Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 30 maja 2013 r.*

Podatek VAT — Szósta dyrektywa 77/388/WE — Artykuł 5 ust. 8 — Pojęcie przekazania całości lub części aktywów — Przekazanie 30% udziałów w spółce, na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT

W sprawie C-651/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 2 grudnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 grudnia 2011 r., w postępowaniu:

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

X BV,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: J. Malenovský, prezes izby, U. Lõhmus (sprawozdawca) i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 listopada 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu X BV przez T.K.M. Rookmaker-Penners oraz C.A. Peetersa, belastingadviseurs,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz B. Koopman, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Ossowskiego oraz A. Robinsona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Hilla oraz G. Peretza, barristers,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, W. Roelsa oraz A. Cordewenera, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niderlandzki.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5 ust. 8 i art. 6 ust. 5 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 (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) a spółką X BV (zwaną dalej „X") w przedmiocie decyzji o określeniu wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") skierowanej do tej spółki za okres od dnia 1 stycznia 1996 r. do dnia 31 grudnia 1998 r.

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

3 Na podstawie art. 5 szóstej dyrektywy:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel.

[...]

3. Państwa członkowskie mogą uznać za dobra materialne:

[...]

c) akcje lub udziały odpowiadające akcjom, dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadanie [akcje lub prawa udziałowe dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z] nieruchomości lub jej części.

[...]

8. W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie, lub jako wkładu do spółki 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. W miarę potrzeb państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki konieczne w celu zapobieżenia zakłócaniu konkurencji, w przypadku gdy odbiorca nie podlega w pełni obowiązkowi podatkowemu".

4 Artykuł 6 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

Transakcje takie mogą zawierać [obejmować] między innymi:

— przeniesienie dobra niematerialnego niezależnie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzającego istnienia prawa [czy jego istnienie zostało stwierdzone dokumentem],

[...]".

5 Zgodnie z art. 6 ust. 5 owej dyrektywy jej art. 5 ust. 8 stosuje się „odpowiednio do świadczenia usług".

6 Artykuł 13 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju", w części B, zatytułowanej „Pozostałe zwolnienia", stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

5. transakcje, łącznie z negocjacjami, [w tym pośrednictwo] z wyjątkiem zarządzania i przechowywania, dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych [...]".

Prawo niderlandzkie

7 Królestwo Niderlandów skorzystało z możliwości udostępnionej przez art. 5 ust. 8 i art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy i przejęło ją w art. 31 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r.) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329), w brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy głównej. Artykuł ten miał następujące brzmienie:

„W razie przeniesienia przedsiębiorstwa lub części przedsiębiorstwa na podmiot, który kontynuuje jego działalność, z zastrzeżeniem poszanowania wymogów ustanowionych w zarządzeniu ministerialnym, nie jest pobierany podatek od dostaw i usług będących przedmiotem tego przeniesienia".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8 W 1996 r. spółka X posiadała 30% udziałów A BV (zwanej dalej „A"), spółki, która działała w branży automatyzacyjnej. Pozostałe udziały spółki A w wysokości 20,01%, 30% i 19,99% znajdowały się w posiadaniu, odpowiednio, B Holding BV, X1 Beheer BV oraz C BV".

9 Jako członek organu zwanego Management Board (rady zarządzającej) X – podobnie jak B Holding BV i X1 Beheer BV – sprawowała kierownictwo spółki A w zamian za określone umownie wynagrodzenie.

10 Z końcem 1996 r. X i inni udziałowcy spółki A zbyli udziały na rzecz spółki D Plc. W ramach tej sprzedaży działalność zarządcza X w odniesieniu do spółki A uległa zakończeniu i X wycofała się z Management Board rzeczonej spółki.

11 W związku z powyższą sprzedażą udziałów na rzecz X były świadczone liczne usługi z podatkiem VAT wykazanym na fakturach. X odliczyła ten podatek w swoich deklaracjach podatku VAT, uznając, że zbycie jej udziału stanowi przekazanie całości towarów i usług oraz że koszty wykazane przez nią w ramach tej transakcji powinny być uważane za część ogólnych kosztów związanych z całością jej działalności gospodarczej, a zatem podlegają całkowitemu odliczeniu.

