Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 30. maja 2013*

„DDV — Šesta direktiva 77/388/EGS — Člen 5(8) — Pojem ‚prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja‘ — Prenos 30-odstotnega poslovnega deleža družbe, za katero je prenosnik opravil storitve, obdavčene z DDV“

V zadevi C-651/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 2. decembra 2011, ki je prispela na Sodišče 19. decembra 2011, v postopku

Staatssecretaris van Financiën

proti

X BV,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi J. Malenovský, predsednik senata, U. Lõhmus (poročevalec) in M. Safjan, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. novembra 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za X BV T. K. M. Rookmaker-Penners in C. A. Peeters, belastingadviseurs,

— za nizozemsko vlado C. Wissels in B. Koopman, agentki,

— za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,

— za vlado Združenega kraljestva S. Ossowski in A. Robinson, agenta, skupaj z R. Hillom in G. Peretzom, barristers,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, W. Roels in A. Cordewener, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: nizozemščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na člena 5(8) in 6(5) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) in družbo X BV (v nadaljevanju: X) zaradi odločbe o odmeri davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki je bil družbi X naložen za obdobje od 1. januarja 1996 do 31. decembra 1998.

Pravni okvir

Šesta direktiva

3 Člen 5 Šeste direktive določa:

„1. ‚Dobava blaga' pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

[…]

3. Države članice lahko za premoženje v stvareh štejejo naslednje:

[…]

c) deleži ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku pravno ali dejansko lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine.

[…]

8. Države članice lahko v primeru prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in se tako prejemnik obravnava kot naslednik prenosnika. Po potrebi lahko države članice sprejmejo potrebne ukrepe za preprečitev izkrivljanja konkurence v primerih, kadar prejemnik ni v celoti zavezan davku."

4 Člen 6(1) te direktive določa:

„‚Opravljanje storitev' pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

Takšne transakcije lahko med drugim vključujejo:

— odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne;

[…]"

5 Člen 6(5) te direktive določa, da se njen člen 5(8) „smiselno uporablja tudi za opravljanje storitev".

6 Člen 13 Šeste direktive, naslovljen „Oprostitve na ozemlju države“, v delu B z naslovom „Druge oprostitve“ določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[…]

d) naslednje transakcije:

[…]

5. transakcije, vključno s posredovanjem, razen upravljanja in hrambe, z delnicami, deleži v družbah ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji […]“

Nizozemsko pravo

7 Kraljevina Nizozemska je izkoristila možnost iz členov 5(8) in 6(5) Šeste direktive in jo prenesla v člen 31 zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) z dne 28. junija 1968 (Staatsblad 1968, nº 329) v različici, ki se uporablja za zadevo v glavni stvari. Ta člen določa:

„Pri prenosu podjetja ali dela podjetja na tistega, ki vodi podjetje ali del podjetja, se dobav in storitev, ki sestavljajo ta prenos, v skladu s pogoji, določenimi z ministrskimi uredbami, ne obdavči.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

8 Družba X je leta 1996 imela 30-odstotni delež v družbi A BV (v nadaljevanju: A), ki je opravljala dejavnost v panogi avtomatizacije. Preostale deleže v družbi A so imeli družbe B Holding BV (20,01 %), X1 Beheer BV (30 %) in C BV (19,99 %).

9 Družba X je kot članica organa z imenom *Management Board* (upravni odbor) tako kot družbi B Holding BV in XI Beheer BV za pogodbeno dogovorjeno plačilo opravljala naloge upravljanja družbe A.

10 Družba X in druge lastnice so poslovne deleže v družbi A prodale družbi D plc. V okviru te prodaje je bila dejavnost upravljanja družbe A končana, pri čemer je družba X izstopila iz *Management Board* navedene družbe.

11 V povezavi s to prodajo poslovnih deležev je bilo za družbo X opravljenih več storitev, pri čemer je bil na računih naveden DDV. Družba X je ta davek odbila v napovedih DDV, ker je menila, da je prenos poslovnih deležev odsvojitev vseh sredstev in storitev ter da je treba šteti, da so stroški, ki so ji nastali v okviru te odsvojitve, del splošnih stroškov, povezanih z njeno celotno gospodarsko dejavnostjo, in jih je zato mogoče v celoti odbiti.

