

V?c C-29/08

Skatteverket

v.

AB SKF

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Regeringsrätten)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánky 2, 4, ?l. 13 ?ást B písm. d) bod 5 a ?lánek 17 – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánky 2, 9, ?l. 135 odst. 1 písm. f) a ?lánek 168 – Prodej dce?iné spole?nosti mate?skou spole?ností a p?evod jejího podílu v ovládané spole?nosti – Oblast p?sobnosti DPH – Osvobození – Poskytování služeb po?ízených v rámci operací spo?ívajících v p?evodu akcií – Odpo?itatelnost DPH“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Hospodá?ské ?innosti ve smyslu ?lánku 4 šesté sm?rnice – Pojem*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 2 odst. 1 a ?l. 4 odst. 1 a 2, a sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 2 odst. 1 a ?l. 9 odst. 1)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?rnicí – Operace v oblasti cenných papír? uvedené v ?l. 13 ?ásti B písm. d) bodu 5*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást B písm. d) bod 5, a sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 135 odst. 1 písm. f)]

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 1 a 2, a sm?rnice Rady 2006/112, ?lánek 168)

1. ?lánek 2 odst. 1 a ?l. 4 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění sm?rnice 95/7, jakož i ?l. 2 odst. 1 a ?l. 9 odst. 1 sm?rnice 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že p?evod veškerých akcií dce?iné spole?nosti mate?skou spole?ností, která v této dce?iné spole?nosti drží 100% podíl, jakož i p?evod její zbývající kapitálové ú?asti v ovládané spole?nosti, v níž dříve držela 100% podíl, p?íemž mate?ská spole?nost t?mto spole?nostem poskytla služby podléhající dani z p?ídané hodnoty, je hospodá?skou ?inností spadající do oblasti p?sobnosti uvedených sm?rníc.

P?evodem veškerých akcií držených v dce?iné a ovládané spole?nosti totiž mate?ská spole?nost ukon?uje svou kapitálovou ú?ast v t?chto spole?nostech. Pokud tato mate?ská spole?nost, jakožto mate?ská spole?nost pr?myslového seskupení, zasahovala do ?ízení této dce?iné a ovládané spole?nosti, když jim za protiplnění poskytovala r?zné služby v oblasti správy, ú?etnictví a obchodu, z nichž byla povinna odvést da? z p?ídané hodnoty, lze uvedený p?evod provedený uvedenou mate?skou spole?ností za ú?elem restrukturalizace seskupení spole?ností považovat

za operaci spočívající v získávání pravidelného příjmu z činností, které přesahují rámec pouhého prodeje akcií. Tato operace se vyznačuje přímou souvislostí s organizací činnosti vykonávané seskupením, a je tak přímo, trvale a nutně spojena s činností osoby povinné k dani podléhající dani. Taková operace v důsledku toho spadá do rozsahu působnosti daně z přidané hodnoty.

Nicméně, v rozsahu, v němž lze na převod akcií nahlížet jako na převod souhrnu majetku podniku nebo jeho části ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, ve znění směrnice 95/7, nebo čl. 19 prvního pododstavce směrnice 2006/112, a za podmínky, že si dotyčný členský stát zvolil možnost stanovenou v těchto ustanoveních, není tato operace hospodářskou činností podléhající dani z přidané hodnoty.

Na tyto závěry nemá vliv okolnost, že převod akcií probíhá prostřednictvím několika po sobě následujících operací.

(viz body 32–33, 41, výrok 1, 4)

2. Převod veškerých akcií dceřiné společnosti mateřskou společností, která v této dceřiné společnosti drží 100% podíl, jakož i převod její zbývajících kapitálové úasti v ovládané společnosti, v níž dříve držela 100% podíl, přičemž mateřská společnost tímto společenstvem poskytla služby podléhající dani z přidané hodnoty, musí být osvobozen od uvedené daně podle čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice 95/7, jakož i podle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Slovní spojení „operace [...] v oblasti akcií“ ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice se totiž týká operací, které mohou přivést k vzniku, změně či zániku práv a povinností účastníků právního vztahu ve vztahu k cenným papírům, s výjimkou služeb v oblasti správy, služby věcné či technické povahy, jakož i informačních činností v oblasti financí, které nemají právní a finanční postavení mezi účastníky právního vztahu. Vzhledem tedy k tomu, že prodej akcií má právní a finanční postavení účastníků transakce, vztahuje se na tuto operaci osvobození stanovené ve výše uvedených ustanoveních v rozsahu, v němž tato operace spadá do rozsahu působnosti daně z přidané hodnoty.

Na tyto závěry nemá vliv okolnost, že převod akcií probíhá prostřednictvím několika po sobě následujících operací.

(viz body 48–50, 53, výrok 2, 4)

3. Podle čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice 95/7, jakož i podle článku 168 směrnice 2006/112 existuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu z plnění uskutečněných pro potřeby převodu veškerých akcií dceřiné společnosti mateřskou společností, která v této dceřiné společnosti drží 100% podíl, jakož i převod její zbývajících kapitálové úasti v ovládané společnosti, v níž dříve držela 100% podíl, pokud mezi náklady spojenými s plněními na vstupu a veškerými hospodářskými činnostmi osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost.