12 Inspecteur, jako właściwy organ niderlandzki w zakresie poboru podatku VAT, odmówił tego odliczenia i wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Następnie oddalił sprzeciw wniesiony przez X od tej decyzji, obniżając jednak wymierzoną kwotę.

13 Gerechtshof te 's-Gravenhage (sąd apelacyjny w Hadze) uznał za zasadne odwołanie wniesione przez X od decyzji Inspecteur i uchylił powyższą decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Zdaniem tego sądu przeniesienie udziału X nie wchodziło w zakres stosowania podatku VAT, ponieważ nie chodziło o działalność gospodarczą. Uznał on jednak, że można było dokonać odliczenia podatku naliczonego, bowiem sprzedaż i przeniesienie udziału były związane z działaniem X jako przedsiębiorcy.

14 Staatssecretaris van Financiën wniósł skargę kasacyjną od wyroku Gerechtshof te 's-Gravenhage do Hoge Raad der Nederlanden.

15 Sąd odsyłający powołuje się na wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 32–34 i pkt 2 sentencji, by wywnioskować z niego, że dane zbycie 30% udziałów spółki A, które nastąpiło w związku z zakończeniem sprawowania funkcji zarządczych w tej spółce, jest działalnością gospodarczą i podlega zwolnieniu z podatku VAT zgodnie z art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy.

16 Jednakże w pkt 41 tego wyroku Trybunał stwierdził, że zbycie udziałów, które należy uważać za działalność gospodarczą, nie podlega podatkowi VAT, ponieważ można je przyrównać do przekazania całości lub części aktywów, a dane państwo członkowskie skorzystało z uprawnienia przewidzianego w art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze rzeczonej dyrektywy.

17 Sąd odsyłający jest zdania, że prawo do odliczenia zależy od możliwości stosowania omawianego przepisu do zbycia udziału takiego jak będące przedmiotem postępowania głównego.

18 W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przekazanie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT – można zrównać z przekazaniem (części) aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy przy dostawie towarów lub w rozumieniu art. 6 ust. 5 tej dyrektywy przy świadczeniu usług?

2) W razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej, czy przywołane w tym pytaniu przekazanie udziałów można zrównać z przekazaniem (części) aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy przy dostawie towarów lub w rozumieniu art. 6 ust. 5 tej dyrektywy przy świadczeniu usług, jeżeli pozostali udziałowcy, którzy również świadczyli podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT usługi na rzecz spółki, której udziały są przekazywane, (prawie) równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu?

3) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej również na pytanie drugie, czy przywołane w pytaniu pierwszym przekazanie udziałów należy uważać za przekazanie (części) przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 5 ust. 8 lub art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy, gdy weźmie się pod uwagę, iż wspomniane przekazanie ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu w ramach posiadanych udziałów?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

19 Komisja Europejska, nie podnosząc wyraźnie zarzutu niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w uwagach przedstawionych Trybunałowi wyraża jednak wątpliwości co do znaczenia przedstawionych pytań dla rozwiązania sporu głównego. Komisja ocenia, że sąd odsyłający jest w stanie orzec w przedmiocie możliwości odliczenia podatku VAT na podstawie znanych mu faktów. Jej zdaniem nie ma znaczenia ustalenie, czy czynność będąca przedmiotem postępowania głównego znajduje się poza zakresem stosowania podatku VAT albo czy jest zwolniona na mocy art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, ponieważ istotne jest pytanie, czy podatek VAT uiszczony przez X od świadczonych jej usług podlega odliczeniu, a aby na nie odpowiedzieć, wystarczy zbadać, czy koszty poniesione przez X mogą być powiązane ze zbyciem udziałów, czy też mogą być powiązane z inną działalnością X, czyli ze świadczonymi przez nią usługami zarządczymi.

