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, jelikož tento upravuje obsah pravidla pro případ, kdy nedochází k dodání zboží, a použít případně *mutatis mutandis* součásti výkladu poskytnutého k uvedenému čl. 5 odst. 8 na článek 6 odst. 5 této směrnice.

29 Pokud jde nejprve o otázku, zda převod 30 % akcií společnosti může představovat převod souhrnu majetku nebo jeho části, je třeba připomenout, že čl. 5 odst. 8 první věta šesté směrnice stanoví, že je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce. Z toho vyplývá, že pokud členský stát této možnosti využil, není převod souhrnu majetku nebo jeho části považován za dodání zboží pro účely šesté směrnice a nepodléhá tak DPH na základě jejího článku 2 (viz rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 30; ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C-497/01, Recueil, s. I-14393, bod 29; výše uvedený rozsudek SKF, bod 36 a rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C-444/10, Sb. rozh. s. I-11071, bod 20).

30 Je nesporné, že Nizozemské království možnosti upravené v uvedeném ustanovení využilo.

31 Jelikož šestá směrnice výslovně neodkazuje na právní řády členských států za účelem určení smyslu a dosahu pojmu převodu souhrnu majetku nebo jeho části, je tento autonomním pojmem unijního práva, a musí být proto vykládán jednotně, aby nedocházelo k rozdílnému uplatňování režimu DPH v členských státech (výše uvedené rozsudky Zita Modes, body 32 a 35, jakož i Schriever, bod 22).

32 Soudní dvůr vyložil uvedený pojem v tom smyslu, že se vztahuje na převod obchodního majetku nebo samostatné části podniku, které zahrnují hmotné a případně nehmotné složky, jež souhrnně tvoří podnik nebo část podniku, které jsou schopny provozovat samostatnou hospodářskou činnost, ale že se nevztahuje na pouhý převod věcí, jako je prodej zásob (viz výše uvedené rozsudky Zita Modes, bod 40; SFK, bod 37 a Schriever, bod 24). K uplatnění čl. 5 odst. 8 šesté směrnice je rovněž třeba, aby měl nabyvatel v úmyslu využívat převedený obchodní majetek nebo část podniku, a nikoli okamžitě provést likvidaci předmětné činnosti (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Zita Modes, bod 44 a Schriever, bod 37).

33 Předkládající soud uvádí, že z bodů 38 a 40 výše uvedeného rozsudku SKF vyplývá, že Soudní dvůr nevyloučil, že by převod 100 % podílů mohl být za určitých okolností považován za převod souhrnu majetku nebo jeho části, pokud je důsledkem takového převodu převod souhrnu aktiv dotčených podniků nebo jejich části. Ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, však Soudní dvůr neměl nezbytné údaje k přijetí závěru ohledně použitelnosti článku 5 odst. 8 šesté směrnice na takové plnění, o jaké se jedná v této věci, a ponechal posouzení této otázky na předkládajícím soudu.

34 V bodě 25 výše uvedeného rozsudku Schriever Soudní dvůr uvedl, že k tomu, aby se jednalo o převod obchodního majetku nebo samostatné části podniku ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, musí být souhrn převedených složek dostatečný na to, aby umožnil provozování samostatné hospodářské činnosti.

35 V tomto ohledu je třeba uvést, že držení akcií určité společnosti nepostačuje, na rozdíl od držení jejích aktiv, k závěru, že se jedná o provozování samostatné hospodářské činnosti.

36 Podle judikatury Soudního dvora totiž pouhé nabytí, pouhé vlastnictví a pouhý prodej obchodního podílu nepředstavují samy o sobě hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice, jelikož pouhé převzetí finančního podílu v jiných podnicích není využíváním majetku za účelem pravidelného vytváření příjmů. Případná dividenda jakožto výnos z této účasti plyne z pouhého vlastnictví majetku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90,

Recueil, s. I-3111, bod 13; ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, Recueil, s. I-9567, body 17 a 22; ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 19, jakož i ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, bod 32 a citovaná judikatura).

