

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PAOLO MENGOZZI

prednesené 12. februára 2009 1(1)

Vec C-29/08

Skatteverket

proti

AB SKF

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Regeringsrätten (Švédsko)]

„DPH – Výklad článkov 2 a 4, článku 13 B písm. d) bodu 5 a článku 17 šiestej smernice, ako aj článkov 2 a 9, článku 135 ods. 1 písm. f) a článkov 168 a 169 smernice 2006/112/ES – Prevod akcií dcérskej spoločnosti a zostávajúceho podielu v inej spoločnosti vykonaný materskou spoločnosťou s cieľom reštrukturalizácie skupiny – Odpodátateľnosť DPH zaplatenej v súvislosti s poskytnutím služieb, ktoré materská spoločnosť získala v rámci transakcií prevodu akcií“

I – Úvod

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 zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia(2), naposledy zmenenej smernicou Rady 2006/18/ES zo 14. februára 2006(3) (ďalej len „šiesta smernica“), ako aj výkladu 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(4).

2. Tento návrh bol podaný v rámci konania medzi Skatteverket (švédska daňová správa), žalobcom v konaní vo veci samej, a spoločnosťou AB SKF (ďalej len „SKF“), žalovaným v konaní vo veci samej, týkajúceho sa predbežného rozhodnutia,(5) ktoré vyhlásila Skatterättsnämnden (kolégium daňového práva) vo veci odpodátateľnosti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe za poskytnutie služieb, ktoré SKF získala v súvislosti s predajom všetkých akcií dcérskej spoločnosti (ďalej len „dcérska spoločnosť“) a zostávajúceho podielu v inej spoločnosti (ďalej len „ovládaná spoločnosť“), v priebehu daňových rokov, v ktorých bola v platnosti tak šiesta smernica, ako aj smernica 2006/112.

II – Právny rámec

A – Právna úprava Spoločenstva

3. Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice podlieha DPH dodávka tovaru alebo služieb za

úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

4. Podľa článku 4 šiestej 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.

...“

5. Podľa článku 6 ods. 1 druhého pododseku prvej zarážky šiestej smernice poskytovanie služieb môže okrem iného pozostávať z prevodu nehmotného majetku, nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo.

6. Článok 13 B písm. d) bod 5 šiestej smernice stanovuje, že členské štáty oslobodia od DPH „transakcie vrátane dojednávania, s výnimkou správy a úschovy, týkajúce sa akcií, podielov v spoločnostiach a združeníach, dlhopisov a iných cenných papierov...“.

7. Článok 17 sa týka vzniku a rozsahu práva na odpust. Jeho odseky 1, 2, 3 a 5 znejú takto:

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

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daovník má právo odpustiť nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

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

...

3. Členské štáty taktiež poskytnú každému daovníkovi právo na odpustenie alebo vrátenie [DPH] podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

...

c) všetkých plnení oslobodených od dane podľa článku 13 B a) a d), odsek 1 až 5, keď zákazník má sídlo mimo spoločnosť alebo keď tieto plnenia priamo súvisia s tovarom a službami na vývoz do štátu mimo spoločnosť.

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daovníka obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpustenie daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpustiteľná, je povolené odrátať iba tú časť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

...“

8. Šiesta smernica bola zrušená smernicou 2006/112. V súlade s jej článkom 413 smernica 2006/112 nadobudla účinnosť 1. januára 2007.

9. Článok 2 ods. 1, článok 9 ods. 1, článok 25 písm. a), článok 135 ods. 1 písm. f), článok 168 písm. a), článok 169 písm. c) a článok 173 ods. 1 smernice 2006/112 sú v podstate jednotlivo zhodné s článkom 2 ods. 1, článkom 4 ods. 1 a 2, článkom 6 ods. 1 druhým pododsekom, článkom 13 B písm. d) bodom 5, a článkom 17 ods. 2, článkom 17 ods. 3 písm. c) a článkom 17 ods. 5 prvým pododsekom šiestej smernice.

B – Vnútroštátna právna úprava

10. Podľa kapitoly I § 1 zákona č. 200 z 30. marca 1994 o DPH [Mervärdesskattelagen (1994:200) (ďalej len „zákon ML“)](6) DPH podliehajú príjmy nadobudnuté za zdaniteľné dodávky tovarov alebo služieb, ktoré sa uskutočnili na území Švédska v rámci podnikateľskej činnosti.