Je na předkládajícím soudu, aby s přihlédnutím k veškerým okolnostem, za nichž probíhají dotčené operace, určil, zda vzniklé náklady mohou být vyjádřeny v ceně prodaných akcií, nebo zda jsou pouze jednou ze složek ceny plnění, která jsou výsledkem hospodářských činností osoby povinné k dani.

Na tyto závěry nemá vliv okolnost, že převod akcií probíhá prostřednictvím několika po sobě

následujících operací.

(viz bod 73, výrok 3–4)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

29. října 2009(*)

„Šestá směrnice o DPH – články 2, 4, čl. 13 část B písm. d) bod 5 a článek 17 – Směrnice 2006/112/ES – články 2, 9, čl. 135 odst. 1 písm. f) a článek 168 – Prodej dceřiné společnosti mateřskou společností a převod jejího podílu v ovládané společnosti – Oblast působnosti DPH – Osvobození – Poskytování služeb pořízených v rámci operací spočívajících v převodu akcií – Odpočitatelnost DPH“

Ve věci C-29/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) ze dne 17. ledna 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 25. ledna 2008, v řízení

Skatteverket

proti

AB SKF,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení P. Lindh, předsedkyně šestého senátu, zastupující předsedkyně třetího senátu, A. Rosas, a U. Løhmus (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. prosince 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Skatteverket B. Persson, jako zmocněnkyní,
- za AB SKF R. Treutigerem a O. Henkowem, advokater,
- za švédskou vládu K. Petkovskou a A. Engmanem, jako zmocněnci,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království Z. Bryanston-Cross, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s I.

Huttonem, barrister,

– za Komisi Evropských společenství J. Enegrenem a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,
po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. února 2009,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2, 4, čl. 13 části B písm. d) bodu 5 a článku 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“), jakož i článků 2, 9, čl. 135 odst. 1 písm. f) a článku 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (správa daní) a společností AB SKF (dále jen „SKF“) ve věci závazného posouzení vydaného ze strany Skatterättsnämnden (rady pro daňové právo) na žádost společnosti SKF týkající se odpočitatelnosti daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu ze služeb pořízených společnostmi SKF v rámci operace spočívající v převodu akcií.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 druhý pododstavec první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3) stanoví, že „[k]aždé plnění je podrobeno [DPH] vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky [DPH], kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky [která byla odvedena v rámci nákladů představujících jednotlivé složky ceny]“.

4 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice podléhá DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

5 Článek 4 této směrnice zní:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje [se považuje zejména] využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[...]“

6 Podle čl. 5 odst. 8 šesté směrnice:

„Je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce. [...]“

7 Podle čl. 6 odst. 1 druhého pododstavce první odrážky uvedené směrnice může poskytování služeb mimo jiné spočívat v postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý dokument zakládající vlastnické právo, či nikoli.

8 Článek 13 část B písm. d) bod 5 šesté směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od DPH „operace včetně sjednání a vyjma řízení a správ[y] v oblasti akcí, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů [...]“.

9 Článek 17 uvedené směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 téže směrnice, se týká vzniku a rozsahu nároku na odpis. Jeho odstavce 1 a 2 zní následovně:

„1. Nárok na odpis daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpisitelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpisovat od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani [která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani];

[...]“

10 Směrnice 2006/112 ke dni 1. ledna 2007 zrušila a nahradila stávající právní předpisy Společenství týkající se DPH, zejména šestou směrnicí. Podle prvního a třetího bodu odvodnění směrnice 2006/112 bylo přepracování šesté směrnice nezbytné, aby byla veškerá použitelná ustanovení prezentována jasně a racionálně, s přepracovanou strukturou a zněním, aniž by v zásadě byly učiněny vnitřní změny.

11 Článek 2 této směrnice stanoví:

„1. Především DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

12 Článek 9 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou ?inností“ se rozumí veškerá ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou ?innost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.“

13 ?lánek 19 první pododstavec sm?rnice 2006/112 odpovídá první v?t? ?l. 5 odst. 8 šesté sm?rnice.

14 Podle ?l. 25 písm. a) sm?rnice 2006/112 m?že poskytnutí služby mimo jiné spo?ívat v postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na ur?itý dokument zakládající vlastnické právo, ?i nikoli.

15 Podle ?l. 135 odst. 1 písm. f) uvedené sm?rnice ?lenské státy osvobodí od dan? „?innosti v?etn? sjednávání, avšak vyjma ?ízení a správy, týkající se akcií, podíl? na spole?nostech nebo sdruženích, dluhopis? a jiných cenných papír?, krom? doklad? zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papír? uvedených v ?l. 15 odst. 2“.

16 ?lánek 168 sm?rnice 2006/112 zní:

„Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely zdan?ných pln?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve ?lenském stát?, v n?mž tato pln?ní uskute??uje, odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto ?ástky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto ?lenském stát? za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

17 Zákon ?. 200 o DPH [Mervärdesskattelagen (1994:200)] ze dne 30. b?ezna 1994 ve své kapitole 1 ?látku 1 stanoví, že DPH se odvádí státní pokladn? z dodání zboží nebo poskytnutí služeb, která podléhají dani, uskute?n?ných na švédském území v rámci samostatn? výd?le?né ?innosti.