12 Inšpektor, ki je na Nizozemskem organ, pristojen za pobiranje DDV, je ta odbitek zavrnil in izdal odločbo o odmeri. Zoper to odločbo je družba X vložila pritožbo, ki pa jo je navedeni inšpektor zavrnil, pri čemer je naloženi znesek zmanjšal.

13 Gerechtshof te ’s-Gravenhage (pritožbeno sodišče v Hagu) je ugotovilo, da je pritožba, ki jo je zoper odločbo inšpektorja vložila družba X, utemeljena, in odločbo o odmeri razglasilo za nično. To sodišče je menilo, da prenos poslovnega deleža družbe X ne spada na področje uporabe DDV, ker ne gre za

gospodarsko dejavnost. Vendar je ugotovilo tudi, da je bilo plačani vstopni DDV mogoče odbiti glede na to, da sta bila prodaja in prenos poslovnih deležev povezana s transakcijami družbe X kot gospodarskega subjekta.

14 Staatssecretaris van Financiën je zoper sodbo Gerechtshof te 's-Gravenhage vložil kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden.

15 Predložitveno sodišče se sklicuje na sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF (C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točke od 32 do 34 in točka 2 izreka), na podlagi katere sklepa, da je zadevni prenos 30-odstotnega deleža v družbi A, ki je bil opravljen skupaj s prenehanjem dejavnosti upravljanja te družbe, gospodarska dejavnost in jo je treba oprostiti v skladu s členom 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive.

16 Vendar naj bi Sodišče v točki 41 te sodbe navedlo, da prenos deleža, ki ga je treba šteti za gospodarsko dejavnost, ni predmet davka na dodano vrednost, če je ta prenos mogoče enačiti s prenosom celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja in če je zadevna država članica izkoristila možnost iz člena 5(8), prvi stavek, navedene direktive.

17 Predložitveno sodišče meni, da je pravica do odbitka odvisna od tega, ali se navedena določba uporabi za prenos poslovnega deleža, kot je ta v postopku v glavni stvari.

18 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se lahko prenos 30-odstotnega poslovnega deleža v družbi – za katero odsvojitelj tega deleža opravlja storitve, ki so predmet davka na dodano vrednost – šteje za prenos (dela) sredstev podjetja v smislu člena 5(8) Šeste direktive pri dobavi blaga in/ali v smislu člena 6(5) te direktive pri opravljanju storitev?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: Ali se lahko prenos poslovnih deležev iz prvega vprašanja šteje za prenos (dela) sredstev podjetja v smislu člena 5(8) Šeste direktive pri dobavi blaga in/ali v smislu člena 6(5) te direktive pri opravljanju storitev, če tudi preostali lastniki poslovnih deležev, ki v družbi opravljajo storitve, ki so predmet davka na dodano vrednost, in katerih poslovni deleži se prenašajo, (skoraj) sočasno prenesejo vse preostale poslovne deleže v tej družbi na isto osebo?

3. Če je tudi odgovor na drugo vprašanje nikalen: Ali je treba prenos poslovnih deležev iz prvega vprašanja šteti za prenos (dela) podjetja v smislu člena 5(8) in /ali člena 6(5) Šeste direktive, če se upošteva, da je ta prenos tesno povezan z dejavnostmi upravljanja v okviru te udeležbe?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

19 Evropska komisija sicer izrecno ne uveljavlja ugovora nedopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe, vendar v svojih predlogih, ki jih je predložila Sodišču, navaja dvome o upoštevnosti postavljenih vprašanj za spor v glavni stvari. Komisija meni, da predložitveno sodišče lahko odloči o odbitku DDV na podlagi dejstev, ki jih pozna. Meni, da ni upoštevno vprašanje, ali transakcija iz postopka v glavni stvari ne spada na področje uporabe DDV in ali je oproščena na podlagi člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive, ampak vprašanje, ali se DDV, ki ga je družba X plačala za storitve, ki

so ji bile opravljene, lahko odbije, pri čemer za odgovor na to vprašanje zadošča ugotoviti, ali je mogoče šteti, da se stroški, nastali družbi X, nanašajo na prenosa poslovnih deležev ali druge dejavnosti družbe X, torej storitve upravljanja, ki jih je opravljala.