11. Podľa kapitoly 3 § 9 zákona ML sú od dane oslobodené najmä transakcie týkajúce sa cenných papierov, ako napríklad dodávanie a obchodovanie v postavení sprostredkovateľa s akciami, inými podielmi a pohľadávkami, nezávisle od toho, či majú alebo nemajú listinnú podobu, alebo správa investičných fondov.

12. Podľa kapitoly 8 § 3 zákona ML má zdaniteľná osoba, pokiaľ sú tovary a služby používané pre potreby jej hospodárskej činnosti, právo na odpust DPH zaplatenej na vstupe v rámci nákupu alebo dovozu.

III – Skutkový stav vo veci samej a prejudiciálne otázky

13. Akciová spoločnosť SKF je materskou spoločnosťou priemyselnej skupiny vykonávajúcej činnosť v niekoľkých štátoch. Aktívne sa zúčastňuje na riadení svojich dcérskych spoločností a poskytuje im za odplatu služby, ako sú riadenie, správa a obchodná politika. Tieto služby sú útoňované dcérskym spoločnostiam a SKF podlieha DPH, ktorá sa ne uplatňuje.

14. SKF plánuje reštrukturalizáciu svojej skupiny a v súvislosti s ňou plánuje previesť činnosť svojej dcérskej spoločnosti, v ktorej vlastní všetky akcie, a to prevodom všetkých jej akcií. Okrem toho pristúpi SKF k odpredaju svojho 26,5 %ného podielu v ovládanej spoločnosti, ktorá bola kedysi v jej 100 %nom vlastníctve a ktorej ako materská spoločnosť poskytovala služby podliehajúce DPH. Dôvodom tohto predaja je uvoľnenie kapitálu pre financovanie iných činností skupiny. Pri uskutočnení uvedeného predaja SKF zamýšľa využiť služby týkajúce sa oceňovania cenných papierov, pomoci pri rokovaníach a špecializovaného právneho poradenstva v oblasti spisovania zmlúv. Tieto služby budú podliehať DPH.

15. S cieľom získať vysvetlenie týkajúce sa daňových dôsledkov týchto prevodov požiadala SKF Skatterättsnämnden o predbežné rozhodnutie týkajúce sa odpustiteľnosti DPH zaplatenej na vstupe za služby získané v súvislosti s predajom akcií dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti.

16. Vo svojom rozhodnutí z 12. januára 2007 Skatterättsnämnden dospel k záveru, že SKF mala v oboch prípadoch právo na odpočet DPH, ktorú v súvislosti s týmito službami zaplatila na vstupe. Podľa jeho názoru boli služby, ktoré SKF poskytovala dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti, súčasťou hospodárskej činnosti a DPH zaplatená v súvislosti s nákladmi pri nadobudnutí týchto spoločností, bola odpočítateľná. Rovnako by mala byť odpočítateľná aj DPH zaplatená v súvislosti s nákladmi pri ukončení činnosti. Skutočnosť, že činnosť ovládanej spoločnosti je ukončovaná postupne, nevedie k odlišnému hodnoteniu.

17. Skatteverket podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Regeringsrätten s tým, že navrhoval rozhodnúť v tom zmysle, že DPH zaplatená za získané služby nie je odpočítateľná. SKF zase navrhovala, aby bolo potvrdené predbežné rozhodnutie, ktoré vydal Skatterättsnämnden.

18. Za týchto okolností Regeringsrätten rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto judičiálne 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 na? 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 odpočet pri nákladoch, ktoré možno priamo spojiť 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?“

IV – Konanie na Súdnom dvore

19. V súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora Skatteverket, SKF, nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia Európskych spoločností predložili svoje písomné pripomienky. Títo účastníci konania, ako aj švédská vláda, boli vypočutí na pojednávaní, ktoré sa konalo 4. decembra 2008, s výnimkou Skatteverket a vlády Spojeného kráľovstva, ktoré na pojednávaní neboli zastúpené.

V – Analýza

A – Úvodné poznámky

20. Ako už bolo uvedené, konanie vo veci samej sa týka otázky, či SKF môže odpočítať DPH, ktorá zaťažuje služby, ktoré jej boli poskytnuté v oblasti oceňovania cenných papierov, pomoci pri rokovaniach a právneho poradenstva v rámci prevodu akcií dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti.