18 Kapitola 3 ?lánek 9 tohoto zákona stanoví, že jsou osvobozena zejména pln?ní týkající se cenných papír?, jako je dodání nebo obchodování s akciemi, jinými podíly a pohledávkami zprost?edkovatelem bez ohledu na to, zda jsou vázány na ur?itý dokument zakládající vlastnické právo k nim, ?i nikoli, a správa investičního fondu.

19 Kapitola 8 ?lánek 3 uvedeného zákona stanoví, že v rozsahu, v n?mž jsou zboží a služby využívány pro ú?ely hospodá?ské ?innosti osoby povinné k dani, má tato osoba nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu v rámci po?ízení zboží nebo služeb nebo v rámci jejich dovozu.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

20 Akciová spole?nost SKF je mate?skou spole?ností pr?myslového seskupení, které své ?innosti provozuje v n?kolika státech. Aktivn? se ú?astní ?ízení svých dce?iných spole?ností a poskytuje jim za úplatu takové služby, jako je ?ízení, správa a obchodní politika. SKF je povinna z t?chto služeb ú?tovaných dce?iným spole?nostem odvád?t DPH.

21 SKF zamýšlí provést restrukturalizaci svého seskupení a v jejím rámci p?evést ?innost jedné ze svých dce?iných spole?ností, v níž drží 100% podíl na základním kapitálu (dále jen

„dceřiná společnost“), převodem veškerých akcií této společnosti. Krom toho převede svou kapitálovou účast ve výši 26,5 % v jiné společnosti, v níž dříve držela 100% podíl (dále jen „ovládaná společnost“), které jakožto mateřská společnost poskytovala služby podléhající DPH. Dvodem těchto převodů je shromáždění prostředků za účelem financování jiných činností seskupení. Za účelem uskutečnění těchto převodů zamýšlí SKF využít služeb v oblasti oceňování cenných papírů, podpory při vyjednávání a specializovaných právních služeb v oblasti vypracování smluv. Poskytnutí těchto služeb bude podléhat DPH.

22 Za účelem vyjasnění daňových důsledků dotčených převodů požádala SKF Skatterättsnämnden o závazné posouzení ohledně odpověditelnosti DPH odvedené na vstupu ze služeb pořízených v rámci převodu akcií jak dceřiné, tak ovládané společnosti.

23 Ve svém závazném posouzení ze dne 12. ledna 2007 dospěla Skatterättsnämnden k závěru, že v obou případech má SKF nárok na odpot DPH odvedené na vstupu z těchto služeb. Měla za to, že služby poskytnuté společností SKF dceřiné a ovládané společnosti jsou součástí výkonu hospodářské činnosti a že DPH odvedená z jejích výdajů v rámci převzetí těchto společností byla odpověditelná. Stejně tak by měla být rovněž odpověditelná DPH odvedená z jejích výdajů v rámci ukončení této činnosti. Skutečnost, že je postupně ukončována činnost ve prospěch ovládané společnosti, na tomto posouzení nic nemění.

24 Skatteverket podala proti tomuto posouzení žalobu k předkládajícímu soudu a navrhla rozhodnout o neodpověditelnosti DPH odvedené z pořízených služeb. SKF navrhla potvrdit závazné posouzení Skatterättsnämnden.

25 Za těchto okolností se Regeringsrätten rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 2 a 4 šesté směrnice [...] a články 2 a 9 směrnice 2006/112 [...] vykládány v tom smyslu, že plněním, které je předmětem [DPH], je i převod akcií dceřiné společnosti osobou povinnou k dani, která této dceřiné společnosti poskytla služby, jež jsou předmětem [DPH]?

2) Bude-li první otázka zodpovězena tak, že převod představuje zdanitelné plnění, vztahuje se na něj osvobození od daně stanovené v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 [šesté] směrnice [...] a v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 pro plnění týkající se akcií?

3) Bez ohledu na odpovědi na obě předcházející otázky, může existovat nárok na odpot výdajů přímo souvisejících s převodem, stejně jako je tomu v případě režijních výdajů?

4) Má pro zodpovězení uvedených otázek význam okolnost, že se převod akcií dceřiné společnosti uskutečňuje v několika fázích?“

K předběžným otázkám

K první předběžné otázce

26 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 2 odst. 1 a čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice a čl. 2 odst. 1 a čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že je hospodářskou činností spadající do oblasti působnosti uvedených směrnic převod veškerých akcií dceřiné společnosti mateřskou společností, která v této dceřiné společnosti drží 100% podíl, jakož i převod její zbývající kapitálové části v ovládané společnosti, v níž dříve držela 100% podíl a které poskytla služby podléhající DPH.

27 Nejprve je třeba připomenout, že z článku 2 šesté směrnice a z čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112, které vymezují rozsah působnosti DPH, vyplývá, že uvnitř členského státu jsou

předmětem této daně pouze činnosti, které mají hospodářskou povahu. Podle § 4 odst. 1 šesté směrnice, jakož i § 9 směrnice 2006/112 se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která provádí samostatně kterou z těchto hospodářských činností. Pojem „hospodářská činnost“ je definován v § 4 odst. 2 šesté směrnice jako zahrnující veškerou činnost producenta, obchodníka a poskytovatele služeb, a zejména plnění zahrnující využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

28 Podle ustálené judikatury pouhé nabývání, držení a pouhý prodej akcií nejsou samy o sobě hospodářskými činnostmi ve smyslu šesté směrnice (viz zejména rozsudky ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, Recueil, s. I-4295, bod 59, jakož i ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, Sb. rozh. s. I-1315, bod 25 a citovaná judikatura). Tyto operace totiž nezahrnují využívání majetku za účelem pravidelného vytváření příjmu, jelikož jediná odměna za tyto operace je tvořena případným ziskem při prodeji těchto akcií (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek EDM, bod 58).

