Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 30. mája 2013 *

„DPH — Šiesta smernica 77/388/EHS — Článok 5 ods. 8 — Pojem ‚prevod všetkých aktív alebo ich časti' — Prevod 30 % podielov spoločnosti, ktorej prevodca poskytuje služby podliehajúce DPH"

Vo veci C-651/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 2. decembra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 19. decembra 2011, ktorý súvisí s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

X BV,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory J. Malenovský, sudcovia U. Lõhmus (spravodajca) a M. Safjan,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. novembra 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— X BV, v zastúpení: T. K. M. Rookmaker-Penners a C. A. Peeters, belastingadviseurs,

— holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a B. Koopman, splnomocnené zástupkyne,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Ossowski a A. Robinson, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Hill a G. Peretz, barristers,

— Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, W. Roels a A. Cordewener, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

* Jazyk konania: holandčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 5 ods. 8 a článku 6 ods. 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) a X BV (ďalej len „spoločnosť X“), ktorého predmetom je dodatočný výmer dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) doručený spoločnosti za obdobie od 1. januára 1996 do 31. decembra 1998.

Právny rámec

Šiesta smernica

3 Podľa článku 5 šiestej smernice:

„1. Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník – *neoficiálny preklad*].

...

3. Členské štáty môžu považovať za hmotný majetok:

...

c) podiely alebo účastiny dávajúce ich držiteľovi de jure alebo de facto práva vlastníctva alebo držby nehnuteľného majetku alebo jeho časti.

...

8. V prípade prevodu, nezávisle od toho, či za úhradu alebo nie alebo ako príspevok spoločnosti, všetkých aktív alebo ich časti môžu členské štáty rozhodnúť o tom, že sa neuskutočnilo žiadne poskytnutie tovaru a v takom prípade sa bude príjemca považovať za následníka prevodcu. Keď je to vhodné, môžu členské štáty prijať potrebné opatrenia na predchádzanie deformáciám v konkurenčných podmienkach v prípadoch, keď príjemca plne nepodlieha dani [Členské štáty môžu v prípade prevodu všetkých aktív alebo ich časti za úhradu alebo bezodplatne, alebo vo forme vkladu do spoločnosti usúdiť, že nedošlo k dodaniu tovaru a že príjemca sa považuje za právneho nástupcu prevodcu. Členské štáty môžu prijať opatrenia potrebné na predchádzanie narušeniu hospodárskej súťaže v prípadoch, ak príjemca nie je v plnom rozsahu povinný platiť daň – *neoficiálny preklad*].“

4 Článok 6 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5.

Medzi takéto plnenia môžu okrem iného patriť:

— postúpenia nehmotného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo,

...“

5 Podľa článku 6 ods. 5 tejto smernice sa jej článok 5 ods. 8 „za rovnakých podmienok uplatňuje na poskytovanie služieb“.

6 Článok 13 šiestej smernice s názvom „Oslobodenie od dane na území štátu“ vo svojej časti B s názvom „Iné oslobodenia od dane“ stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich [akýmkoľvek] zneužívaním:

...

d) nasledujúce plnenia:

...

5. plnenia vrátane sprostredkovania – s výnimkou spravovania a úschovy – týkajúce sa účastín, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov...“

Holandské právo

7 Holandské kráľovstvo využilo možnosť, ktorú poskytuje článok 5 ods. 8 a článok 6 ods. 5 šiestej smernice, a prebralo ju do článku 31 zákona o dani z obratu z roku 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329), v znení uplatniteľnom na vec samu. Tento článok znel takto:

„Pri prevode podniku alebo časti podniku na osobu, ktorá ďalej pokračuje v jeho činnosti, sa nezdaňujú dodávky tovarov a poskytnutie služieb, ktoré sú predmetom prevodu, za podmienok stanovených ministerským nariadením.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 V roku 1996 spoločnosť X vlastnila 30 % podielov v spoločnosti A BV (ďalej len „spoločnosť A“), ktorá podnikala v oblasti automatizácie. Zvyšné podiely v spoločnosti A vlastnili spoločnosti B Holding BV, X1 Beheer BV a C BV, konkrétne vo výške 20,01 %, 30 % a 19,99 %.