21. Vo všeobecnosti treba pripomenúť, že spoločný systém DPH zaručuje úplnú neutralitu, čo sa týka všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo ich výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH.(7)

22. Podľa judikatúry z článku 17 ods. 5 šiestej smernice v spojení s jeho odsekom 2 vyplýva, že pre vznik práva na odpodet DPH je potrebná existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi nadobudnutými tovarmi alebo službami a plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpodet.(8) Inak povedané, existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpodet, je v zásade potrebná na to, aby sa zdanitenej osobe priznalo právo na odpodet DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva.(9)

23. Súdny dvor však pripustil, že existuje právo na odpodet v prospech zdanitenej osoby, dokonca pri absencii priamej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpodet, ak náklady na predmetné služby tvoria súas celkových nákladov zdanitenej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje.(10)

24. Prvé tri otázky, ktoré položil vnútroštátny súd, sa týkajú podmienok vzniku práva na odpodet, ktoré boli práve spomenuté, konkrétne: a) či transakcia prevodu akcií, tzv. plnenie „na výstupe“, je hospodárskou innosou patriacou do pôsobnosti šiestej smernice (a smernice 2006/112); b) v prípade kladnej odpovede, či toto plnenie zakladá nárok na odpodet, teda že sa na nevzahuje žiadne oslobodenie od dane stanovené šiestou smernicou (a smernicou 2006/112), a c) či sa právo na odpodet DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti so službami získanými SKF vzahuje na náklady, ktoré hoci sú priamo vynaložené pri predaji akcií, môžu byť súasou všeobecných nákladov zdanitenej osoby. Pokiaľ ide o štvrtú otázku, tá sa týka toho, či rozdelenie prevodu akcií do niekoľkých etáp môže mať prípadne vplyv na odpovede na predchádzajúce otázky.

B – O prvej prejudiciálnej otázke

25. Ako správne uviedli všetci účastníci konania, ktorí Súdnemu dvoru predložili svoje pripomienky, svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či také prevody akcií, o aké ide vo veci samej, predstavujú plnenia patriace do pôsobnosti šiestej smernice a smernice 2006/112.

26. V protiklade s tým, čo na pojednávaní tvrdila SKF, ktorá sa domnieva, že prevod finančných úastí, vrátane prevodu vo veci samej, nepodlieha DPH, je podľa môjho názoru na túto otázku potrebné odpovedať kladne, čo ostatne tvrdili aj Skatteverket, tri vlády, ktoré predložili svojej pripomienky v tejto veci, ako aj Komisia.

27. Iste, z judikatúry vyplýva, že prevod finančných úastí, ktoré má spoločnosť v iných podnikoch, nepredstavuje, v zásade, hospodársku innosť v zmysle šiestej smernice, a teda nepatrí do jej pôsobnosti.(11)

28. Podľa Súdneho dvora však najmä vtedy, keď sa transakcia týkajúca sa akcií alebo obchodných podielov spoločnosti uskutoňuje v rámci obchodnej innosti obchodovania s cennými papiermi(12) alebo na účely realizácie priameho alebo nepriameho zapojenia sa do riadenia predmetných spoločností bez toho, aby boli dotknuté práva, ktoré má vlastník podielov ako akcionár alebo spoločník,(13) táto transakcia môže patriť do pôsobnosti DPH.

29. V rámci nadobúdania úasti sprevádzaného priamym alebo nepriamym zapojením sa do riadenia spoločností, v ktorých tieto transakcie prebiehajú, Súdny dvor teda rozhodol, že v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice sa za hospodársku innosť považuje zapojenie sa do riadenia dcérskych spoločností, pokiaľ zahŕňa vykonanie transakcií podliehajúcich DPH v zmysle článku 2 tejto smernice, ako sú poskytovanie administratívnych, finančných alebo útovníckych,

obchodných a technických služieb zo strany holdingu dcérskym spoločnostiam.(14)

30. Vo veci samej je pritom nesporné, že SKF, materská spoločnosť priemyselnej skupiny, sa zapojila do riadenia dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti, uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu, tým, že týmto dvom spoločnostiam poskytla za odplatu rôzne služby, predovšetkým administratívne, útovnícke a obchodné služby, v súvislosti s ktorými SKF podlieha DPH. Ako na pojednávaní správne zdôraznila švédská vláda, takéto zapojenie preukazuje, že SKF má finančné záujmy týkajúce sa dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti, ktoré presahujú záujmy bežného akcionára.

