

Vec C-29/08

Skatteverket

proti

AB SKF

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Regeringsrätten)

„Šiesta smernica o DPH – články 2 a 4, článok 13 B písm. d) bod 5 a článok 17 – Smernica 2006/112/ES – články 2 a 9, článok 135 ods. 1 písm. f) a článok 168 – Predaj dcérskej spoločnosti a prevod obchodného podielu v ovládanej spoločnosti materskou spoločnosťou – Pôsobnosť DPH – Oslobodenie od dane – Poskytovanie služieb získaných v rámci transakcií prevodu akcií – Odpodátateľnosť DPH“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Hospodárske činnosti v zmysle článku 4 šiestej smernice – Pojem*

(Smernica Rady 77/388, článok 2 ods. 1 a článok 4 ods. 1 a 2, a smernica Rady 2006/112, článok 2 ods. 1 a článok 9 ods. 1)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia upravené v šiestej smernici – Transakcie týkajúce sa akcií uvedené v článku 13 B písm. d) bode 5*

[Smernica Rady 77/388, článok 13 B písm. d) bod 5, a smernica Rady 2006/112, článok 135 ods. 1 písm. f)]

3. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpodet dane zaplatenej na vstupe*

(Smernica Rady 77/388, článok 17 ods. 1 a 2, a smernica Rady 2006/112, článok 168)

1. Článok 2 ods. 1 a článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, ako aj článok 2 ods. 1 a článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že prevod všetkých akcií dcérskej spoločnosti, na ktorej základnom imaní má materská spoločnosť 100 %ný podiel, ako aj zostávajúceho podielu na základnom imaní ovládanej spoločnosti, ktorá bola kedysi v 100 %nom vlastníctve materskej spoločnosti, zo strany materskej spoločnosti, ktorá týmto spoločnostiam poskytovala služby podliehajúce dani z pridanej hodnoty, predstavuje hospodársku činnosť, ktorá patrí do pôsobnosti uvedených smerníc.

Prevodom všetkých akcií, ktorými disponuje v dcérskej spoločnosti a v ovládanej spoločnosti, materská spoločnosť totiž ukončuje svoju účasť v týchto spoločnostiach. Pokiaľ je materská spoločnosť vo svojom postavení materskej spoločnosti priemyselnej skupiny zapojená do riadenia tejto dcérskej spoločnosti a tejto ovládanej spoločnosti, poskytujúc im za odplatu rôzne služby

administratívnej, úctovnej a obchodnej povahy, pri ktorých materská spoločnosť podliehala dani z pridanej hodnoty, uvedený prevod, uskutočnený s cieľom reštrukturalizácie skupiny spoločností materskou spoločnosťou, môže byť považovaný za transakciu spočívajúcu vo vytváraní zisku trvalého charakteru z činností, ktoré prekráujú rámec jednoduchého predaja akcií. Táto transakcia má priamu súvislosť s organizáciou činnosti vykonávanej skupinou a predstavuje tak priame, trvalé a nevyhnutné pokračovanie zdaniteľnej činnosti zdaniteľnej osoby. Takáto transakcia v dôsledku toho patrí do pôsobnosti dane z pridanej hodnoty.

Pokiaľ je ale prevod akcií možné stotožniť s prevodom celého podniku alebo jeho časti v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, alebo článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 a pod podmienkou, že dotknutý členský štát sa rozhodol pre možnosť zakotvenú v týchto ustanoveniach, táto transakcia nepredstavuje hospodársku činnosť podliehajúcu dani z pridanej hodnoty.

Tieto závery nie sú ovplyvnené okolnosťou, že prevod akcií sa uskutočňuje v niektorých po sebe nasledujúcich etapách.

(pozri body 32, 33, 41, body 1 a 4 výroku)

2. Prevod všetkých akcií dcérskej spoločnosti, na ktorej základnom imaní má materská spoločnosť 100 %ný podiel, ako aj zostávajúceho podielu na základnom imaní ovládanej spoločnosti, ktorá bola kedysi v 100 %nom vlastníctve materskej spoločnosti, zo strany materskej spoločnosti, ktorá týmto spoločnostiam poskytovala služby podliehajúce dani z pridanej hodnoty, má byť od tejto dane oslobodený v zmysle článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, ako aj článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

Pojem „transakcie... týkajúce sa akcií“ v zmysle týchto ustanovení sa totiž týka transakcií, ktoré môžu vytvárať, meniť alebo rušiť práva a povinnosti účastníkov k cenným papierom, s výnimkou služieb administratívnej, materiálnej alebo technickej povahy a činností v oblasti finančných informácií, ktoré nemenia právnu a finančnú situáciu medzi účastníkmi. Keďže predaj akcií mení právnu a finančnú situáciu účastníkov transakcie, na túto transakciu sa v rozsahu, v akom patrí do pôsobnosti dane z pridanej hodnoty, vzťahuje oslobodenie uvedené v už citovaných ustanoveniach.

Tieto závery nie sú ovplyvnené okolnosťou, že prevod akcií sa uskutočňuje v niektorých po sebe nasledujúcich etapách.

(pozri body 48 – 50, 53, body 2 a 4 výroku)

3. Právo na odpis dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe za plnenia vykonané pre potreby prevodu všetkých akcií dcérskej spoločnosti, na ktorej základnom imaní má materská spoločnosť 100 %ný podiel, ako aj zostávajúceho podielu na základnom imaní ovládanej spoločnosti, ktorá bola kedysi v jej 100 %nom vlastníctve, zo strany materskej spoločnosti vznikne v zmysle článku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, ako aj článku 168 smernice 2006/112, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi nákladmi spojenými s plneniami na vstupe a celou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby.

Vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby pri zohľadnení všetkých okolností, za ktorých dochádza k transakciám vo veci samej, určil, či vzniknuté náklady možno zahrnúť do ceny predávaných akcií, alebo či sú súčasťou samotných prvkov tvoriacich cenu transakcií, ktoré spadajú do hospodárskej

žinnosti zdanitežnej osoby.

Tieto závery nie sú ovplyvnené okolnosťou, že prevod akcií sa uskutočňuje v niekoľkých po sebe nasledujúcich etapách.

(pozri bod 73, body 3 a 4 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 29. októbra 2009 (*)

„Šiesta smernica o DPH – články 2 a 4, článok 13 B písm. d) bod 5 a článok 17 – Smernica 2006/112/ES – články 2 a 9, článok 135 ods. 1 písm. f) a článok 168 – Predaj dcérskej spoločnosti a prevod obchodného podielu v ovládanej spoločnosti materskou spoločnosťou – Pôsobnosť DPH – Oslobodenie od dane – Poskytovanie služieb získaných v rámci transakcií prevodu akcií – Odpovädanosť DPH“

Vo veci C-29/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) zo 17. januára 2008 a doručený Súdnemu dvoru 25. januára 2008, ktorý súvisí s konaním:

Skatteverket

proti

AB SKF,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka šiestej komory P. Lindh, vykonávajúca funkciu predsedníčky tretej komory, sudcovia A. Rosas a U. Løhmus (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. decembra 2008,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Skatteverket, v zastúpení: B. Persson, splnomocnená zástupkyňa,
- AB SKF, v zastúpení: R. Treutiger a O. Henkow, advokater,
- švédska vláda, v zastúpení: K. Petkovska a A. Engman, splnomocnení zástupcovia,

- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: Z. Bryanston-Cross, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci I. Hutton, barrister,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: J. Enegren a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. februára 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2 a 4, článku 13 B písm. d) bodu 5 a článku 17 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj článkov 2 a 9, článku 135 ods. 1 písm. f) a článku 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skatteverket (daňový úrad) a spoločnosťou AB SKF (ďalej len „SKF“) týkajúceho sa predbežného rozhodnutia, ktoré vydal Skatterättsnämnden (kolégium daňového práva) na návrh SKF v súvislosti s odpodátateľnosťou dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe za poskytnutie služieb nadobudnutých SKF počas transakcií prevodu akcií.

Právny rámec

Právna úprava Spoločnosti

3 Článok 2 druhý odsek prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) uvádza, že „na každé plnenie sa vyrubí [DPH] vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo započítané jednotlivé nákladové prvky“.

4 Podľa znenia článku 2 bodu 1 šiestej smernice DPH podlieha dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

5 Podľa článku 4 tejto smernice:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘, predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ubovoňom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.“

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

...“

6 Podľa článku 5 ods. 8 šiestej smernice:

„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... [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 sa príjemca považuje za právneho nástupcu prevodcu – *neoficiálny preklad*].“

7 Podľa článku 6 ods. 1 druhého pododseku prvej zarážky uvedenej smernice poskytovanie služieb môže okrem iného spočívať v postúpení nehmotného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo.

8 V článku 13 B písm. d) bode 5 šiestej smernice sa stanovuje, že členské štáty oslobodia od DPH „plnenia vrátane sprostredkovania – s výnimkou spravovania a úschovy – týkajúce sa úastín, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov...“.

9 Článok 17 uvedenej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28f bodu 1 sa týka vzniku a rozsahu práva na odpustenie. Jeho odseky 1 a 2 sú formulované takto:

„1. Právo na odpustenie dane vzniká v prípade vyrubenia odpustenej dane.

2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená aby odpustila daň, ktorú je povinná zaplatiť:

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou;

...“

10 Smernica 2006/112 od 1. januára 2007 zrušila a nahradila existujúcu právnu úpravu v oblasti DPH, najmä šiestu smernicu. Podľa odôvodnení 1. 1 a 3 smernice 2006/112 bolo prepracovanie šiestej smernice potrebné, aby všetky uplatniteľné ustanovenia boli uvedené jasne a prehľadne, aj keď to v zásade neprinesie podstatné obsahové zmeny.

11 Článok 2 tejto smernice uvádza:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území Švédského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...

12 § 9 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

13 § 19 prvý odsek smernice 2006/112 zodpovedá prvej vete § 5 ods. 8 šiestej smernice.

14 Podľa § 25 písm. a) smernice 2006/112 poskytovanie služieb môže okrem iného pozostávať z prevodu nehmotného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo.

15 Podľa § 135 ods. 1 písm. f) uvedenej smernice Švédské štáty oslobodia „transakcie vrátane dojednávania s výnimkou správy a úschovy týkajúce sa akcií, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov s výnimkou cenných papierov zakladajúcich právny nárok na tovar a práv alebo cenných papierov uvedených v § 15 ods. 2“.

16 Podľa znenia § 168 smernice 2006/112:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v Švédskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpísať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto Švédskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...

Vnútroštátna právna úprava

17 Zákon č. 200 o DPH [mervärdesskattelagen (1994:200)] z 30. marca 1994 vo svojej kapitole 1 § 1 uvádza, že DPH podlieha dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb, ktoré sú predmetom zdanenia a sú vykonané na švédskom území v rámci podnikateľskej činnosti.

18 Kapitola 3 § 9 tohto zákona uvádza, že oslobodené sú najmä transakcie týkajúce sa cenných papierov, ako je dodanie a dojednanie, ako sprostredkovateľ, akcií, iných obchodných podielov a dlhopisov, bez ohľadu na to, či sú predstavované týmito dokumentmi, a správa investičných fondov.