20 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča postavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama, velja domneva upoštevnosti (glej sodbi z dne 7. oktobra 2010 v zadevi dos Santos Palhota in drugi, C-515/08, ZOdl., str. I-9133, točka 20, in z dne 5. aprila 2011 v zadevi Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, C-119/09, ZOdl., str. I-2551, točka 21).

21 Sodišče lahko predlog nacionalnega sodišča zavrne samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z resničnostjo ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, ki so potrebni za to, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo uporabne odgovore (glej zlasti sodbe z dne 5. decembra 2006 v združenih zadevah Cipolla in drugi, C-94/04 in C-202/04, ZOdl., str. I-11421, točka 25; z dne 7. decembra 2010 v zadevi R., C-285/09, ZOdl., str. I-12605, točka 32, in z dne 19. junija 2012 v zadevi Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, točka 32 in navedena sodna praksa).

22 V obravnavanem primeru ni tako. Čeprav je iz predložitvene odločbe razvidno, da se spor o glavni stvari nanaša na zavrnitev pravice do odbitka DDV za storitve povezane s prenosom poslovnih deležev, in ne na davčno obravnavo tega prenosa, pa se pravica do odbitka določi predvsem glede na davčno obravnavo izstopnih transakcij, na katere se nanašajo vstopne transakcije (zgoraj navedena sodba SKF, točka 60).

23 Razlaga prava Unije, za katero je zaprosilo predložitveno sodišče, da bi ugotovilo, kakšno davčno obravnavo je treba uporabiti za transakcijo, kot je ta v postopku v glavni stvari, dejansko ustreza objektivni potrebi, povezani z rešitvijo spora pred njim.

24 Predlog za sprejetje predhodne odločbe je torej dopusten.

Utemeljenost

25 Predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 5(8) in/ali 6(5) Šeste direktive razlagati tako, da je prenos 30-odstotnega poslovnega deleža v družbi, za katero prenosnik opravlja storitve, ki so predmet DDV, prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja ali storitev v smislu teh določb. V primeru nikalnega odgovora predložitveno sodišče sprašuje, ali so pogoji uporabe navedenih določb vendarle izpolnjeni, če so preostali lastniki poslovnih deležev sočasno prenesli preostale poslovne deleže te družbe in je ta prenos tesno povezan z dejavnostmi upravljanja, opravljenimi za to družbo.

26 Glede na to, da se predložitveno sodišče sklicuje na določbi Šeste direktive, ki se nanašata na dobavo blaga in opravljanje storitev, je treba najprej spomniti, da se v skladu s členom 6(1) te direktive šteje, da odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne, pomeni opravljanje storitev. Člen 6(5) navedene direktive je torej treba načeloma glede na okoliščine v postopku v glavni stvari šteti za upoštevnega.

27 Vendar člen 5(3)(c) te direktive državam članicam omogoča, da za premoženje v stvareh štejejo deleže ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku pravno ali dejansko lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine (sodba z dne 5. julija 2012 v zadevi DTZ Zadelhoff, C-259/11, točka 31). Zato ni mogoče izključiti, da je člen 5(8) Šeste direktive lahko upošteven za postopek v glavni stvari.

28 Ker Splošno sodišče nima dovolj informacij, da bi ugotovilo, katera od dveh določb, navedenih v vprašanjih za predhodno odločanje, je uporabljiva v okoliščinah v postopku v glavni stvari, je treba razložiti člen 5(8) Šeste direktive, ker navaja vsebino pravila o neopravljeni dobavi, in po potrebi smiselno uporabiti elemente razlage člena 5(8) za člen 6(5) te direktive.

29 Na prvem mestu je glede vprašanja, ali prenos 30-odstotnega poslovnega deleža družbe lahko pomeni prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja, treba spomniti, da člen 5(8), prvi stavek, Šeste direktive določa, da lahko države članice ob prenosu celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in da je prejemnik obravnavan kot naslednik prenosnika. Iz tega je razvidno, da če je država članica izkoristila to možnost, se prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja ne šteje za dobavo blaga v smislu Šeste direktive in v skladu z njenim členom 2 ni predmet DDV (glej sodbi z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 30, in z dne 27. novembra 2003 v zadevi Zita Modes, C-497/01, Recueil, str. I-14393, točka 29, ter zgoraj navedeno sodbo SKF, točka 36, in sodbo z dne 10. novembra 2011 v zadevi Schriever, C-444/10, ZOdl., str. I-11071, točka 20).