20 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, korzystają z domniemania znaczenia dla sprawy (zob. wyroki: z dnia 7 października 2010 r. w sprawie C-515/08 dos Santos Palhota i in., Zb.Orz. s. I-9133, pkt 20; a także z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie C-119/09 Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, Zb.Orz. s. I-2551, pkt 21).

21 Odrzucenie przez Trybunał wniosku sądu krajowego jest możliwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (zob. w szczególności wyroki: z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawach połączonych C-94/04 i C-202/04 Cipolla i in., Zb.Orz. s. I-11421, pkt 25; z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., Zb.Orz. s. I-12605, pkt 32; a także z dnia 19 czerwca 2012 r. w sprawie C-307/10 Chartered Institute of Patent Attorneys, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Nie ma to miejsca w niniejszej sprawie. Wprawdzie bowiem z postanowienia odsyłającego wynika, że spór główny dotyczy odmowy przyznania prawa do odliczenia podatku VAT związanego z usługami nabytymi w związku ze zbyciem udziałów, a nie traktowania pod względem podatkowym tej ostatniej czynności, niemniej jednak istnienie prawa do odliczenia jest ustalane w szczególności w zależności od traktowania pod względem podatkowym czynności objętych podatkiem należnym, do których transakcje powodujące naliczenie podatku są przyporządkowane (ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 60).

23 W konsekwencji wykładnia prawa Unii, wnioskowana w celu wyjaśnienia, jakie traktowanie pod względem podatkowym należy zastosować do czynności takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, faktycznie odpowiada obiektywnej potrzebie związanej z rozstrzygnięciem sporu zawisłego przed sądem odsyłającym.

24 Z powyższego wynika, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

Co do istoty

25 Poprzez trzy pytania, które należy analizować łącznie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 5 ust. 8 lub art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zbycie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT – stanowi przekazanie całości lub części towarów lub usług w rozumieniu powyższych przepisów. W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej sąd ten dąży do ustalenia, czy przesłanki stosowania rzeczonych przepisów są jednak spełnione, jeżeli, po pierwsze, pozostali udziałowcy praktycznie równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu, a po drugie, to przekazanie ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu dla tej samej spółki.

26 Tytułem wstępu, mając na względzie okoliczność, że sąd odsyłający powołuje się na dwa przepisy szóstej dyrektywy dotyczące, odpowiednio, dostaw towarów i świadczenia usług, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 6 ust. 1 owej dyrektywy przeniesienie dobra niematerialnego – niezależnie od tego, czy jego istnienie zostało stwierdzone dokumentem – jest uważane za świadczenie usług. Wynika z tego, że to art. 6 ust. 5 rzeczonej dyrektywy należy w zasadzie uważać za właściwy w świetle okoliczności postępowania głównego.

27 Jednakże art. 5 ust. 3 lit. c) tejże dyrektywy przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do uznania za dobra materialne między innymi akcji lub praw udziałowych dających ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości lub jej części (wyrok z dnia 5 lipca 2012 r. w sprawie C-259/11 DTZ Zadelhoff, pkt 31). W konsekwencji nie można wykluczyć, że art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy może ewentualnie pozostać istotny dla sprawy głównej.

28 Ze względu na to, że Trybunał nie dysponuje dostatecznymi informacjami, aby rozstrzygnąć, który z dwóch przepisów, o jakich mowa w pytaniach prejudycjalnych, ma zastosowanie do okoliczności sprawy głównej, należy zinterpretować art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, ponieważ określa on treść zasady braku dostawy, i w danym wypadku stosować mutatis mutandis wskazówki interpretacyjne dostarczone w tym zakresie dla rzeczonego art. 5 ust. 8 do art. 6 ust. 5 tejże dyrektywy.

29 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do pytania, czy przeniesienie 30% udziałów w spółce może stanowić przekazanie całości lub części aktywów, należy przypomnieć, iż zgodnie z art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy 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 i zgodnie z jej art. 2 takie przekazanie nie podlega 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; ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 36; wyrok z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-444/10 Schriever, Zb.Orz. s. I-11071, pkt 20).