9 Spoločnosť X ako člen orgánu nazývaného Management Board (správna rada) vykonávala, rovnako ako aj spoločnosti B Holding BV a XI Beheer BV, činnosti spojené s riadením spoločnosti A za zmluvne dohodnutú odmenu.

10 Koncom roka 1996 spoločnosť X, ako aj ostatní vlastníci podielov v spoločnosti A predali svoje podiely spoločnosti D plc. V súvislosti s týmto predajom sa skončila činnosť spoločnosti X spojená s riadením spoločnosti A a spoločnosť X odstúpila z Management Board uvedenej spoločnosti.

11 V súvislosti s týmto predajom podielov boli spoločnosti X poskytnuté viaceré služby, za ktoré boli vystavené faktúry s vyúčtovanou DPH. Spoločnosť X túto daň odpočítala v daňových priznaniach týkajúcich sa DPH, pretože sa domnievala, že prevod jej podielu je prevodom všetkých aktív a služieb

a že náklady, ktoré v súvislosti s touto transakciou vynaložila, sa majú považovať za súčasť celkových nákladov súvisiacich s jej celkovou hospodárskou činnosťou a v dôsledku toho sú odpočítateľné v celom rozsahu.

12 Inspecteur ako orgán, ktorý je v Holandsku príslušný pre výber DPH. tento odpočet zamietol a vydal dodatočný daňový výmer. Následne zamietol námietku, ktorú voči tomuto výmeru podala spoločnosť X, ale znížil vymeranú sumu.

13 Gerechtshof te 's-Gravenhage (Odvolací súd v Haagu) rozhodol, že žaloba podaná spoločnosťou X proti rozhodnutiu Inspecteur je dôvodná, a zrušil uvedený dodatočný daňový výmer. Podľa tohto súdu sa na prevod podielu spoločnosti X nevzťahuje DPH, pretože nejde o hospodársku činnosť. Súd však rozhodol, že DPH zaplatenú na vstupe možno odpočítať, keďže predaj a prevod podielu súvisel s činnosťami spoločnosti X ako hospodárskeho subjektu.

14 Staatssecretaris van Financiën podal proti rozsudku Gerechtshof te 's -Gravenhage kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden.

15 Vnútroštátny súd sa odvoláva na rozsudok z 29. októbra 2009, SKF (C-29/08, Zb. s. I-10413, body 32 až 34 a bod 2 výroku), a vyvodzuje z neho, že sporný prevod 30 % podielov v spoločnosti A, ktorý sa uskutočnil zároveň so skončením činnosti spojenej s riadením tejto spoločnosti, je hospodárskou činnosťou a mal by byť podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice oslobodený od dane.

16 Súdny dvor však v bode 41 tohto rozsudku uviedol, že prevod podielov, ktorý treba považovať za hospodársku činnosť, nepodlieha DPH v prípade, že tento prevod možno považovať za prevod všetkých aktív alebo ich časti a že dotknutý členský štát využil možnosť zakotvenú v článku 5 ods. 8 prvej vete tejto smernice.

17 Vnútroštátny súd sa domnieva, že právo na odpočet závisí od uplatniteľnosti tohto ustanovenia na taký prevod podielu, o aký ide vo veci samej.

18 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno prevod 30 % podielov v spoločnosti, ktorej subjekt, ktorý prevádza podiely, poskytuje služby podliehajúce DPH, prirovnať k prevodu všetkých aktív (časti aktív) v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice, ak ide o dodanie tovarov, a/alebo v zmysle článku 6 ods. 5 tejto smernice, ak ide o poskytnutie služieb?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, možno prevod, ktorý je v tejto otázke sporný, prirovnať k prevodu všetkých aktív (časti aktív) v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice, ak ide o dodanie tovarov, a/alebo v zmysle článku 6 ods. 5 tejto smernice, ak ide o poskytnutie služieb, pokiaľ ostatní vlastníci podielov, ktorí spoločnosti, ktorej podiely sa prevádzajú, tiež poskytujú služby podliehajúce DPH, prevedú (takmer) súbežne všetky zostávajúce podiely v tejto spoločnosti na rovnakú osobu?