37 Jinak je tomu v případě, kdy je podíl spojen s přímým či nepřímým zasahováním do řízení společností, v nichž došlo k převzetí podílů, jestliže zahrnuje provádění takových operací podléhajících DPH, jako je poskytování administrativních, finančních, obchodních a technických služeb (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Polysar Investments Netherlands, bod 14; Floridienne a Berginvest, body 18 a 19; Cibo Participations, body 20 a 21, jakož i Portugal Telecom, body 33 a 34).

38 Jak tvrdí německá vláda, převod akcií určité společnosti může být proto nezávisle na velikosti podílu považován za převod souhrnu majetku nebo jeho části ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice pouze v případě, že podíl je součástí nezávislé jednotky, která umožňuje výkon samostatné hospodářské činnosti a nabyvatel tuto činnost vykonává. Pouhý převod akcií, který není doprovázen převodem aktiv, však nabyvateli neumožňuje vykonávat samostatnou hospodářskou činnost jakožto právnímu nástupci převodce.

39 Akcionáři totiž nejsou vlastníky aktiv podniku, jehož podíly drží, nýbrž jsou vlastníky podílu a mají z tohoto titulu nárok na dividendu, na sdělování informací a jsou zapojeni do přijímání významných rozhodnutí pro řízení podniku. V případě 30 % podílu v určité společnosti je nutno konstatovat, že představuje pouze omezený výkon práv vůči této společnosti.

40 Z výše uvedeného vyplývá, že převod 30 % akcií určité společnosti nemůže představovat převod souhrnu majetku nebo jeho části ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice.

41 Toto konstatování není zpochybněno účelem uvedeného ustanovení. Podle judikatury Soudního dvora je specifickým účelem čl. 5 odst. 8 šesté směrnice usnadnit převody podniků či jejich částí tím, že tyto převody zjednoduší a nezatíží pokladnu příjemce nepřiměřenou daňovou zátěží, jejíž částku by každopádně později získal zpět prostřednictvím odpočtu DPH zaplacené na vstupu (viz výše uvedené rozsudky Zita Modes, bod 39, a Schriever, bod 23).

42 V této souvislosti měl Soudní dvůr za to, že zvláštní zacházení je odůvodněno tím, že částka DPH, jejíž zaplacení musí předcházet převodu, může být obzvláště důležitá ve vztahu ke zdrojům dotyčného podniku (výše uvedený rozsudek Zita Modes, bod 41).

43 K těmto obtížím však v rámci převodu podílu nedochází, a to bez ohledu na jeho výši. Jak totiž vyplývá z bodů 36 a 37 tohoto rozsudku, prodej akcií nepředstavuje ani hospodářskou činnost podléhající DPH, ani není osvobozen od daně na základě článku 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, jestliže je učiněn za účelem přímého či nepřímého zasahování do řízení společností, v níž proběhlo převzetí podílů (rozsudek ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Recueil, s. I-3013, bod 35). Ani v jednom z těchto případů nenese nabyvatel akcií zátěž DPH.

44 Zadruhé je třeba posoudit, zda by daná odpověď byla odlišná, kdyby byla zohledněna skutečnost, že všichni akcionáři prodají své podíly stejnému kupujícímu prakticky ve stejné době s tím následkem, že se tento kupující stává 100 % vlastníkem akcií dotyčného podniku.

45 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle základní zásady vlastní systému DPH se tato daň vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce, přičemž se odečítá DPH, kterou byly přímo zatíženy různé složky utvářející cenu (viz zejména rozsudky ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 29, a výše uvedený rozsudek Abbey National, bod 27).

46 Kromě toho je nutno poukázat na to, že znění čl. 5 odst. 8 šesté směrnice používá pojem „převodce“ v jednotném čísle, což znamená, že použití uvedeného ustanovení není předvídáno pro případ, kdy vícero převodců prodá své podíly stejnému nabyvateli.

47 Z toho vyplývá, že každá operace musí být posouzena individuálně a nezávisle.

48 Je pravda, že Soudní dvůr měl v bodě 79 výše uvedeného rozsudku SKF za to, že okolnost, že k převodu akcií dochází v několika po sobě následujících operacích, nemá vliv na jeho analýzu daňového zacházení, které je třeba přiznat tomuto převodu.

49 Jak bylo ovšem uvedeno v bodě 33 tohoto rozsudku, ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek SKF, neměl Soudní dvůr k dispozici dostatečné informace k rozhodnutí o tom, zda lze na operaci dotčenou v původním řízení použít čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, a odpověděl tak, že vyložil článek 13 část B písm. d) bod 5 této směrnice.