19 Kapitola 8 § 3 uvedeného zákona uvádza, že pokiaľ sú tovary alebo služby používané na účely podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby, táto má právo odpísať DPH zaplatenú v rámci nadobudnutia alebo dovozu.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

20 Akciová spoločnosť SKF je materskou spoločnosťou priemyselnej skupiny spoločností vykonávajúcej činnosť v niektorých štátoch. Aktívne sa zúčastňuje na riadení svojich dcérskych spoločností a poskytuje im za protihodnotu služby, ako sú riadenie, správa a obchodná politika. SKF je platcom DPH za tieto plnenia faktúrované dcérskym spoločnostiam.

21 SKF plánuje reštrukturalizáciu svojej skupiny a v jej rámci prevod činnosti uskutočňovanej jednou z jej dcérskych spoločností, na ktorej základnom imaní má 100 %ný podiel (ale len „dcérska spoločnosť“), a to prevodom všetkých akcií dcérskej spoločnosti. SKF bude okrem toho prevádzať svoj 26,5 %ný obchodný podiel na základnom imaní inej spoločnosti, ktorá bola kedysi v jej 100 %nom vlastníctve (ale len „ovládaná spoločnosť“) a ktorej SKF ako materská spoločnosť poskytovala služby podliehajúce DPH. Dôvodom týchto prevodov je zhromaždiť kapitál na financovanie ostatných činností skupiny. Na uskutočnenie uvedených prevodov SKF plánuje využiť poskytnutie služieb v oblasti ocenenia cenných papierov, pomoci pri vyjednávaní a právneho poradenstva špecializovaného na prípravu zmlúv. Tieto poskytnutia služieb budú podliehať DPH.

22 S cieľom ujasniť si daňové dôsledky predmetných prevodov SKF požiadala Skatterättsnämnden o predbežné rozhodnutie týkajúce sa odpočítateľnosti DPH zaplatenej na vstupe za služby nadobudnuté v rámci prevodu akcií dcérskej spoločnosti, ako aj ovládanej spoločnosti.

23 Vo svojom predbežnom rozhodnutí z 12. januára 2007 Skatterättsnämnden konštatoval, že SKF má v oboch prípadoch právo odpočítať DPH zaplatenú za tieto poskytnutia služieb. Skatterättsnämnden zastával názor, že poskytnutie služieb zo strany SKF dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti je súčasťou hospodárskej činnosti a že DPH zaplatená v súvislosti s týmito nákladmi pri nadobudnutí týchto spoločností je odpočítateľná. Rovnako by mala byť odpočítateľnou DPH zaplatená v súvislosti s týmito nákladmi pri ukončení uvedenej činnosti. Skutočnosť, že činnosť bude postupne ukončená v prospech ovládanej spoločnosti, na tomto posúdení nič nemení.

24 Skatteverket podal proti tomuto predbežnému rozhodnutiu odvolanie pred vnútroštátnym súdom a navrhol, aby bolo rozhodnuté o neodpočítateľnosti DPH zaplatenej za poskytnutie nadobudnutých služieb. SKF navrhla potvrdiť predbežné rozhodnutie Skatterättsnämnden.

25 Za týchto okolností Regeringsrätten rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články 2 a 4 šiestej smernice... a články 2 a 9 smernice 2006/112... vykladať v tom zmysle, že prevod akcií dcérskej spoločnosti zdaniteľnou osobou, ktorá má daňovú povinnosť z dôvodu poskytovania služieb podliehajúcich [DPH] tejto dcérskej spoločnosti, je transakciou podliehajúcou [DPH]?

2. Ak odpoveď na prvú otázku znie, že prevod je zdaniteľným plnením, vzťahuje sa naň oslobodenie od dane stanovené v článku 13 B písm. d) bode 5 [šiestej] smernice... a v článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112, týkajúce sa transakcií s akciami?

3. Nezávisle od odpovede na dve vyššie položené otázky môže vzniknúť právo na odpust pri nákladoch, ktoré možno priamo spájať s transakciou prevodu, ako je to v prípade všeobecných nákladov?

4. Má pre odpovede na tieto otázky význam skutočnosť, že sa prevod akcií dcérskej spoločnosti uskutočňuje v niektorých etapách?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

26 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 2 ods. 1 a článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice, ako aj článok 2 ods. 1 a článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že prevod všetkých akcií dcérskej spoločnosti, na ktorej základnom imaní má materská spoločnosť 100 %ný podiel, ako aj zostávajúceho podielu na základnom imaní ovládanej spoločnosti, ktorá bola kedysi v jej 100 %nom vlastníctve, zo strany materskej spoločnosti poskytujúcej týmto spoločnostiam služby podliehajúce DPH, predstavuje hospodársku činnosť, ktorá patrí do pôsobnosti uvedených smerníc.

27 V tejto súvislosti je na úvod potrebné pripomenúť, že z článku 2 šiestej smernice a článku 2 ods. 1 smernice 2006/112, definujúcich oblasť pôsobnosti DPH, vyplýva, že v rámci členského štátu podliehajú tejto dani len činnosti, ktoré majú hospodársky charakter. Podľa znenia článku 4 ods. 1 šiestej smernice, ako aj článku 9 smernice 2006/112 za zdaniteľnú osobu sa považuje ktokoľvek, kto nezávisle vykonáva niektorú z hospodárskych činností. Pojem hospodárske činnosti je definovaný v článku 4 ods. 2 šiestej smernice tak, že zahŕňa všetky činnosti výrobcu, obchodníka a osoby poskytujúcej služby, a najmä činnosti týkajúce sa využívania hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe.

28 Podľa ustálenej judikatúry len samotné nadobudnutie, držba a predaj akcií samy osebe nepredstavujú hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, Zb. s. I-4295, bod 59, ako aj z 8. februára 2007, Investrand, C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 25 a citovaná judikatúra). Tieto transakcie totiž nezahŕňajú využitie majetku na účely dosahovania trvalého príjmu, pretože jedinou odmenu za takéto transakcie predstavuje prípadný zisk pri predaji týchto akcií (pozri rozsudok EDM, už citovaný, bod 58).