3. V prípade zápornej odpovede aj na druhú otázku, má sa prevod podielov uvedený v prvej otázke považovať za prevod (časti) podniku v zmysle článku 5 ods. 8 a/alebo článku 6 ods. 5 šiestej smernice, ak sa zohľadní, že tento prevod úzko súvisí s riadiacou činnosťou v rámci tejto účasti?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

19 Európska komisia bez toho, aby výslovne vzniesla námietku neprípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania, však v pripomienkach predložených Súdnemu dvoru spochybňuje relevantnosť položených otázok pre riešenie sporu vo veci samej. Komisia sa domnieva, že vnútroštátny súd môže rozhodnúť o odpočte DPH na základe zistených skutočností. Podľa Komisie nie je dôležité určiť, či plnenie dotknuté vo veci samej spadá do pôsobnosti DPH alebo či je plnenie podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice oslobodené od dane, pretože relevantnou otázkou je otázka, či DPH, ktorej podlieha spoločnosť X za služby, ktoré jej boli poskytnuté, sa odpočíta, resp. neodpočíta, a pre odpoveď na túto otázku stačí preskúmať, či náklady vzniknuté spoločnosti X môžu byť zahrnuté do prevodu podielov alebo či uvedené náklady môžu byť zahrnuté pod iné činnosti spoločnosti X, t. j. riadiace činnosti poskytnuté touto spoločnosťou.

20 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť, platí prezumpcia relevantnosti (pozri rozsudky zo 7. októbra 2010, dos Santos Palhota a i., C-515/08, Zb. s. I-9133, bod 20, ako aj z 5. apríla 2011, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, C-119/09, Zb. s. I-2551, bod 21).

21 Zamietnutie návrhu vnútroštátneho súdu Súdnym dvorom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili (pozri najmä rozsudky z 5. decembra 2006, Cipolla a i., C-94/04 a C-202/04, Zb. s. I-11421, bod 25; zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, Zb. s. I-12605, bod 32, ako aj z 19. júna 2012, Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, bod 32 a citovanú judikatúru).

22 O takýto prípad nejde vo veci samej. Hoci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že spor vo veci samej sa týka zamietnutia uznania práva na odpočet DPH v súvislosti so službami poskytnutými pri prevode podielov a netýka sa daňového zaobchádzania s posledným uvedeným plnením, nič to nemení na skutočnosti, že existencia práva na odpočet sa určuje najmä v závislosti od daňového zaobchádzania s plneniami na výstupe, ktorých sa týkajú plnenia na vstupe (rozsudok SKF, už citovaný, bod 60).

23 V dôsledku toho požadovaný výklad práva Únie súvisiaci s otázkou, aké daňové zaobchádzanie treba pripísať takému plneniu, o aké ide vo veci samej, skutočne vychádza z objektívnej potreby, ktorá je vlastná riešeniu sporu prejednávaného pred vnútroštátnym súdom.

24 Z toho vyplýva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

O veci samej

25 Svojimi tromi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 5 ods. 8 a/alebo článok 6 ods. 5 šiestej smernice majú vykladať v tom zmysle, že prevod 30 % podielov spoločnosti, ktorej prevodca poskytuje služby podliehajúce DPH, je prevodom všetkých aktív, resp. služieb alebo ich časti v zmysle týchto ustanovení. V prípade zápornej odpovede na otázku chce tento súd vedieť, či podmienky uplatnenia uvedených ustanovení sú napriek tomu splnené v prípade, ak na jednej strane ostatní podielnici prakticky v rovnakom čase previedli zostávajúce podiely v tejto spoločnosti na rovnakú osobu a ak na druhej strane tento prevod úzko súvisí s riadiacou činnosťou vykonávanou pre tú istú spoločnosť.