29 Soudní dvůr upřesnil, že do rozsahu působnosti DPH spadají pouze platby, které jsou protiplněním za určitou operaci nebo hospodářskou činnost, a že tomu tak není v případě plateb, které jsou důsledkem pouhého vlastnictví majetku, jako je tomu v případě dividend nebo jiných výnosů z akcií (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 22. června 1993, Sofitam, C-333/91, Recueil, s. I-3513, bod 13; ze dne 6. února 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Recueil, s. I-745, bod 15, jakož i výše uvedený rozsudek EDM, bod 49).

30 Soudní dvůr však rozhodl, že je tomu jinak, pokud je kapitálová účast v jiném podniku spojena s přímým či nepřímým zasahováním do řízení společnosti, v níž proběhlo převzetí kapitálové účasti, aniž by byla dotčena práva, která náleží majiteli kapitálové účasti jakožto akcionáři nebo společníkovi (viz rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Recueil, s. I-3111, bod 14; ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, Recueil, s. I-9567, bod 18; usnesení ze dne 12. července 2001, Welthgrove, C-102/00, Recueil, s. I-5679, bod 15, a rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 20), v rozsahu, v němž s sebou takové zasahování nese uskutečnění takových transakcí podléhajících DPH podle § 2 šesté směrnice, jako je poskytování služeb v oblasti správy, účetnictví a výpočetní techniky (výše uvedený rozsudek Floridienne a Berginvest, bod 19; výše uvedené usnesení Welthgrove, bod 16; výše uvedený rozsudek Cibo Participations, bod 21, jakož i rozsudek ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 46).

31 Z judikatury Soudního dvora krom toho vyplývá, že operace týkající se akcií nebo podílů na společnosti spadají do rozsahu působnosti DPH, pokud jsou prováděny v rámci podnikatelské činnosti obchodování s cennými papíry, za účelem přímého či nepřímého zasahování do řízení společností, v nichž proběhlo převzetí kapitálové účasti, nebo pokud jsou přímo, trvale a nutně spojeny s činností podléhající dani (viz zejména rozsudek ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Recueil, s. I-3013, bod 35, jakož i výše uvedený rozsudek Harnas & Helm, bod 16 a citovaná judikatura).

32 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že SKF, jakožto mateřská společnost průmyslového seskupení, zasahovala do řízení dceřiné a ovládané společnosti, když jim za protiplnění poskytovala různé služby v oblasti správy, účetnictví a obchodu, z nichž byla povinna odvést DPH.

33 Převodem veškerých akcií držných v dceřiné a ovládané společnosti SKF ukončuje svou kapitálovou účast v těchto společnostech. Uvedený převod provedený mateřskou společností za účelem restrukturalizace seskupení společností lze považovat za operaci spočívající v získávání pravidelného příjmu z činností, které přesahují rámec pouhého prodeje akcií (viz v tomto smyslu

rozsudek ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 20 a citovaná judikatura). Tato operace se vyznačuje přímou souvislostí s organizací činnosti vykonávané seskupením, a je tak přímo, trvale a nutně spojena s činností osoby povinné k dani, která podléhá dani, ve smyslu judikatury citované v bodě 31 tohoto rozsudku. Taková operace v důsledku toho spadá do rozsahu působnosti DPH.

34 Jak uvedl generální advokát v bodě 34 svého stanoviska, je toto zjištění ostatně v souladu se zásadami rovného zacházení a fiskální neutrality, které vyžadují, aby byla posouzení týkající se přiznání hospodářské povahy operacím spočívajícím v převzetí kapitálové úasti doprovázeném zasahováním ze strany mateřské společnosti do řízení jejích dceřiných a ovládaných společností vztažena i na operace spočívající v převodu kapitálové úasti, kterými je takové zasahování ukončeno (viz obdobně výše uvedené rozsudky Wellcome Trust, bod 33, a Kretztechnik, bod 19).

35 Pokud jde o povahu dotčené operace, Komise Evropských společností tvrdí, že by na ni mělo být nahlíženo jako na převod souhrnu majetku nebo jeho části ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, který jakožto dodání zboží musí být považován za hospodářskou činnost. Podle Komise jsou prodej veškerých aktiv společnosti a prodej veškerých akcií společnosti z funkčního hlediska rovnocenné.

36 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, stejně jako čl. 19 první pododstavec směrnice 2006/112, ve své první větě 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 využil této možnosti, není převod souhrnu majetku nebo jeho části považován za dodání zboží pro účely šesté směrnice. V souladu s jejím článkem 2 tedy takový převod nepodléhá DPH (viz rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 30, a ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C-497/01, Recueil, s. I-14393, bod 29).

37 Mimoto, pojem „přev[od] souhrnu majetku nebo jeho části“ byl Soudním dvorem vyložen v tom smyslu, že se vztahuje na převod obchodního majetku nebo samostatné části podniku, které zahrnují hmotné a případně nehmotné složky, jež ve svém souhrnu 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 uvedený rozsudek Zita Modes, bod 40).