30 Bezsporne jest, że Królestwo Niderlandów skorzystało z uprawnienia przewidzianego przez rzeczony przepis.

31 Wobec braku wyraźnego odesłania w szóstej dyrektywie do prawa państw członkowskich znaczenie i zakres pojęcia przekazania całości lub części aktywów należy ustalić z uwzględnieniem jego kontekstu oraz celu, jakiemu służy omawiane uregulowanie; pojęcie to jest terminem autonomicznym prawa Unii, który należy interpretować jednolicie na całym jej obszarze w celu uniknięcia wszelkich rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w państwach członkowskich (ww. wyroki: w sprawie Zita Modes, pkt 32, 35; w sprawie Schriever, pkt 22).

32 Trybunał zinterpretował rzeczone pojęcie w ten sposób, że obejmuje ono przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części, w tym składników materialnych i ewentualnie niematerialnych, łącznie składających się na przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa zdolną prowadzić samodzielną działalność gospodarczą, lecz nie obejmuje samego zbycia towarów, jak sprzedaż zapasu produktów (zob. ww. wyroki: w sprawie Zita Modes, pkt 40; w sprawie SKF, pkt 37; w sprawie Schriever, pkt 24). Zastosowanie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy wymaga również, by nabywca miał zamiar prowadzić przekazane przedsiębiorstwo lub jego część, a nie natychmiast zlikwidować daną działalność (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Zita Modes, pkt 44; w sprawie Schriever, pkt 37).

33 Jak podnosi sąd odsyłający, wprawdzie z pkt 38 i 40 ww. wyroku w sprawie SKF wynika, że Trybunał nie wykluczył, iż zbycie 100% udziałów w pewnych okolicznościach może być zrównane z przekazaniem całości lub części aktywów, o ile takie zbycie ma za skutek zbycie całości czy części aktywów zainteresowanych przedsiębiorstw, jednakże w sprawie leżącej u podstaw owego wyroku Trybunał nie dysponował niezbędnymi informacjami, aby móc zająć stanowisko w przedmiocie możliwości zastosowania art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy do takiej czynności, jaka była przedmiotem tej sprawy, i pozostawił sądowi odsyłającemu zbadanie owej kwestii.

34 W pkt 25 ww. wyroku w sprawie Schriever Trybunał podkreślił, że aby stwierdzić, iż nastąpiło przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, konieczne jest, by całość przekazanych składników pozwalała na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej.

35 W tym względzie należy stwierdzić, że posiadanie udziałów przedsiębiorstwa nie wystarcza – w odróżnieniu od posiadania jego aktywów – aby pozwolić na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej.

36 Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału samo nabywanie i posiadanie udziałów lub akcji nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy, ponieważ samo przejęcie udziałów kapitałowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi korzystania z dobra mającego na celu osiąganie zysków o charakterze trwałym. Ewentualna dywidenda, owoc tego udziału, wynika z samego posiadania dobra (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar Investments Netherlands, Rec. s. I-3111, pkt 13; z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99 Floridienne i Berginvest, Rec. s. I-9567, pkt 17, 22; z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. s. I-6663, pkt 19; a także z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-496/11 Portugal Telecom, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Inaczej jest, gdy udziałowi towarzyszy pośrednia lub bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółkami, w których udział został nabyty, jeżeli skutkuje to dokonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, takich jak świadczenie usług administracyjnych, księgowych, handlowych i technicznych (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Polysar Investments Netherlands, pkt 14; w sprawie Floridienne i Berginvest, pkt 18, 19; w sprawie Cibo Participations, pkt 20, 21; a także w sprawie Portugal Telecom, pkt 33, 34).

38 Zatem, jak podnosi rząd niemiecki, przekazanie udziałów spółki – niezależnie od znaczenia udziału – może być uznane za przekazanie całości lub części aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy tylko wtedy, gdy udział stanowi część niezależnej jednostki, która pozwala na wykonywanie niezależnej działalności gospodarczej, i gdy ta działalność jest kontynuowana przez nabywcę. Zwykłe zbycie udziałów, któremu nie towarzyszy przekazanie aktywów, nie pozwala nabywcy na kontynuację niezależnej działalności gospodarczej jako następcy prawnemu zbywcy.