29 Súdny dvor upresnil, že do pôsobnosti DPH patria iba platby, ktoré predstavujú protihodnotu plnenia alebo hospodárskej činnosti a že o takýto prípad nejde pri platbách, ktoré vyplývajú zo samotného vlastníctva majetku, ako je to pri dividendách alebo iných výnosoch z akcií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. júna 1993, Sofitam, C-333/91, Zb. s. I-3513, bod 13; zo 6. februára 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Zb. s. I-745, bod 15, ako aj EDM, už citovaný, bod 49).

30 Súdny dvor však rozhodol, že inak je to v prípade, ak je finančná účasť na inom podniku spojená s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločnosti, o prebratie úasti v ktorej ide, čím nie sú dotknuté práva, ktoré má úastinár vo svojom postavení akcionára alebo spoločníka (pozri rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Zb. s. I-3111, bod 14; zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, Zb. s. I-9567, bod 18; uznesenie z 12. júla 2001, Welthgrove, C-102/00, Zb. s. I-5679, bod 15, a rozsudok z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663, bod 20), keďže takéto zapojenie predpokladá vykonávanie transakcií podliehajúcich DPH podľa článku 2 šiestej smernice, ako sú poskytovanie administratívnych, útovných a informačných služieb (rozsudok Floridienne a Berginvest, už citovaný, bod 19; uznesenie Welthgrove, už citované, bod 16; rozsudky Cibo Participations, už citovaný, bod 21, ako aj z 26 júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 46).

31 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že transakcie týkajúce sa akcií alebo obchodných podielov patria do pôsobnosti DPH, pokiaľ sú vykonávané v rámci podnikateľskej

žinnosti obchodovania s cennými papiermi na uskutočnenie priameho alebo nepriameho zapojenia do riadenia spoločností, o prebratie úasti v ktorých ide, alebo ktoré predstavujú priame, trvalé a nevyhnutné pokračovanie zdaniteľnej žinnosti (pozri najmä rozsudky z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Zb. s. I-3013, bod 35, ako aj Harnas & Helm, už citovaný, bod 16 a citovaná judikatúra).

32 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že SKF je vo svojom postavení materskej spoločnosti priemyselnej skupiny zapojená do riadenia dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti, poskytujúc im za odplatu rôzne služby administratívnej, útovnej a obchodnej povahy, pri ktorých SKF podliehala DPH.

33 Prevodom všetkých akcií, ktorými disponuje v dcérskej spoločnosti a v ovládanej spoločnosti, SKF ukončuje svoju úasť v týchto spoločnostiach. Uvedený prevod, uskutočnený s cieľom reštrukturalizácie skupiny spoločností materskou spoločnosťou, môže byť považovaný za transakciu spoivajúcu vo vytváraní zisku trvalého charakteru z žinností, ktoré prekrajú rámec jednoduchého predaja akcií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 20 a citovaný judikatúru). Táto transakcia má priamu súvislosť s organizáciou žinnosti vykonávanej skupinou a predstavuje tak priame, trvalé a nevyhnutné pokračovanie zdaniteľnej žinnosti zdaniteľnej osoby v zmysle judikatúry citovanej v bode 31 tohto rozsudku. Takáto transakcia v dôsledku toho patrí do pôsobnosti DPH.

34 Ako poznamenal generálny advokát v bode 34 svojich návrhov, toto konštatovanie je navyše v súlade so zásadou rovnosti zaobchádzania a daovou neutralitou, ktoré si vyžadujú, aby posúdenie týkajúce sa uznania hospodárskej povahy prebratia úasti sprevádzaného zapojením materskej spoločnosti do riadenia jej dcérskych spoločností a ovládaných spoločností bolo rozšírené na transakcie prevodu podielov, ktoré ukončujú takéto zapojenie (pozri analogicky rozsudky Wellcome Trust, už citovaný, bod 33, a Kretztechnik, už citovaný, bod 19).

35 Pokiaľ ide o povahu predmetnej transakcie, Komisia Európskych spoločenských uvádza, že tá musí byť stotožňovaná s prevodom všetkých aktív alebo ich ťasti v zmysle ľlánku 5 ods. 8 šiestej smernice, ktorý musí byť ako dodávka tovaru považovaný za hospodársku žinnosť. Podľa Komisie predaj všetkých aktív spoločnosti a predaj všetkých akcií takejto spoločnosti sú z funkčného hľadiska rovnocenné.

36 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že ľlánok 5 ods. 8 šiestej smernice, rovnako ako ľlánok 19 prvý odsek smernice 2006/112, vo svojej prvej vete stanovuje, že ľlenské štáty môžu v prípade prevodu všetkých aktív alebo ich ťasti usúdiť, že nedošlo k dodaniu tovaru a že príjemca sa považuje za právneho nástupcu prevodcu. Z toho vyplýva, že pokiaľ ľlenský štát využil túto možnosť, prevod všetkých aktív alebo ich ťasti sa na úely šiestej smernice nepovažuje za dodanie tovaru. V súlade s jej ľlánkom 2 takýto prevod teda nepodlieha DPH (pozri rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 30, a z 27. novembra 2003, Zita Modes, C-497/01, Zb. s. I-14393, bod 29).

37 Okrem toho pojem „prevod... všetkých aktív alebo ich ťasti“ Súdny dvor vykladal v tom zmysle, že sa vzahuje na prevod podniku alebo autonómnej ťasti podniku, zahŕajúcej hmotné prvky a prípadne nehmotné prvky, ktoré v súhrne predstavujú podnik alebo ťasť podniku spôsobilú vykonávať samostatnú hospodársku žinnosť, ale nie na jednoduchý prevod aktív, ako je predaj skladových zásob tovarov (pozri rozsudok Zita Modes, už citovaný, bod 40).