38 V projednávaném případě nelze na základě spisu předaného Soudnímu dvoru určit, zda měl prodej akcií dceřiné a ovládané společnosti za důsledek převod souhrnu aktiv dotčených podniků nebo jejich částí. Kromě toho SKF na jednání uvedla, že případné použití čl. 5 odst. 8 šesté směrnice v projednávané věci ani nebylo před předkládajícím soudem diskutováno.

39 V takovém případě je třeba připomenout, že Soudní dvůr musí v rámci rozdělení pravomocí mezi soudy Společností a vnitrostátními soudy vzít v úvahu skutkový a legislativní kontext, do něhož jsou předložené otázky zasazeny, tak, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí (viz zejména rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Orfanopoulos a Oliveri, C-482/01 a C-493/01, Recueil, s. I-5257, bod 42; ze dne 18. prosince 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Sb. rozh. s. I-11767, bod 47, jakož i ze dne 14. února 2008, Dynamic Medien, C-244/06, Sb. rozh. s. I-505, bod 19).

40 Každopádně i za předpokladu, že by čl. 5 odst. 8 šesté směrnice nebo čl. 19 první pododstavec směrnice 2006/112 mohl být použit ve vztahu k takové operaci, jako je operace dotčená v předním řízení, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, je třeba podotknout, že SKF a švédská vláda na jednání uvedly, že si Švédské království zvolilo možnost stanovenou v těchto ustanoveních, podle níž má za to, že převod souhrnu majetku nespadá do oblasti působnosti šesté směrnice. V takovém případě není převod akcií, který vede k převodu souhrnu

majetku, hospodářskou činností podléhající DPH.

41 Z předcházejícího vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět, že čl. 2 odst. 1 a čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice a čl. 2 odst. 1 a čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že převod veškerých akcií dceřiné společnosti mateřskou společností, která v této dceřiné společnosti drží 100% podíl, jakož i převod její zbývajících kapitálové úasti v ovládané společnosti, v níž dříve držela 100% podíl, přičemž mateřská společnost tímto společně poskytl služby podléhající DPH, je hospodářskou činností spadající do oblasti působnosti uvedených směrnic. Nicméně v rozsahu, v němž lze na převod akcií nahlížet jako na převod souhrnu majetku podniku nebo jeho části, ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice nebo čl. 19 prvního pododstavce směrnice 2006/112, a za podmínky, že si dotyčný členský stát zvolil možnost stanovenou v těchto ustanoveních, není tato operace hospodářskou činností podléhající DPH.

Ke druhé předložené otázce

42 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda takový převod akcií, jako je převod dotčený v původním řízení, za předpokladu, že spadá do rozsahu působnosti DPH, musí být osvobozen od této daně podle čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, jakož i podle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

43 Švédská a německá vláda jsou toho názoru, že jakýkoliv prodej akcií, nakolik je hospodářskou činností, je na základě uvedených ustanovení osvobozen od DPH.

44 Komise má naopak za to, že se osvobození stanovené v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice a čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 týká pouze operací uskutečňovaných v rámci podnikatelské činnosti obchodování s cennými papíry. Operace dotčená v původním řízení by přitom měla být považována za strategický přesun aktiv mateřské společnosti provedený s cílem shromáždit prostředky za účelem financování jiných činností seskupení. Podle Komise není tato operace součástí obvyklé podnikatelské činnosti této společnosti a nespadá pod osvobození stanovené výše uvedenými ustanoveními.

45 Je třeba připomenout, že podle čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice a čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 osvobodí členské státy od DPH „operace, včetně sjednávání a výjma řízení a správ[y] v oblasti akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů [...]“.

46 I když je sice pravda, že výrazy použité za účelem vymezení osvobození od daně uvedených v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat restriktivně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služby uskutečněného osobou povinnou k dani za protiplnění (viz zejména výše uvedený rozsudek MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, bod 63, jakož i rozsudek ze dne 19. dubna 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, Sb. rozh. s. I-3225, bod 14), nic to nemění na tom, že by výklad navrhaný Komisí omezil dotčené osvobození způsobem, který nenachází oporu v dotčeném znění. Výraz „operace [...] v oblasti akcií“ uvedený v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice a v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 je totiž dostatečně široký, než aby se omezoval na obchodování s cennými papíry v rámci podnikatelské činnosti.

47 Kdyby byl výklad zastávaný Komisí přijat, bylo by s operacemi, které jsou v podstatě totožné, v rámci výbvu DPH zacházeno rozdílně v závislosti na tom, zda jsou, či nejsou součástí běžných a obvyklých činností osoby povinné k dani. Takové zacházení by bylo v rozporu s cíli systému DPH, jimiž jsou zajištění právní jistoty a usnadnění aktů spojených s uplatňováním této daně tím, že bude zohledněna – vyjma výjimečných případů – objektivní povaha dotčené operace (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group, C-4/94, Recueil, s. I-983, bod

24).

48 Pokud jde o rozsah uvedeného osvobození, Soudní dvůr konstatoval, že operace týkající se akcií a jiných cenných papírů jsou operacemi uskutečnými na trhu cenných papírů a že obchod s cennými papíry zahrnuje akty, které mají právní a finanční postavení mezi účastníky právního vztahu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, Recueil, s. I-3017, body 72 a 73). Slovní spojení „operace [...] v oblasti akcií“ ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice se tudíž týká operací, které mohou přivést k vzniku, změně nebo zániku práv a povinností účastníků právního vztahu ve vztahu k cenným papírům (rozsudek ze dne 13. prosince 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Recueil, s. I-10237, bod 33).