30 Ni sporno, da je Kraljevina Nizozemska izkoristila možnosti iz navedene določbe.

31 Ker Šesta direktiva ne določa, da se pojem prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja določi v pravu držav članic, je ta pojem samostojen pojem prava Unije, ki ga je treba zato razlagati enako, da se izogne razlikam pri uporabi sistema DDV v državah članicah (zgoraj navedeni sodbi Zita Modes, točki 32 in 35, in Schriever, točka 22).

32 Sodišče je navedeni pojem razložilo v smislu, da zajema prenos sredstev podjetja ali samostojnega dela podjetja, vključno s premoženjem v stvareh in glede na okoliščine zadeve v pravicah, ki skupaj tvorijo podjetje ali del podjetja, ki lahko opravlja samostojno gospodarsko dejavnost, vendar ne zajema preprostega prenosa sredstev podjetja, kot je prodaja zalog proizvodov (glej zgoraj navedene sodbe Zita Modes, točka 40; SKF, točka 37, in Schriever, točka 24). Za uporabo člena 5(8) Šeste direktive je pomembno tudi, da mora imeti prevzemnik namen, da prenesena sredstva podjetja ali preneseni del podjetja uporablja, in ne da preprosto takoj preneha opravljati zadevno dejavnost in da proda morebitne zaloge blaga (zgoraj navedeni sodbi Zita Modes, točka 44, in Schriever, točka 37).

33 Kot navaja predložitveno sodišče, je iz točk 38 in 40 zgoraj navedene sodbe SKF sicer razvidno, da Sodišče ni izključilo, da prenos 100-odstotnega poslovnega deleža v določenih okoliščinah lahko pomeni prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetij, če je posledica takega prenosa popolni ali delni prenos sredstev zadevnih podjetij. Vendar Sodišče v zadevi, v kateri je bila sprejeta navedena sodba, ni imelo dovolj podatkov, da bi lahko odločilo, ali se člen 5(8) Šeste direktive uporabi za transakcijo, kot je bila ta v navedeni zadevi, in je presojo glede tega prepustilo predložitvenemu sodišču.

34 Sodišče je v točki 25 zgoraj navedene sodbe Schriever poudarilo, da mora za ugotovitev, da gre za prenos sredstev podjetja ali samostojnega dela podjetja v smislu člena 5(8) Šeste direktive, sklop prenesenih elementov zadostovati za nadaljevanje samostojne gospodarske dejavnosti.

35 V zvezi s tem je treba poudariti, da lastništvo poslovnih deležev podjetja v nasprotju z lastništvom sredstev podjetja ne zadošča za nadaljevanje samostojne gospodarske dejavnosti.

36 V skladu s sodno prakso Sodišča namreč pridobitev, lastništvo in prodaja družbenih deležev sami po sebi niso gospodarska dejavnost v smislu Šeste direktive, ker sama pridobitev poslovnih deležev v drugih podjetjih namreč ne pomeni izkoriščanja premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Morebitna dividenda kot rezultat te udeležbe izhaja iz samega lastništva premoženja (glej v tem smislu sodbe z dne 20. junija 1991 v zadevi Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Recueil, str. I-3111, točka 13; z dne 14. novembra 2000 v zadevi Floridienne in Berginvest, C-142/99, Recueil,

str. I-9567, točki 17 in 22; z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations, C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 19, in z dne 6. septembra 2012 v zadevi Portugal Telecom, C-496/11, točka 32 in navedena sodna praksa).

37 Drugače je, kadar poleg udeležbe pride tudi do neposrednega ali posrednega sodelovanja pri upravljanju družb, v katerih so bili deleži pridobljeni, če to upravljanje vključuje izvajanje z DDV obdavčenih transakcij, kot so upravne, finančne, komercialne in tehnične storitve (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Polysar Investments Netherlands, točka 14; Floridienne in Berginvest, točki 18 in 19; Cibo Participations, točki 20 in 21, in Portugal Telecom, točki 33 in 34).