26 Vzhľadom na skutočnosť, že vnútroštátny súd sa odvoláva na dve ustanovenia šiestej smernice, pričom jedno z nich sa vzťahuje na dodávky tovarov a druhé poskytnutia služieb, treba na úvod pripomenúť, že podľa článku 6 ods. 1 tejto smernice sa postúpenie nehmotného majetku nezávisle od toho, či je, alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo, považuje za poskytovanie služieb. Z toho vyplýva, že vzhľadom na okolnosti veci samej treba článok 6 ods. 5 tejto smernice v zásade považovať za relevantný.

27 Článok 5 ods. 3 písm. c) tejto smernice však členským štátom umožňuje považovať za hnuteľný majetok aj podiely alebo účastiny dávajúce ich držiteľovi *de jure* alebo *de facto* práva vlastníctva alebo držby nehnuteľného majetku alebo jeho časti (rozsudok z 5. júla 2012, DTZ Zadelhoff, C-259/11, bod 31). V dôsledku toho nemožno vylúčiť, že pre vec samu môže byť eventuálne relevantný aj článok 5 ods. 8 šiestej smernice.

28 Keďže Súdny dvor nemá dostatok informácií na to, aby rozhodol, ktoré z dvoch ustanovení uvedených v prejudiciálnych otázkach sa uplatní na okolnosti vo veci samej, treba vykladať článok 5 ods. 8 šiestej smernice, pretože stanovuje obsah pravidla o nedodaní tovaru, a prípadne *mutatis mutandis* výkladové prvky poskytnuté pre článok 5 ods. 8 preniesť aj na článok 6 ods. 5 tejto smernice.

29 Pokiaľ ide po prvé o otázku, či prevod 30 % podielov v spoločnosti možno považovať za prevod všetkých aktív alebo ich časti, treba pripomenúť, že článok 5 ods. 8 prvá veta šiestej smernice stanovuje, že v prípade prevodu všetkých aktív alebo ich časti môžu členské štáty usúdiť, že nedošlo k dodaniu tovaru, a v takom prípade sa bude príjemca považovať za právneho nástupcu prevodcu. Z toho vyplýva, že pokiaľ členský štát využil túto možnosť, prevod všetkých aktív alebo ich časti sa na účely šiestej smernice nepovažuje za dodanie tovaru, čiže podľa jej článku 2 nepodlieha DPH (pozri rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 30; z 27. novembra 2003, Zita Modes, C-497/01, Zb. s. I-14393, bod 29; SKF, už citovaný, bod 36, a z 10. novembra 2011, Schriever, C-444/10, Zb. s. I-11071, bod 20).

30 Je nesporné, že Holandské kráľovstvo využilo možnosť zakotvenú v uvedenom ustanovení.

31 Vzhľadom na to, že v šiestej smernici chýba výslovný odkaz na právo členských štátov v súvislosti s určením zmyslu a rozsahu pojmu prevod všetkých aktív alebo ich časti, tento pojem je autonómnym pojmom práva Únie a v dôsledku toho sa musí v rámci celej Únie vykladať jednotne s cieľom zabrániť rozdielnemu uplatňovaniu systému DPH v členských štátoch (rozsudky Zita Modes, už citovaný, body 32 a 35, ako aj Schriever, už citovaný, bod 22).