49 Z toho vyplývá, že na služby v oblasti správy, služby věcné či technické povahy, jakož i na informační činnosti v oblasti financí, které nemají právní a finanční postavení mezi účastníky právního vztahu, se nevztahuje osvobození stanovené v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice (viz výše uvedené rozsudky SDC, bod 66, jakož i CSC Financial Services, body 28 a 30).

50 Naproti tomu je třeba konstatovat, že prodej akcií má právní a finanční postavení účastníků transakce. Na tuto operaci se tedy v rozsahu, v němž spadá do rozsahu působnosti DPH, vztahuje osvobození stanovené v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice a v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

51 Tento výklad je potvrzen ustálenou judikaturou Soudního dvora, podle níž do oblasti působnosti šesté směrnice spadají, avšak od DPH jsou v souladu s čl. 13 části B písm. d) bodem 5 této směrnice osvobozeny zejména operace v oblasti akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů, které spočívají v získávání pravidelného příjmu z činností, které přetvářejí rámec prostého nabývání a prodeje cenných papírů (viz zejména výše uvedený rozsudek Kretztechnik, bod 20). Jak je uvedeno v bodu 31 tohoto rozsudku, tak je tomu zejména v případě operací, které jsou prováděny v rámci podnikatelské činnosti obchodování s cennými papíry za účelem přímého či nepřímého zasahování do řízení společností, v nichž proběhlo převzetí kapitálové úasti, nebo které jsou přímo, trvale a nutně spojeny s činností podléhající dani (viz zejména výše uvedené rozsudky Harnas & Helm, bod 16 a citovaná judikatura, jakož i EDM, bod 59).

52 V projednávaném případě přetváří prodej akcií společností SKF rámec prostého prodeje cenných papírů, jelikož představuje zasahování této společnosti do řízení dceřiné a ovládané společnosti. Kromě toho je zřejmé, že prodej akcií dotčený v povodním řízení je rovněž přímo spojen s hospodářskou činností společnosti SKF, která podléhá dani, a je nezbytný pro její výkon. Z toho vyplývá, že tato operace je osvobozena od DPH jak podle čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, tak podle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

53 V důsledku toho je třeba na druhou otázku odpovědět, že takový převod akcií, jako je převod dotčený v povodním řízení, musí být osvobozen od DPH podle čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, jakož i podle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

Ke třetí předběžné otázce

54 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda podle čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 této směrnice, jakož i podle článku 168 směrnice 2006/112 existuje nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z plnění uskutečněných pro potřeby převodu akcií z důvodu, že náklady na tato plnění jsou součástí režijních výdajů osoby povinné k dani.

55 Úvodem je třeba připomenout, že nárok na odpočet stanovený v člácích 17 až 20 šesté směrnice je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se přímo ve vztahu k celkové dani, která byla odvedena v rámci plnění uskutečněných na vstupu (viz zejména výše uvedený rozsudek Kretztechnik, bod 33, a rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, bod 24, a ze dne 4. června 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Sb. rozh. s. I-0000, bod 70).

56 Cílem systému odpočtu je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Faxworld, C-137/02, Recueil, s. I-5547, bod 37, jakož i výše uvedené rozsudky Inverstrand, bod 22; Securenta, bod 25, a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, bod 71).

57 Podle ustálené judikatury existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osob povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku (viz rozsudek ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 24, jakož i výše uvedené rozsudky Abbey National, bod 26, a Inverstrand, bod 23). Nárok na odpočet DPH, která byla odvedena z pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou složkou ceny plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz výše uvedené rozsudky Cibo Participations, bod 31; Kretztechnik, bod 35; Inverstrand, bod 23, a Securenta, bod 27).

58 Nárok na odpočet je nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud náklady na dotčené služby jsou součástí režijních výdajů posledně uvedených a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz zejména výše uvedené rozsudky Midland Bank, body 23 a 31; Abbey National, bod 35; Kretztechnik, bod 36, jakož i Inverstrand, bod 24).

59 Naproti tomu, pokud zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani mají souvislost s plněními osvobozenými od daně nebo nespadaajícími do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k výběru daně na výstupu, ani k jejímu odpočtu na vstupu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 24; ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 20, jakož i ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Sb. rozh. s. I-839, bod 28).

60 Z toho vyplývá, že se existence nároku na odpočet zjišťuje v závislosti na plněních na výstupu, pro jejichž účely jsou plnění na vstupu určena. Uvedený nárok proto existuje v případě, že plnění na vstupu podléhající DPH má přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Pokud tomu tak není, je třeba přezkoumat, 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 jejich hospodářských činností.

61 V projednávaném případě předkládající soud jednak označuje výdaje spojené se službami

pořízenými společnostmi SKF za „přímo související“ s operací spočívající v převodu akcií, a jednak o nich uvádí, že jsou součástí režijních výdajů spojených s veškerými hospodářskými činnostmi společností SKF.