38 Kot trdi nemška vlada, lahko torej prenos poslovnih deležev ne glede na njihovo velikost pomeni prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja v smislu člena 5(8) Šeste direktive zgolj, če se udeležba nanaša na samostojno enoto, ki omogoča opravljanje samostojne gospodarske dejavnosti, in če to dejavnost nadaljuje prevzemnik. Zgolj prenos poslovnih deležev brez prenosa sredstev pridobitelju ne omogoča, da kot naslednik prenosnika nadaljuje samostojno gospodarsko dejavnost.

39 Družbeniki namreč niso lastniki sredstev podjetja, v katerem so udeleženi, ampak lastniki poslovnih deležev, na podlagi katerih imajo pravico do dividende, obveščenosti in sodelovanja pri sprejemanju odločitev, pomembnih za upravljanje podjetja. Glede 30-odstotnega poslovnega deleža v družbi je treba ugotoviti, da ta pomeni le omejen vpliv na družbo.

40 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da prenos 30-odstotnega poslovnega deleža družbe ne more pomeniti prenosa celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja v smislu člena 5(8) Šeste direktive.

41 Te ugotovitve ni mogoče izpodbijati na podlagi cilja navedene določbe. V skladu s sodno prakso Sodišča je posebni cilj člena 5(8) Šeste direktive olajšati in poenostaviti prenos podjetij ali delov podjetij, tako da se ti prenosi poenostavijo in da se prepreči, da bi prejemnik nosil čezmerno davčno breme, ki bi mu bilo vsekakor pozneje povrnjeno z odbitjem plačanega vstopnega DDV (glej zgoraj navedeni sodbi Zita Modes, točka 39, in Schriever, točka 23).

42 Sodišče je v zvezi s tem ugotovilo, da je posebna obravnava med drugim upravičena, če bi bil lahko znesek DDV, ki bi ga bilo treba plačati za prenos, zelo velik v primerjavi z viri zadevnega podjetja (zgoraj navedena sodba Zita Modes, točka 41).

43 Ta problem se ne pojavi pri prenosu poslovnega deleža, in to ne glede na njegovo velikost. Kot je namreč razvidno iz točk 36 in 37 te sodbe, prodaja poslovnih deležev bodisi ni gospodarska dejavnost, obdavčena z DDV, bodisi je opravičena na podlagi člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive, če je njen namen neposreden ali posreden vpliv na upravljanje družbe, katere poslovni delež je bil pridobljen (sodba z dne 20. junija 1996 v zadevi Wellcome Trust, C-155/94, Recueil, str. I-3013, točka 35). Pridobitelj poslovnih deležev niti v prvem niti v drugem primeru ni obdavčen z DDV.

44 Na drugem mestu je treba obravnavati, ali bi bil odgovor drugačen, če bi se upoštevalo, da vsi družbeniki skoraj sočasno svoje poslovne deleže prodajo istemu kupcu, tako da ta postane 100-odstotni lastnik poslovnih deležev zadevnega podjetja.

45 V zvezi s tem je treba spomniti, da se v skladu s temeljnim načelom sistema DDV s tem davkom obdavči vsaka transakcija proizvodnje ali distribucije, pri čemer se odbitek obračuna od DDV, ki je neposredno obremenil strošek različnih sestavnih delov cene (glej zlasti sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 29, in zgoraj navedeno sodbo Abbey National, točka 27).

46 Poleg tega je treba poudariti, da je v besedilu člena 5(8) Šeste direktive uporabljen pojem „prenosnik“ v ednini, kar pomeni, da se ta določba ne uporabi, kadar več prenosnikov proda njihov delež enemu pridobitelju.

47 Vsako transakcijo je torej treba obravnavati posamično in neodvisno.

48 Sodišče je v točki 79 zgoraj navedene sodbe SKF sicer res ugotovilo, da okoliščina, da se prenos opravi z več zaporednimi transakcijami, ne vpliva na analizo davčne obravnave, ki jo je treba uporabiti za ta prenos.

49 Vendar, kot je bilo opozorjeno v točki 33 te sodbe, Sodišče v zadevi, v kateri je bila sprejeta zgoraj navedena sodba SKF, ni imelo dovolj podatkov, da bi odločilo, ali je bilo mogoče člen 5(8) Šeste direktive uporabiti za transakcijo iz postopka v glavni stvari, in je odgovorilo z razlago člena 13(B)(d)(5) te direktive.