32 Súdny dvor vyložil tento pojem v tom zmysle, že sa vzťahuje na prevod obchodného majetku podniku alebo autonómnej časti podniku zahŕňajúcej hmotné, a prípadne nehmotné zložky, ktoré v súhrne predstavujú podnik alebo časť podniku spôsobilú vykonávať samostatnú hospodársku činnosť, ale že sa nevzťahuje na samotný prevod majetku, ako je prevod skladových zásob (pozri rozsudky Zita Modes, už citovaný, bod 40; SKF, už citovaný, bod 37, a Schriever, už citovaný, bod 24). Pre uplatnenie článku 5 ods. 8 šiestej smernice je tiež dôležité, že nadobúdateľ má v úmysle využívať prevedený obchodný majetok podniku alebo prevedenú časť podniku a nezamýšľa okamžite ukončiť dotknutú hospodársku činnosť (rozsudky Zita Modes, už citovaný, bod 44, a Schriever, už citovaný, bod 37).

33 Vnútroštátny súd uvádza, že z bodov 38 a 40 už citovaného rozsudku SKF vyplýva, že Súdny dvor nevylúčil, že prevod podielu vo výške 100 % možno za určitých okolností prirovnať k prevodu všetkých aktív alebo ich časti, pokiaľ dôsledkom tohto prevodu je prevod všetkých aktív alebo časti aktív dotknutých podnikov. Vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, však Súdny dvor nemal potrebné informácie na zaujatie stanoviska k uplatniteľnosti článku 5 ods. 8 šiestej smernice na také plnenie, o aké ide v tejto veci, a ponechal posúdenie tejto otázky na vnútroštátnom súde.

34 V bode 25 už citovaného rozsudku Schriever Súdny dvor zdôraznil, že na to, aby išlo o prevod obchodného majetku podniku alebo autonómnej časti podniku v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice, musí byť súhrn prevedených zložiek postačujúci na to, aby umožnil vykonávanie samostatnej hospodárskej činnosti.

35 V tejto súvislosti treba uviesť, že držba podielov podniku na rozdiel od držby jeho aktív nepostačuje na to, aby sa mohlo pokračovať vo výkone samostatnej hospodárskej činnosti.

36 Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž len samotné nadobudnutie, samotná držba a samotný predaj obchodných podielov samy osebe nie sú hospodárskou činnosťou v zmysle šiestej smernice, pretože samotné nadobudnutie finančných podielov v iných podnikoch nepredstavuje využitie majetku na účely dosahovania trvalého príjmu. Prípadná dividenda ako výnos z tejto účasti vyplýva zo samotného vlastníctva majetku (pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Zb. s. I-3111, bod 13; zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, Zb. s. I-9567, body 17 a 22; z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663, bod 19, ako aj zo 6. septembra 2012, Portugalsko Telecom, C-496/11, bod 32 a citovanú judikatúru).

37 Inak je to v prípade, ak je podielnictvo spojené s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločností, v ktorých prebieha prebratie podielnictva, ak zahŕňa vykonanie transakcií podliehajúcich DPH, akými sú poskytovanie administratívnych, finančných a technických služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky Polysar Investments Netherlands, už citovaný, bod 14; Floridienne a Berginvest, už citovaný, body 18 a 19; Cibo Participations, už citovaný, body 20 a 21, ako aj Portugalsko Telecom, už citovaný, body 33 a 34).

38 Ako tvrdí nemecká vláda, prevod podielov určitej spoločnosti teda – bez ohľadu na výšku podielu – možno prirovnať k prevodu všetkých aktív alebo ich časti v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice len v prípade, ak podielnictvo je súčasťou nezávislej jednotky, ktorá umožňuje samostatnú hospodársku činnosť, a ak túto činnosť vykonáva nadobúdateľ. Len samotný prevod podielov bez prevodu aktív nadobúdateľovi neumožňuje vykonávať samostatnú hospodársku činnosť v postavení právneho nástupcu prevodcu.

39 Podielnici totiž nie sú vlastníkmi aktív podniku, v ktorom vlastnia podiely, ale sú len vlastníkmi podielov, a preto majú právo na dividendy, ako aj na poskytnutie informácií a participujú na prijímaní dôležitých rozhodnutí súvisiacich s riadením podniku. Pri podiele vo výške 30 % v spoločnosti treba konštatovať, že takýto podiel predstavuje len obmedzené právo na danú spoločnosť.