62 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že na základě spisu předloženého Soudnímu dvoru nelze určit, zda tyto výdaje mají přímou a bezprostřední souvislost, ve smyslu judikatury připomenuté v bodech 57 a 58 tohoto rozsudku, se zamýšlenými převody akcií nebo s celkovou hospodářskou činností společnosti SKF, vzhledem k tomu, že podle předkládajícího soudu bylo cílem těchto operací shromáždit prostředky za účelem financování jiných činností seskupení. Za účelem určení existence takové přímé a bezprostřední souvislosti je totiž důležité vědět, zda mohou být vzniklé náklady vyjádřeny v ceně akcií, které SKF zamýšlí převést, nebo zda jsou pouze jednou ze složek ceny produktů společnosti SKF.

63 Jelikož Soudní dvůr nemá v rámci řízení zahájeného na základě článku 234 ES pravomoc posuzovat nebo kvalifikovat skutkové okolnosti, do jejichž rámce jsou předběžné otázky zasazeny, přísluší předkládajícímu soudu, aby ve vztahu ke skutkovým okolnostem ve věci v převodním řízení použil kritérium přímé a bezprostřední souvislosti s přihlédnutím k veškerým okolnostem, za nichž proběhly dotčené operace (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Midland Bank*, bod 25).

64 Aby byla poslednímu soudu poskytnuta užitečná odpověď, je třeba připomenout, že Soudní dvůr vícekrát rozhodl o odpočitatelnosti DPH zaplacené za poradenské služby využitě pro účely různých finančních operací z důvodu, že tyto služby měly přímý vztah k hospodářským činnostem osob povinných k dani (viz zejména výše uvedené rozsudky *Midland Bank*, bod 31; *Abbey National*, body 35 a 36; *Cibo Participations*, body 33 a 35; *Kretztechnik*, bod 36, jakož i *Securenta*, body 29 a 31).

65 Je pravda, že na rozdíl od případu ve věci v převodním řízení se operace na výstupu týkající se akcií ve věcech, v nichž byly vydány výše uvedené rozsudky, nacházely mimo rozsah působnosti DPH. Avšak jak vyplývá z judikatury zmíněné v bodech 28 a 30 tohoto rozsudku, základní rozdíl v právní kvalifikaci těchto operací a operací spadajících do rozsahu působnosti DPH, ale od této daně osvobozených, vyplývá z toho, zda společnost povinná k dani zasahuje, či nikoli do řízení společností, v nichž proběhlo převzetí kapitálové úasti.

66 Nepřiznání nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu v případě výdajů za poradenství souvisejících s převodem akcií, který je osvobozen od daně z důvodu zasahování do řízení společností, jejíž akcie jsou převáděny, a přiznání tohoto nároku na odpočet v případě takových výdajů souvisejících s převodem, který se nachází mimo rozsah působnosti DPH, z důvodu, že tyto výdaje představují režijní náklady osoby povinné k dani, by přitom vedlo k rozdílnému daňovému zacházení s operacemi, které jsou z objektivního hlediska podobné, což by bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality.

67 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že zásada daňové neutrality, která je základní zásadou společného systému DPH, brání jednak tomu, aby s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno odlišně z hlediska DPH (viz zejména rozsudky ze dne 26. května 2005, *Kingscrest Associates a Montecello*, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 41; ze dne 12. ledna 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, Sb. rozh. s. I-589, bod 33, jakož i ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 59), a jednak tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace (viz zejména rozsudky ze dne 7. září 1999, *Gregg*, C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20, jakož i ze dne 16. září 2008, *Isle of Wight Council a další*, C-288/07, Sb. rozh. s. I-7203, bod 42).

68 Z toho vyplývá, že jestliže se má za to, že výdaje na poradenství spojené s převody

kapitálových účástí jsou součástí režijních nákladů osoby povinné k dani v případě, že se převod sám o sobě nalézá mimo rozsah působnosti DPH, musí být připuštěno stejné daňové zacházení i v případě, že je převod kvalifikován jako operace osvobozená od daně.

69 Tento výklad je potvrzen úelem společného systému zavedeného šestou směrnicí, který směřuje zejména k zajištění rovného zacházení s osobami povinnými k dani (viz zejména rozsudek ze dne 27. října 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, Recueil, s. I-5405, bod 14). S touto zásadou by totiž bylo v rozporu, kdyby mateřská společnost řídící seskupení společností měla odvést daň z výdajů vynaložených v rámci prodeje akcií, který je součástí její hospodářské činnosti, zatímco by holdingová společnost, která provádí stejnou operaci mimo rozsah působnosti DPH, měla nárok na odpočet DPH, která byla odvedena z těchto výdajů, z čehož, že jsou tyto výdaje součástí režijních výdajů v rámci její celkové hospodářské činnosti.

70 Každý jiný výklad by vedl k povinnosti hospodářského subjektu platit DPH v rámci jeho hospodářské činnosti, aniž by mu byla dána možnost jejího odpočtení (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 45, jakož i výše uvedený rozsudek Abbey National, bod 35).

71 I když je ve věci v původním řízení pravda, že – jak správně tvrdí Skatteverket a švédská, německá vláda a vláda Spojeného království – převod akcií, který je osvobozen od DPH, nezakládá nárok na odpočet, nic to nemění na tom, že tento výklad je nutné uplatnit pouze v případě, že je mezi službami poskytnutými na vstupu a převodem akcií osvobozeným na výstupu prokázána přímá a bezprostřední souvislost. Pokud naopak taková souvislost chybí a pokud jsou náklady na plnění na vstupu vyjádřeny v ceně produktu společnosti SKF, měla by být přiznána možnost odpočtu DPH odvedené ze služeb na vstupu.