50 Okoliščine v navedeni zadevi se vsekakor razlikujejo od okoliščin v postopku v glavni stvari, saj se navedena zadeva ni nanašala na vprašanje več prodajalcev, ki so izvedli zaporedne transakcije z istim kupcem.

51 Posledično prenosa vseh poslovnih deležev družbe, ki ga opravijo družbeniki, na eno osebo ni mogoče šteti za prenos celotnih sredstev podjetja v smislu člena 5(8) Šeste direktive.

52 Na tretjem mestu je treba glede tega, ali je za odgovor upoštevna okoliščina, da je prenos 30-odstotnega poslovnega deleža tesno povezan z dejavnostmi upravljanja, ki jih prodajalec izvaja za družbo, v kateri je udeležen, poudariti, da se zdi, kot menita nizozemska vlada in vlada Združenega kraljestva, da je prenehanje dejavnosti upravljanja neposredna in logična posledica prodaje poslovnih deležev družbe X.

53 Drugače bi bilo zgolj, če bi bile dejavnosti upravljanja, ki jih izvaja prodajalec, samostojna enota njegovega podjetja, ki bi ga prevzemnik prevzel samostojno in bi zanjo plačal protivrednost, drugačno od cene poslovnih deležev. Vendar bi v takem primer prenos celotnih sredstev podjetja pokril le dejavnosti upravljanja, ne pa prenosa poslovnih deležev, ker se ti transakciji nanašata na različni podjetji.

54 Ugotoviti je torej treba, da okoliščina, da je prenos poslovnih deležev izveden sočasno s prenehanjem dejavnosti upravljanja, ni upoštevna za odgovor na vprašanja za predhodno odločanje.

55 Nazadnje, za koristen odgovor na vprašanja za predhodno odločanje, ki ga predložitveno sodišče potrebuje za odločitev o obstoju pravice do odbitka v okoliščinah postopka v glavni stvari, je treba spomniti, da pravica do odbitka obstaja, kadar so vstopne transakcije neposredno in takoj povezane z izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Če te povezave ni, je treba preveriti, ali so vstopni stroški za pridobitev blaga in storitev sestavni del splošnih stroškov, povezanih s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca. V obeh primerih obstoj neposredne in takojšnje povezave pomeni, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno posebnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih v okviru svojih gospodarskih dejavnosti dobavlja davčni zavezanec (zgoraj navedeni sodbi Cibo Participations, točki 31 in 33, in SKF, točka 60, ter sodbi z dne 16. februarja 2012 v zadevi Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, točka 48, in z dne 21. februarja 2013 v zadevi Becker, C-104/12, točki 19 in 20).

56 Prenos poslovnih deležev iz postopka v glavni stvari je treba šteti za transakcijo, oproščeno na podlagi člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive, pri čemer je pravico do odbitka mogoče priznati le, če so bili stroški storitev, opravljenih za družbo X, v povezavi z navedenim prenosom del splošnih stroškov, ki se nanašajo na njeno celotno gospodarsko dejavnost in niso vključeni v prodajno ceno navedenih poslovnih deležev.

57 Predložitveno sodišča mora torej preveriti, ali je ta pogoj izpolnjen, pri čemer mora upoštevati vse okoliščine, v katerih so bile izvedene transakcije v postopku v glavni stvari.

58 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člena 5(8) in/ali 6(5) Šeste direktive razlagati tako, da prenos 30-odstotnega poslovnega deleža v družbi, za katero prenosnik opravi storitve, ki so predmet DDV, ni prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja ali storitev v smislu teh določb, ne glede na to, da so preostali lastniki poslovnih deležev skoraj sočasno prenesli preostale poslovne deleže te družbe na isto osebo in da je ta prenos tesno povezan z dejavnostmi upravljanja, opravljenimi za to družbo.

Stroški

59 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Člena 5(8) in/ali 6(5) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da prenos 30-odstotnega poslovnega deleža v družbi, za katero prenosnik opravi storitve, ki so predmet DDV, ni prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja ali storitev v smislu teh določb, ne glede na to, da so preostali lastniki poslovnih deležev skoraj sočasno prenesli preostale poslovne deleže te družbe na isto osebo in da je ta prenos tesno povezan z dejavnostmi upravljanja, opravljenimi za to družbo.

Podpisi