40 Z vyššie uvedeného vyplýva, že prevod 30 % podielov v spoločnosti nemožno prirovnať k prevodu všetkých aktív alebo ich časti v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice.

41 Toto konštatovanie nie je v rozpore s cieľom uvedeného ustanovenia. Podľa judikatúry Súdneho dvora osobitným cieľom článku 5 ods. 8 šiestej smernice je uľahčiť prevody podnikov alebo ich časti tým, že tieto prevody zjednoduší a nezaťaží rozpočet príjemcu neprimeranou daňovou záťažou, pričom suma dane by sa v každom prípade neskôr vrátila formou odpočtu DPH zaplatenej na vstupe (pozri rozsudky Zita Modes, už citovaný, bod 39, a Schriever, už citovaný, bod 23).

42 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že osobitné zaobchádzanie je odôvodnené predovšetkým tým, že suma DPH vymeraná pri prevode môže byť osobitne vysoká v porovnaní s prostriedkami dotknutej prevádzky (rozsudok Zita Modes, už citovaný, bod 41).

43 Tento problém teda nevzniká pri prevode podielu, nech už je akokoľvek vysoký. Z bodov 36 a 37 tohto rozsudku totiž vyplýva, že predaj podielov buď nie je hospodárskou činnosťou podliehajúcou DPH, alebo je podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice oslobodený od dane, ak sa uskutoční

s cieľom priamo alebo nepriamo sa zapojiť do riadenia spoločnosti, v ktorej prebieha prebratie podielnictva (rozsudok z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Zb. s. I-3013, bod 35). Ani v prvom a ani v druhom prípade nadobúdateľ podielov nepodlieha DPH.

44 Po druhé treba preskúmať, či by odpoveď bola iná v prípade, ak by sa zohľadnila skutočnosť, že všetci podielnici predali svoje podiely tomu istému kupujúcemu prakticky v rovnakom čase, v dôsledku čoho sa tento nadobúdateľ stal vlastníkom 100 % podielov v dotknutom podniku.

45 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa základnej zásady, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, sa táto daň uplatňuje na všetky výrobné a distribučné plnenia, pričom sa odpočíta DPH, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu (pozri najmä rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 29, a Abbey National, už citovaný, bod 27).

46 Okrem toho treba zdôrazniť, že znenie článku 5 ods. 8 šiestej smernice používa pojem „prevodca“ v jednotnom čísle, čo znamená, že uvedené ustanovenie nepočíta s uplatnením na prípad, keď viacero prevodcov predá svoje podiely rovnakému nadobúdateľovi.

47 Z toho vyplýva, že každé plnenie treba posúdiť individuálne a nezávisle.

48 Je pravda, že Súdny dvor v bode 79 už citovaného rozsudku SKF rozhodol, že skutočnosť, že prevod akcií sa uskutočňuje v niekoľkých etapách, nemá vplyv na jeho analýzu daňového zaobchádzania, ktoré treba takémuto prevodu priznať.

49 Ako však bolo uvedené v bode 33 tohto rozsudku, vo veci, v ktorej bol prijatý už citovaný rozsudok SKF, Súdny dvor nemal dostatok informácií na to, aby rozhodol, či sa článok 5 ods. 8 šiestej smernice uplatní na plnenie dotknuté vo veci samej, a svoju odpoveď oprel o výklad článku 13 B písm. d) bodu 5 tejto smernice.

50 Okolnosti poslednej uvedenej veci sú v každom prípade odlišné od okolností spornej veci, pretože vo veci SKF nevznikla otázka plurality predávajúcich, ktorí by uskutočnili niekoľko po sebe nasledujúcich transakcií v prospech rovnakého kupujúceho.

51 Z tohto dôvodu prevod všetkých podielov v spoločnosti všetkými podielnikmi v prospech rovnakej osoby nemožno prirovnať k prevodu všetkých aktív v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice.