38 V prejednávanej veci spis predložený Súdnemu dvoru neumožňuje určiť, či predaj akcií dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti mal za dôsledok prevod všetkých aktív alebo ťasti aktív dotknutých podnikov. Okrem toho SKF na pojednávaní zdôraznila, že pred vnútroštátnym súdom sa eventuálneho uplatnenia ľlánku 5 ods. 8 šiestej smernice v danom prípade nikto ani

nedotkol.

39 V takom prípade je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor má v rámci rozdelenia právomocí medzi súdmi Spoločenstva a vnútroštátnymi súdmi zohľadniť právny a skutkový rámec, do ktorého patria prejudiciálne otázky, tak ako ho definovalo rozhodnutie vnútroštátneho súdu (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Orfanopoulos a Oliveri, C-482/01 a C-493/01, Zb. s. I-5257, bod 42; z 18. decembra 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Zb. s. I-11767, bod 47, ako aj zo 14. februára 2008, Dynamic Medien, C-244/06, Zb. s. I-505, bod 19).

40 V každom prípade, aj za predpokladu, že by článok 5 ods. 8 šiestej smernice alebo článok 19 prvý odsek smernice 2006/112 mohli byť uplatnené na takú transakciu, o akú ide v konaní vo veci samej – čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu –, je potrebné poznamenať, že SKF a švédská vláda na pojednávaní uviedli, že Švédske kráľovstvo sa rozhodlo pre možnosť – stanovenú v týchto ustanoveniach – považovať prevod všetkých aktív za nespádajúci do pôsobnosti šiestej smernice. V takom prípade prevod akcií, ktorý vedie k prevodu všetkých aktív, nepredstavuje hospodársku činnosť podliehajúcu DPH.

41 Z uvedeného vyplýva, že na prvú otázku je potrebné odpovedať, že článok 2 ods. 1 a článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice, ako aj článok 2 ods. 1 a článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že prevod všetkých akcií dcérskej spoločnosti, na ktorej základnom imaní má materská spoločnosť 100 %ný podiel, ako aj zostávajúceho podielu na základnom imaní ovládanej spoločnosti, ktorá bola kedysi v 100 %nom vlastníctve materskej spoločnosti, zo strany materskej spoločnosti, ktorá týmto spoločnostiam poskytovala služby podliehajúce DPH, predstavuje hospodársku činnosť, ktorá patrí do pôsobnosti uvedených smerníc. Pokiaľ je ale prevod akcií možné stotožniť s prevodom celého podniku alebo jeho časti v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice alebo článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 a pod podmienkou, že dotknutý členský štát sa rozhodol pre možnosť zakotvenú v týchto ustanoveniach, táto transakcia nepredstavuje hospodársku činnosť podliehajúcu DPH.

O druhej otázke

42 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či taký prevod akcií, akým je prevod akcií v konaní vo veci samej, za predpokladu že patrí do pôsobnosti DPH, má byť od DPH oslobodený v zmysle článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, ako aj článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

43 Švédsko a nemecká vláda zastávajú názor, že akýkoľvek predaj akcií, pokiaľ predstavuje hospodársku činnosť, je v zmysle uvedených ustanovení oslobodený od DPH.

44 Komisia naopak zastáva názor, že oslobodenie uvedené v článku 13 B písm. d) bode 5 šiestej smernice a v článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 sa týka výlučne transakcií vykonávaných v rámci obchodnej činnosti obchodovania s cennými papiermi. Transakcia, ktorej sa týka konanie vo veci samej, však musí byť považovaná za strategické preskupenie aktív materskej spoločnosti, vykonané s cieľom zhromaždiť prostriedky na financovanie iných činností skupiny. Podľa Komisie táto transakcia nie je súčasťou obvyklej hospodárskej činnosti tejto spoločnosti a nepatrí pod oslobodenie od dane stanovené vyššie uvedenými ustanoveniami.

45 Je potrebné pripomenúť, že podľa znenia článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, ako aj článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 členské štáty oslobodia od DPH „transakcie vrátane dojednávania s výnimkou správy a úschovy týkajúce sa akcií, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov“.

46 Hoci je pravda, že výrazy použité na označenie oslobodení uvedených v článku 13 šiestej

smernice sa majú vykladať doslovne, keďže tieto oslobodenia predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré platíte dane uskutoční za odplatu (pozri najmä rozsudky MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, už citovaný, bod 63, ako aj z 19. apríla 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, Zb. s. I-3225, bod 14), skutočnosťou zostáva, že výklad navrhovaný zo strany Komisie by predmetné oslobodenie obmedzoval spôsobom, ktorý nenachádza oporu v predmetnom znení. Pojem „transakcie... týkajúce sa akcií“ uvedený v článku 13 B písm. d) bode 5 šiestej smernice, ako aj článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 je totiž dostatočne široký na to, aby sa neobmedzoval iba na profesionálne obchodovanie s cennými papiermi.

47 Pokiaľ by bol pripustený výklad, ktorý zastáva Komisia, s transakciami, ktoré sú v podstate identické, by bolo v rámci výberu DPH zaobchádzané rozdielne, podľa toho, či sú alebo nie sú súčasťou pravidelných a obvyklých činností zdaniteľnej osoby. Takéto zaobchádzanie by odporovalo cieľom systému DPH, ktorými sú zabezpečiť právnu istotu a uľahčiť úkony inherentné uplatňovaniu dane zohľadnením objektívnej povahy predmetnej transakcie, s výnimkou mimoriadnych prípadov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 24).

48 Pokiaľ ide o rozsah uvedeného oslobodenia, Súdny dvor konštatoval, že transakcie s akciami a inými cennými papiermi sú transakciami vykonávanými na trhu cenných papierov a že obchodovanie s cennými papiermi zahŕňa úkony, ktoré menia právnu a finančnú situáciu medzi účastníkmi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júna 1997, SDC, C-2/95, Zb. s. I-3017, body 72 a 73). Pojem „transakcie... týkajúce sa akcií“ v zmysle článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice sa teda týka transakcií, ktoré môžu vytvárať, meniť alebo rušiť práva a povinnosti účastníkov k cenným papierom (rozsudok z 13. decembra 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Zb. s. I-10237, bod 33).