50 Okolnosti posledně uvedené věci se v každém případě liší od okolností, které jsou dány ve věci v původním řízení, jelikož nevyvstala otázka plurality prodávajících, kteří by uskutečnili několik po sobě následujících operací ve prospěch jednoho kupujícího.

51 Převod všech akcií určité společnosti stejné osobě všemi jejími akcionáři proto nelze považovat za převod souhrnu majetku nebo jeho části ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice.

52 Pokud jde zatřetí o otázku, zda je pro danou odpověď relevantní okolnost, že převod 30 % akcií úzce souvisí s řídicími činnostmi uskutečňovanými prodávajícím pro společnost, ve které měl podíl, je třeba v souladu s tím, co uvedla nizozemská vláda a vláda Spojeného království, poznamenat, že ukončení řídicích činností se zdá být přímým a logickým důsledkem prodeje podílu společnosti X.

53 Jinak by tomu bylo v případě, kdy by řídicí činnosti prodávajícího tvořily samostatnou část jeho vlastního podniku, jejíž provozování mohl nabyvatel nezávisle převzít a za kterou nabyvatel zaplatil samostatné protiplnění ve výši ceny akcií. V takovém případě by však převod souhrnu majetku zahrnoval pouze řídicí činnosti, a nikoli převod akcií, a to z důvodu, že se tato dvě plnění týkají různých podniků.

54 Je tedy třeba dospět k závěru, že okolnost, že k převodu akcií dochází současně s ukončením řídicích činností, nemá dopad na odpověď na předběžné otázky.

55 Vzhledem ke skutečnosti, že je pro předkládající soud nezbytná užitečná odpověď na předběžné otázky za účelem rozhodnutí o tom, zda za okolností sporu v původním řízení existuje nárok na odpočet, je třeba připomenout, že nárok na odpočet existuje v případě, že plnění na vstupu mají přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Pokud tomu tak není, je třeba zkoumat, zda jsou výdaje vynaložené na pořízení zboží nebo služeb na vstupu součástí režijních výdajů spojených s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani. V prvním i druhém případě existence přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (výše uvedené rozsudky Cibo Participations, body 31 a 33; SKF, bod 60; ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, bod 48, jakož i ze dne 21. února 2013, Becker, C-104/12, body 19 a 20).

56 Jelikož převod akcií dotčených ve věci v původním řízení musí být kvalifikován jako plnění osvobozené od daně podle článku 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, lze připustit nárok na odpočet pouze v případě, že náklady na služby poskytnuté společnosti X za uvedený převod tvoří součást obecných výdajů spojených se všemi jejími hospodářskými činnostmi, aniž by byly zahrnuty do kupní ceny uvedených akcií.

57 Je tedy na předkládajícím soudu, aby ověřil splnění uvedené podmínky a zohlednil při tom veškeré okolnosti, za kterých k dotčeným plněním v původním řízení došlo.

58 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na položené otázky je třeba odpovědět tak, že čl. 5 odst. 8 nebo čl. 6 odst. 5 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že převod 30 % akcií určité společnosti, pro kterou převodce poskytuje služby podléhající DPH, nepředstavuje převod souhrnu (části) majetku nebo služeb ve smyslu těchto ustanovení, a to bez ohledu na skutečnost, že ostatní akcionáři převedou prakticky ve stejnou dobu a na stejnou osobu zbývající akcie této společnosti a že tento převod je v úzké spojitosti s řídicími činnostmi vykonávanými pro stejnou společnost.

K nákladům řízení

59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

Článek 5 odst. 8 nebo čl. 6 odst. 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládány v tom smyslu, že převod 30 % akcií určité společnosti, pro kterou převodce poskytuje služby podléhající dani z přidané hodnoty, nepředstavuje převod souhrnu (části) majetku nebo služeb ve smyslu těchto ustanovení, a to bez ohledu na skutečnost, že ostatní akcionáři převedou prakticky ve stejnou dobu a na stejnou osobu zbývající akcie této společnosti a že tento převod je v úzké spojitosti s řídicími činnostmi vykonávanými pro stejnou společnost.

Podpisy.