39 Udziałowcy nie są bowiem właścicielami aktywów przedsiębiorstwa, w którym mają udział, lecz są właścicielami udziału i z tego tytułu mają prawo do dywidendy, do informacji oraz są włączeni w podejmowanie decyzji istotnych dla zarządzania przedsiębiorstwem. W odniesieniu do trzydziestoprocentowego udziału w spółce należy stwierdzić, że reprezentuje on prawo do tej spółki tylko w ograniczonym wymiarze.

40 Z powyższego wynika, że przekazanie 30% udziałów w spółce nie może być zrównane z przekazaniem całości lub części aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy.

41 Owego stwierdzenia w żadnym razie nie podważa cel rzeczonego przepisu. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału szczególnym celem art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy jest ułatwienie przekazywania przedsiębiorstw lub części przedsiębiorstw poprzez uproszczenie tych transakcji i unikanie naruszenia płynności finansowej nabywcy nadmiernym obciążeniem podatkowym, które i tak odzyskałby on następnie poprzez odliczenie naliczonego podatku VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie Zita Modes, pkt 39; w sprawie Schriever, pkt 23).

42 W tym względzie Trybunał uznał, że szczególne traktowanie jest uzasadnione w szczególności okolicznością, iż kwota podatku VAT przypadająca z tytułu przekazania może mieć szczególne znaczenie w odniesieniu do środków danego zakładu (ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 41).

43 Ta trudność nie pojawia się jednak w ramach przeniesienia udziału, niezależnie od jego znaczenia. Jak bowiem wynika z pkt 36 i 37 niniejszego wyroku, sprzedaż udziałów albo nie stanowi działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem VAT, albo jest zwolniona na mocy art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, jeżeli jest dokonywana w celu realizacji pośredniej lub bezpośredniej ingerencji w zarządzanie spółkami, w których udział został nabyty (wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 Wellcome Trust, Rec. s. I-3013, pkt 35). W jednym bądź w drugim wypadku nabywca udziałów nie ponosi ciężaru podatku VAT.

44 W drugiej kolejności należy zbadać, czy udzielona odpowiedź byłaby inna, gdyby uwzględnić okoliczność, że wszyscy udziałowcy sprzedają swój udział temu samemu nabywcy praktycznie równocześnie, ze skutkiem, iż ten ostatni staje się właścicielem 100% udziałów danego przedsiębiorstwa.

45 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z podstawową zasadą właściwą systemowi podatku VAT podatek ten ma zastosowanie do każdej transakcji wytworzenia lub sprzedaży, po odliczeniu podatku VAT, który obciążał bezpośrednio koszt poszczególnych elementów składających się na cenę (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 29; ww. wyrok w sprawie Abbey National, pkt 27).

46 Ponadto należy podkreślić, że brzmienie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy używa terminu „przekazujący” w liczbie pojedynczej, co oznacza, iż stosowanie rzeczonego przepisu nie jest przewidziane, w wypadku gdy kilku przekazujących sprzedaje swój udział jednemu nabywcy.

47 Wynika z tego, że każdą czynność należy oceniać w sposób indywidualny i niezależny.

48 Wprawdzie w pkt 79 ww. wyroku w sprawie SKF Trybunał uznał, iż okoliczność, że zbycie akcji przebiega w wielu następujących po sobie transakcjach, nie ma wpływu na jego analizę traktowania pod względem podatkowym, jakie należy przyznać temu zbyciu.

49 Jednakże, jak stwierdzono w pkt 33 niniejszego wyroku, w sprawie leżącej u podstaw ww. wyroku w sprawie SKF Trybunał nie dysponował niezbędnymi informacjami, aby móc zająć stanowisko w przedmiocie możliwości zastosowania art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy do takiej czynności, jaka była przedmiotem tej sprawy, i udzielił odpowiedzi poprzez interpretację art. 13 część B lit. d) pkt 5 owej dyrektywy.