49 Z toho vyplýva, že oslobodenie od dane stanovené v článku 13 B písm. d) bode 5 šiestej smernice sa nevzťahuje na služby administratívnej, materiálnej alebo technickej povahy, ani na činnosť v oblasti finančných informácií, ktoré nemenia právnu a finančnú situáciu medzi účastníkmi (pozri rozsudky SDC, už citovaný, bod 66, ako aj CSC Financial Services, už citovaný, body 28 a 30).

50 Na druhej strane je potrebné konštatovať, že predaj akcií mení právnu a finančnú situáciu účastníkov transakcie. Na túto transakciu sa teda v rozsahu, v akom patrí do pôsobnosti DPH, vzťahuje oslobodenie uvedené v článku 13 B písm. d) bode 5 šiestej smernice a v článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

51 Tento výklad podporuje ustálená judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej do pôsobnosti šiestej smernice patria, ale v súlade s článkom 13 B písm. d) bodom 5 tejto smernice sú od DPH oslobodené, transakcie týkajúce sa akcií, podielov v spoločnostiach alebo združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov, spočívajúce v trvalom vytváraní zisku z činností, ktoré prekražujú rámec jednoduchého nadobudnutia a predaja cenných papierov (pozri najmä rozsudok Kretztechnik, už citovaný, bod 20). Ako uvádza bod 31 tohto rozsudku, to je najmä prípad transakcií, ktoré sú vykonávané v rámci obchodnej činnosti obchodovania s cennými papiermi s cieľom priameho alebo nepriameho zapojenia do riadenia spoločností, o prebratie úasti v ktorej ide, alebo ktoré predstavujú priame, trvalé a nevyhnutné pokračovanie zdaniteľnej činnosti (pozri najmä rozsudky Harnas & Helm, už citovaný, bod 16 a citovaná judikatúra, ako aj EDM, už citovaný, bod 59).

52 V danom prípade predaj akcií zo strany spoločnosti SKF prekražuje rámec jednoduchého predaja cenných papierov, keďže predstavuje zapojenie SKF do riadenia dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti. Okrem toho sa zdá, že predaj predmetných akcií, ktorých sa týka konanie

vo veci samej, priamo súvisí so zdaňovanou hospodárskou činnosťou SKF a je pre ňu potrebný. Z toho vyplýva, že táto transakcia je oslobodená od DPH tak podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, ako aj podľa článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

53 V dôsledku toho je na druhú otázku potrebné odpovedať, že taký prevod akcií, ako je prevod akcií v konaní vo veci samej, musí byť oslobodený od DPH podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, ako aj podľa článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

O tretej otázke

54 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či podľa článku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice, v znení vyplývajúcom z jej článku 28f bodu 1, ako aj článku 168 smernice 2006/112 môže vzniknúť právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe za plnenia vykonané pre potreby prevodu akcií z dôvodu, že náklady na tieto plnenia sú súčasťou celkových nákladov zdaniteľnej osoby.

55 Na úvod je potrebné pripomenúť, že právo na odpočet uvedené v článkoch 17 až 20 šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky Kretztechnik, už citovaný, bod 33; z 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, Zb. s. I-1597, bod 24, a zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Zb. s. I-4629, bod 70).

56 Režim odpočtov má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účel a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudok z 29. apríla 2004, Faxworld, C-137/02, Zb. s. I-5547, bod 37, ako aj rozsudky Inverstrand, už citovaný, bod 22; Securenta, už citovaný, bod 25, a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, už citovaný, bod 71).

57 Podľa ustálenej judikatúry existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, zakladajúcimi právo na odpočet, je v zásade potrebná na priznanie práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe plátcovi dane a na určenie rozsahu takéhoto práva (pozri rozsudok z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 24, ako aj rozsudky Abbey national, už citovaný, bod 26, a Inverstrand, už citovaný, bod 23). Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet (pozri rozsudky Cibo Participations, už citovaný, bod 31, ako aj Kretztechnik, už citovaný, bod 35; Inverstrand, už citovaný, bod 23, a Securenta, už citovaný, bod 27).

58 Právo na odpočet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri najmä rozsudky Midland Bank, už citovaný, body 23 a 31; Abbey National, už citovaný, bod 35; Kretztechnik, už citovaný, bod 36, ako aj Inverstrand, už citovaný, bod 24).

59 Naopak, keď tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou súvisia s transakciami oslobodenými od dane alebo nepatriacimi do pôsobnosti DPH, nemožno ani vybrať daň na

výstupe, ani odpô?íta? da? zaplatenú na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudky z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, Zb. s. I?3039, bod 24; zo 14. septembra 2006, Wollny, C?72/05, Zb. s. I?8297, bod 20, ako aj z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C?515/07, zatia? neuverejnený v Zbierke, bod 28).

60 Z toho vyplýva, že existencia práva na odpô?et sa ur?uje v závislosti od transakcií na výstupe, ktorých sa týkajú transakcie na vstupe. Toto právo teda existuje v prípade, keď je transakcia na vstupe podliehajúca DPH priamo a bezprostredne spojená s jednou alebo viacerými transakciami na výstupe, zakladajúcimi právo na odpô?et. Ak to tak nie je, je potrebné skúmať, či výdavky vynaložené na nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe sú sú?as?ou celkových nákladov spojených s celou hospodárskou ?innos?ou zdanite?nej osoby. V každom prípade existencia priameho a bezprostredného spojenia predpokladá, že náklady plnení na vstupe sú zahrnuté bu? do ceny konkrétnych transakcií na výstupe, alebo do ceny tovarov a služieb poskytovaných zdanite?nou osobou v rámci jej hospodárskej ?innosti.