72 Konečně je důležité připomenout, že nárok na odpočet vzniká ve vztahu k DPH odvedené na vstupu z plnění uskutečněných v rámci finančních operací, pokud byl kapitál získaný posledně uvedenými operacemi určen pro účely hospodářských činností zúčastněné osoby. Krom toho výdaje spojené s plněními na vstupu mají přímou a bezprostřední souvislost s hospodářskými činnostmi osoby povinné k dani v případě, že se vztahují výlučně k hospodářským činnostem provozovaným na výstupu, a jsou tak pouze složkou ceny plnění, která jsou výsledkem uvedených činností (viz výše uvedený rozsudek Securita, body 28 a 29).

73 Z předcházejícího vyplývá, že na této otázce je třeba odpovědět, že podle čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 této směrnice, jakož i podle článku 168 směrnice 2006/112 existuje nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu z plnění uskutečněných pro potřeby převodu akcií, pokud mezi náklady spojenými s plněními na vstupu a veškerými hospodářskými činnostmi osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost. Je na předkládajícím soudu, aby s přihlédnutím k veškerým okolnostem, za nichž probíhají operace dotčené v původním řízení, určil, zda vzniklé náklady mohou být vyjádřeny v ceně prodaných akcií, nebo zda jsou pouze jednou ze složek ceny plnění, která jsou výsledkem hospodářských činností osoby povinné k dani.

Ke čtvrté předložené otázce

74 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda by pro odpověď na předcházející otázky mohla mít význam okolnost, že převod akcií probíhá prostřednictvím několika po sobě následujících operací.

75 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pojem „hospodářská činnost“ ve smyslu šesté směrnice nezahrnuje nezbytně pouhé jedno jednání, ale

může sestávat z řady jednání po sobě následujících (viz rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 22, a ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599, bod 21).

76 Mimoto, jak správně uvádí vláda Spojeného království, rozdílné zacházení s plněními, která jsou z objektivního hlediska podobná, by bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality, tak jak byla připomenuta v bodě 67 tohoto rozsudku, a zásadou právní jistoty, z nichž společný systém DPH vychází.

77 Co se týče zásady právní jistoty, Soudní dvůr vícekrát připomenul, že právní předpisy Společenství musí být určité a jejich použití pro jednotlivce předvídatelné (viz zejména rozsudky ze dne 22. listopadu 2001, Nizozemsko v. Rada, C-301/97, Recueil, s. I-8853, bod 43, jakož i ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 72). Tento požadavek právní jistoty se uplatní obzvláště tehdy, jde-li o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby bylo dotčeným osobám umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim tato úprava ukládá (viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, bod 48, jakož i Isle of Wight Council a další, bod 47).

78 Z toho vyplývá, že se daňové zacházení s převodem akcií musí zakládat na objektivních znacích dotčené operace a nemůže se lišit podle toho, jestli tato operace probíhá najednou, či ve více fázích.

79 Na tvrdou otázku je tudíž třeba odpovědět v tom smyslu, že pro odpovědi na předcházející otázky nemá význam okolnost, že převod akcií probíhá prostřednictvím několika po sobě následujících operací.

K nákladům řízení

80 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního 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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

1) Článek 2 odst. 1 a čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, jakož i čl. 2 odst. 1 a čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že převod veškerých akcií dceřiné společnosti mateřskou společností, která v této dceřiné společnosti drží 100% podíl, jakož i převod její zbývajících kapitálové úasti v ovládané společnosti, v níž dříve držela 100% podíl, příjemč mateřská společnost tímto společně poskytl služby podléhající dani z přidané hodnoty, je hospodářskou činností spadající do oblasti působnosti uvedených směrnic. Nicméně v rozsahu, v němž lze na převod akcií nahlížet jako na převod souhrnu majetku podniku nebo jeho části, ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, ve znění směrnice 95/7, nebo čl. 19 prvního pododstavce směrnice 2006/112, a za podmínky, že si dotyčný členský stát zvolil možnost stanovenou v těchto ustanoveních, není tato operace hospodářskou činností podléhající dani z přidané hodnoty.

2) Takový převod akcií, jako je převod dotčený v převodním řízení, musí být osvobozen od daně z přidané hodnoty podle § 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 95/7, jakož i podle § 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

3) Podle § 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 95/7, jakož i podle článku 168 směrnice 2006/112 existuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu z plnění uskutečněných pro potřeby převodu akcií, pokud mezi náklady spojenými s plněními na vstupu a veškerými hospodářskými činnostmi osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost. Je na předkládajícím soudu, aby s přihlédnutím k veškerým okolnostem, za nichž probíhají operace dotčené v převodním řízení, určil, zda vzniklé náklady mohou být vyjádřeny v ceně prodaných akcií, nebo zda jsou pouze jednou ze složek ceny plnění, která jsou výsledkem hospodářských činností osoby povinné k dani.

4) Pro odpovědi na předcházející otázky nemá význam okolnost, že převod akcií probíhá prostřednictvím několika po sobě následujících operací.

Podpisy.

* Jednací jazyk: švédština.