50 W każdym razie okoliczności tej ostatniej sprawy różnią się od okoliczności sprawy głównej, ponieważ tam nie chodziło o wielość sprzedających, którzy dokonali kolejnych czynności na rzecz tego samego nabywcy.

51 W konsekwencji zbycie na rzecz tego samego podmiotu całości udziałów spółki przez wszystkich jej udziałowców nie jest równoznaczne z przekazaniem całości aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy.

52 W trzeciej kolejności, jeśli chodzi o znaczenie, jakie dla udzielonej odpowiedzi ma okoliczność, że przekazanie 30% udziałów ma ścisły związek z wykonywaniem przez sprzedającego funkcji zarządu dla spółki, w której posiadał on udział, należy stwierdzić, podobnie jak rządy niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa, iż zaprzestanie pełnienia funkcji zarządu wydaje się bezpośrednią i logiczną konsekwencją sprzedaży udziału spółki X.

53 Inaczej byłoby tylko wtedy, gdyby funkcje zarządcze sprzedającego stanowiły autonomiczną część jego własnego przedsiębiorstwa, którego prowadzenie mogłoby zostać przejęte przez nabywcę w niezależny sposób i za które ten ostatni zapłaciłby wynagrodzenie odrębne od ceny udziałów. Jednakże w takim wypadku przekazanie całości aktywów obejmowałoby wyłącznie funkcje zarządu, a nie zbycie udziałów na tej podstawie, że te dwie czynności dotyczą różnych przedsiębiorstw.

54 Należy zatem uznać, że okoliczność, iż przekazanie akcji jest dokonywane równocześnie z zaprzestaniem wykonywania funkcji zarządu, nie ma wpływu na odpowiedź udzieloną na pytania prejudycjalne.

55 Wreszcie, aby udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi w kontekście faktu, iż odpowiedź na pytania prejudycjalne jest niezbędna do rozstrzygnięcia przez niego kwestii istnienia prawa do odliczenia w okolicznościach postępowania głównego, należy przypomnieć, że prawo do odliczenia istnieje w wypadku, gdy transakcje powodujące naliczenie podatku pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Jeżeli nie ma to miejsca, należy zbadać, czy wydatki poczynione celem nabycia towarów lub usług powodujących naliczenie podatku należą do wydatków ogólnych związanych z całością działalności gospodarczej podatnika. W jednym lub w drugim wypadku istnienie bezpośredniego i ścisłego związku zakłada, iż koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku jest włączony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej (ww. wyroki: w sprawie Cibo Participations, pkt 31, 33; w sprawie SKF, pkt 60; wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidżmynt, pkt 48; a także z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C-104/12 Becker, pkt 19, 20).

56 Ze względu na to, że będące przedmiotem sprawy głównej zbycie udziałów należy zakwalifikować jako czynność zwolnioną na podstawie art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, prawo do odliczenia może być przyznane tylko wtedy, gdy koszt usług świadczonych na rzecz X w związku z rzeczonym zbyciem stanowi część ogólnych kosztów związanych z całością jej działalności gospodarczej, przy czym nie jest wliczony w cenę sprzedaży rzeczonych udziałów.

57 Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie przestrzegania owej przesłanki przy uwzględnieniu wszelkich okoliczności, w jakich odbyły się czynności będące przedmiotem postępowania głównego.

58 Z powyższych rozważań wynika, że na przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi, iż art. 5 ust. 8 lub art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zbycie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT – nie stanowi przekazania całości lub części towarów lub usług w rozumieniu powyższych przepisów, niezależnie od okoliczności, iż pozostali udziałowcy praktycznie równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu, a przekazanie to ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu dla tej samej spółki.

W przedmiocie kosztów

59 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 5 ust. 8 lub art. 6 ust. 5 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 należy interpretować w ten sposób, że zbycie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej – nie stanowi przekazania całości lub części towarów lub usług w rozumieniu powyższych przepisów, niezależnie od okoliczności, iż pozostali udziałowcy praktycznie równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu, a przekazanie to ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu dla tej samej spółki.

Podpisy