61 V prejednáwanej veci vnútroštátny súd opisuje náklady spojené so službami nadobudnutými spoločnos?ou SKF na jednej strane ako „priamo spájate?né“ s transakciou prevodu akcií a na druhej strane ako sú?as? celkových nákladov spojených s celou hospodárskou ?innos?ou spoločnosti SKF.

62 V tomto oh?ade je potrebné konštatova?, že spis predložený Súdnemu dvoru neumož?uje ur?iť, či tieto náklady majú v zmysle judikatúry pripomenutej v bodoch 57 a 58 tohto rozsudku priamu a bezprostrednú súvislos? s plánovaným prevodom akcií alebo s celou hospodárskou ?innos?ou SKF, keďže pod?a vnútroštátneho súdu cie?om týchto transakcií je zhromaždiť prostriedky na financovanie iných ?inností skupiny. Na konštatovanie existencie takejto priamej a bezprostrednej súvislosti je potrebné vedieť, či vynaložené výdavky môžu byť zahrnuté do ceny akcií, ktoré SKF plánuje previesť, alebo či sú sú?as?ou prvkov tvoriacich cenu tovarov SKF.

63 Ke?že v rámci konania za?atého pod?a ?lánku 234 ES Súdny dvor nie je príslušný na posudzovanie alebo kvalifikovanie skutkových okolností, do ktorých zapadajú prejudiciálne otázky, vnútroštátnemu súdu prislúcha uplatniť kritérium priamej a bezprostrednej súvislosti na skutkové okolnosti konania vo veci samej, zoh?ad?ujúc všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám (pozri v tomto zmysle rozsudok Midland Bank, už citovaný, bod 25).

64 S cie?om poskytnúť vnútroštátnemu súdu užito?nú odpove? je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor opakovane konštatoval odpô?ítate?nos? DPH zaplatenej za poradenské služby využívané na ú?ely rôznych finan?ných transakcií z dôvodu, že tieto služby boli priradite?né k hospodárskej ?innosti zdanite?ných osôb (pozri najmä rozsudky Midland Bank, už citovaný, bod 31; Abbey National, už citovaný, body 35 a 36; Cibo Participations, už citovaný, body 33 a 35; Kretztechnik, už citovaný, bod 36, ako aj Securenta, už citovaný, body 29 a 31).

65 Je pravda, že na rozdiel od konania vo veci samej transakcie na výstupe týkajúce sa akcií v konaniach, ktorých sa týkali vyššie citované rozsudky, nepatrili do pôsobnosti DPH. Ako však vyplýva z judikatúry pripomenutej v bodoch 28 a 30 tohto rozsudku, zásadný rozdiel, pokia? ide o právnu kvalifikáciu týchto transakcií vo vz?ahu k transakciám, ktoré patria do pôsobnosti DPH, ale sú od DPH oslobodené, vyplýva z toho, či sa spoločnos?, ktorá je zdanite?nou osobou, zapája alebo nezapája do riadenia spoločností, v ktorých prebrala ú?as?.

66 Odmietnuť právo na odpô?et DPH zaplatenej na vstupe z nákladov poradenstva týkajúceho sa prevodu akcií oslobodeného z dôvodu zapojenia do riadenia spoločnosti, ktorej akcie sú prevádzané, a pripustiť toto právo na odpô?et pre takéto náklady, ak sa týkajú prevodu, ktorý nepatrí do pôsobnosti DPH, z dôvodu, že predstavujú celkové náklady zdanite?nej osoby, by viedlo k odlišnému da?ovému zaobchádzaniu s objektívne podobnými transakciami, čím by bola

porušená zásada daňovej neutrality.

67 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že zásada daňovej neutrality, ktorá je základnou zásadou spoločného systému DPH, nepripúšťa, aby sa s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z hľadiska DPH odlišne (pozri najmä rozsudky z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 41; z 12. januára 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Zb. s. I-589, bod 33, ako aj z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 59), ani aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú zdaniteľné plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne (pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 20, ako aj zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i., C-288/07, Zb. s. I-7203, bod 42).

68 Z toho vyplýva, že pokiaľ sú náklady na poradenstvo týkajúce sa prevodu úastí považované za súasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby v prípade, ak samotný prevod nepatrí do pôsobnosti DPH, rovnaké daňové zaobchádzanie musí byť akceptované, pokiaľ je prevod kvalifikovaný ako transakcia oslobodená od DPH.

69 Tomuto výkladu nasvedčuje úel spoločného systému zavedeného šiestou smernicou, ktorý smeruje najmä k zabezpečeniu rovnakého zaobchádzania so zdaniteľnými osobami (pozri najmä rozsudok z 27. októbra 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, Zb. s. I-5405, bod 14). Táto zásada by totiž bola porušená, ak by materská spoločnosť riadiaca skupinu spoločností mala byť zdaňovaná z nákladov vynaložených v rámci predaja akcií, ktorý je súčasťou jej hospodárskej činnosti, zatiaľ čo holdingová spoločnosť, ktorá vykonáva rovnakú transakciu mimo pôsobnosti DPH, by využívala právo na odpočet DPH zaťažujúcej tie isté náklady z dôvodu, že sú súčasťou celkových nákladov celej jej hospodárskej činnosti.

70 Akýkoľvek iný výklad by uložil hospodárskemu subjektu povinnosť platiť DPH v rámci jeho hospodárskej činnosti bez toho, aby mu dal možnosť DPH odpočítať (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 45, ako aj Abbey National, už citovaný, bod 35).