52 Po tretie, pokiaľ ide o to, či je pre odpoveď relevantná skutočnosť, že prevod 30 % podielov úzko súvisí s riadiacimi činnosťami vykonávanými predávajúcim pre spoločnosť, v ktorej vlastnil svoj podiel, treba uviesť, že ako tvrdí holandská vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ukončenie riadiacich činností zrejme je priamym a logickým dôsledkom predaja podielu v spoločnosti X.

53 Inak by tomu bolo v prípade, ak by riadiace činnosti predávajúceho boli autonómnou časťou jeho vlastného podniku, ktorého prevádzkovanie nadobúdateľ môže prevziať nezávisle a za ktorý nadobúdateľ zaplatil protihodnotu oddelenú od ceny podielov. V tomto prípade by však prevod všetkých aktív zahŕňal len riadiace činnosti a nevzťahoval by sa na prevod podielov, pretože tieto dve transakcie sa týkajú rôznych podnikov.

54 Z tohto dôvodu treba konštatovať, že okolnosť, že prevod podielov sa uskutoční súbežne s ukončením riadiacich činností, nemá vplyv na odpoveď na prejudiciálne otázky.

55 Napokon s cieľom dať vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, keďže tento súd odpoveď na prejudiciálne otázky potrebuje na to, aby rozhodol o existencii práva na odpočet za okolností, o aké ide vo veci samej, treba pripomenúť, že právo na odpočet existuje v prípade, že transakcie uskutočnené na vstupe priamo a bezprostredne súvisia s transakciami na výstupe, ktoré sú základom vzniku práva na odpočet. Ak to tak nie je, je potrebné skúmať, či výdavky vynaložené na

nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe sú súčasťou celkových nákladov spojených s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. V oboch prípadoch je predpokladom existencie priamej a bezprostrednej súvislosti skutočnosť, že náklady plnení na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych transakcií na výstupe, alebo do ceny tovarov a služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti (rozsudky Cibo Participations, už citovaný, body 31 a 33; SKF, už citovaný, bod 60; zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, bod 48, ako aj z 21. februára 2013, Becker, C-104/12, body 19 a 20).

56 Keďže prevod podielov dotknutých vo veci samej treba považovať za transakciu, ktorá je podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice oslobodená od dane, právo na odpočet môže byť prípustné len v prípade, že náklady na služby poskytnuté spoločnosti X v súvislosti s uvedeným prevodom sú súčasťou celkových nákladov súvisiacich s celou jej hospodárskou činnosťou a nie sú zahrnuté do kúpnej ceny týchto podielov.

57 Je teda povinnosťou vnútroštátneho súdu preveriť dodržanie uvedenej podmienky s ohľadom na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám.

58 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na položené otázky treba odpovedať tak, že článok 5 ods. 8 a/alebo článok 6 ods. 5 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že prevod 30 % podielov spoločnosti, ktorej prevodca poskytuje služby podliehajúce DPH, nie je prevodom všetkých aktív, resp. služieb alebo ich časti v zmysle týchto ustanovení, a to bez ohľadu na skutočnosť, že ostatní podielnici prakticky v rovnakom čase prevedú zostávajúce podiely tejto spoločnosti na rovnakú osobu a že tento prevod úzko súvisí s riadiacou činnosťou vykonávanou pre tú istú spoločnosť.

O trovách

59 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (deviata komora) rozhodol takto:

Článok 5 ods. 8 a/alebo článok 6 ods. 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, sa má vykladať v tom zmysle, že prevod 30 % podielov spoločnosti, ktorej prevodca poskytuje služby podliehajúce dani z pridanej hodnoty, nie je prevodom všetkých aktív, resp. služieb alebo ich časti v zmysle týchto ustanovení, a to bez ohľadu na skutočnosť, že ostatní podielnici prakticky v rovnakom čase prevedú zostávajúce podiely tejto spoločnosti na rovnakú osobu a že tento prevod úzko súvisí s riadiacou činnosťou vykonávanou pre tú istú spoločnosť.

Podpisy