71 V konaní vo veci samej hoci je pravda, ako správne uvádzajú Skatteverket a švédska a nemecká vláda, ako aj vláda Spojeného kráľovstva, že prevod akcií, ktorý je oslobodený od DPH, nezakladá právo na odpočet, skutočnosťou zostáva, že tento výklad je namieste, iba ak je medzi službami nadobudnutými na vstupe a oslobodeným prevodom akcií na výstupe preukázaná priama a bezprostredná súvislosť. Pokiaľ naopak takáto súvislosť chýba a náklady transakcií na vstupe sú zahrnuté do ceny tovarov spoločnosti SKF, je potrebné pripustiť odpočítateľnosť DPH zaťažujúcej služby na vstupe.

72 Nakoniec je potrebné pripomenúť, že právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe za plnenia vykonané v rámci finančných transakcií môže vzniknúť iba vtedy, ak je kapitál získaný týmito transakciami pridelený na hospodársku činnosť dotknutej osoby. Okrem toho náklady spojené s plneniami na vstupe majú priamu a bezprostrednú súvislosť s hospodárskymi činnosťami zdaniteľnej osoby, pokiaľ sú priradené výlučne k hospodárskej činnosti vykonávanej na výstupe, a teda sú súčasťou samotných prvkov tvoriacich cenu transakcií, ktoré patria medzi uvedené činnosti (pozri rozsudok Securenta, už citovaný, body 28 a 29).

73 Z uvedeného vyplýva, že na tretiu otázku je potrebné odpovedať, že podľa článku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28f bodu 1, ako aj článku 168 smernice 2006/112 môže vzniknúť právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe za plnenia vykonané pre potreby prevodu akcií, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi nákladmi spojenými s plneniami na vstupe a celou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. Vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby pri zohľadnení všetkých okolností, za ktorých dochádza k transakciám vo veci

samej, určil, či vzniknuté náklady možno zahrnúť do ceny predávaných akcií, alebo či sú súčasťou samotných prvkov tvoriacich cenu transakcií, ktoré spadajú do hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby.

O štvrtej otázke

74 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či odpovede na predchádzajúce otázky môžu byť ovplyvnené okolnosťou, že prevod akcií sa uskutočňuje v niektorých po sebe nasledujúcich transakciách.

75 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pojem hospodárskej činnosti v zmysle šiestej smernice nepozostáva nevyhnutne z jediného konania, ale môže pozostávať zo série po sebe nasledujúcich konaní (pozri rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 22, a z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 21).

76 Okrem toho, ako správne uvádza vláda Spojeného kráľovstva, rozdielne zaobchádzanie s transakciami, ktoré sú objektívne podobné, by odporovalo zásade daňovej neutrality, ako je pripomenutá v bode 67 tohto rozsudku, a zásade právnej istoty, ktoré sú vlastné spoločnému systému DPH.

77 Pokiaľ ide o zásadu právnej istoty, Súdny dvor opakovane pripomenul, že právna úprava Spoločenstva musí byť presná a jej uplatnenie musí byť pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné (pozri najmä rozsudky z 22. novembra 2001, Holandsko/Rada, C-301/97, Zb. s. I-8853, bod 43, ako aj z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 72). Táto požiadavka právnej istoty je mimoriadne naliehavá, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať za následok finančné bremeno, s cieľom umožniť dotknutým osobám presne spoznať rozsah povinností, ktoré im právna úprava ukladá (pozri rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 48, ako aj Isle of Wight Council a i., už citovaný, bod 47).

78 Z toho vyplýva, že daňové zaobchádzanie s prevodom akcií musí byť založené na objektívnych prvkoch predmetnej transakcie a nemôže sa odlišovať podľa toho, či k nemu dochádza jednorazovo alebo v etapách.

79 Na štvrtú otázku je teda potrebné odpovedať v tom zmysle, že odpovede na predchádzajúce otázky nie sú ovplyvnené okolnosťou, že prevod akcií sa uskutočňuje v niektorých po sebe nasledujúcich etapách.

O trovách

80 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 (tretia komora) rozhodol takto:

1. Článok 2 ods. 1 a článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ako aj článok 2 ods. 1 a článok 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že prevod všetkých akcií dcérskej spoločnosti, na ktorej základnom imaní má materská spoločnosť 100 %ný podiel, ako aj zostávajúceho

podielu na základnom imaní ovládanej spoločnosti, ktorá bola kedysi v 100 %nom vlastníctve materskej spoločnosti, zo strany materskej spoločnosti, ktorá týmto spoločnostiam poskytovala služby podliehajúce dani z pridanej hodnoty, predstavuje hospodársku činnosť, ktorá patrí do pôsobnosti uvedených smerníc. Pokiaľ je ale prevod akcií možné stotožniť s prevodom celého podniku alebo jeho časti, v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, alebo článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 a pod podmienkou, že dotknutý členský štát sa rozhodol pre možnosť zakotvenú v týchto ustanoveniach, táto transakcia nepredstavuje hospodársku činnosť podliehajúcu dani z pridanej hodnoty.

2. Taký prevod akcií, ako je prevod akcií v konaní vo veci samej, musí byť oslobodený od dane z pridanej hodnoty podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, ako aj podľa článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

3. Podľa článku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, ako aj článku 168 smernice 2006/112 môže vzniknúť právo na odpis dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe za plnenia vykonané pre potreby prevodu akcií, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi nákladmi spojenými s plneniami na vstupe a celou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. Vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby pri zohľadnení všetkých okolností, za ktorých dochádza k transakciám vo veci samej, určil, či vzniknuté náklady možno zahrnúť do ceny predávaných akcií, alebo či sú súčasťou samotných prvkov tvoriacich cenu transakcií, ktoré spadajú do hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby.

4. Odpovede na predchádzajúce otázky nie sú ovplyvnené okolnosťou, že prevod akcií sa uskutočňuje v niektorých po sebe nasledujúcich transakciách.

Podpisy

* Jazyk konania: švédčina.