31. Samozrejme, ako poznamenala nemecká vláda, pochybnosť môže pretrvávať v otázke zahrnutia takej transakcie týkajúcej sa prevodu akcií, akou je predmetná transakcia vo veci samej, do pôsobnosti šiestej smernice, keďže táto transakcia v protiklade k nadobúdaniu alebo držbe úastí formálne neslúži k zapojeniu sa do riadenia dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti, ale naopak k ukončeniu tejto činnosti.

32. Túto pochybnosť však možno vyvrátiť z nasledujúcich dôvodov.

33. Predovšetkým sa podobne ako nemecká vláda domnievam, že taký prevod akcií, akým je prevod vo veci samej, predstavuje v konečnom dôsledku najsilnejšie možné zapojenie sa do činnosti dcérskej spoločnosti a do činnosti ovládanej spoločnosti, keďže ide o opatrenie slúžiace na riadenie skupiny spoločností v rámci reštrukturalizácie uvedenej skupiny materskou spoločnosťou. Z tohto dôvodu považujem judikatúru uvedenú v bode 29 týchto návrhov za rovnako relevantnú, aj keď sa týka takéhoto prevodu akcií.

34. Alej v každom prípade, tak ako Súdny dvor veľmi jasne rozšíril svoje hodnotenia týkajúce sa neuznania hospodárskej povahy bežných nadobúdaní úastí na situácie bežných predajov úastí,(15) zásada rovnosti zaobchádzania a zásada daňovej neutrality si podľa môjho názoru vyžadujú, aby hodnotenia Súdného dvora týkajúce sa uznania hospodárskej povahy nadobúdania úastí sprevádzaného zapojením sa materskej spoločnosti do riadenia jej dcérskych spoločností a jej ovládaných spoločností boli rozšírené aj na situácie predaja úastí, pri ktorých dochádza k ukončeniu takéhoto zapojenia sa do riadenia.

35. Keďže tieto úvahy sú relevantné aj pre výklad smernice 2006/112, navrhujem odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku takto: 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 je potrebné vykladať v tom zmysle, že prevod všetkých akcií, ktoré má materská spoločnosť v základnom imaní dcérskej spoločnosti a v základnom imaní ovládanej spoločnosti, na riadení ktorých sa uvedená materská spoločnosť priamo alebo nepriamo podieľa tým, že im za odplatu poskytovala rôzne administratívne, útovnícke a obchodné služby, v súvislosti s ktorými podliehala DPH, je hospodárskou činnosťou.

C – O druhej prejudiciálnej otázke

36. Za predpokladu, že prevod akcií, ktoré má materská spoločnosť v základnom imaní dcérskej spoločnosti a v základnom imaní ovládanej spoločnosti, patrí do pôsobnosti ustanovení šiestej smernice a smernice 2006/112 – predpoklad, ktorý, ako som práve preukázal, treba potvrdiť – sa vnútroštátny súd svojou druhou otázkou snaží zistiť, či sa na uvedený prevod vzťahuje oslobodenie od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice a podľa článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

37. Skatteverket, ako aj tri vlády, ktoré Súdnemu dvoru predložili svoje pripomienky, sa domnievajú, že na túto otázku treba odpovedať kladne.

38. Na druhej strane, zatiaľ čo SKF tvrdí, že so zreteľom na odpoveď, ktorú navrhuje dať na prvú otázku, nie je potrebné odpovedať na túto otázku, Komisia sa domnieva, že predaj všetkých akcií spoločnosti je potrebné považovať za strategické rozvíjanie aktív vykonané s cieľom uvoľniť kapitál pre financovanie iných činností skupiny. Keďže podľa názoru Komisie možno túto transakciu prirovnať k prevodu celého podniku alebo jeho časti, nevzťahuje sa na ňu oslobodenie od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice a článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112. Ako bolo osobitne zdôraznené počas diskusií na pojednávaní, Komisia sa tiež domnieva, odvolávajú sa na bod 20 už citovaného rozsudku Kretztechnik, že vyššie uvedené oslobodenie od dane sa vzťahuje len na obchodné transakcie týkajúce sa cenných papierov.

39. Táto argumentácia nie je presvedčivá.

40. Treba pripomenúť, že v zmysle dvoch práve spomínaných ustanovení oslobodzujú členské štáty od DPH transakcie týkajúce sa akcií, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov.

41. Z už citovaného rozsudku Wellcome Trust zrejme vyplýva, že oslobodenie od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice sa vzťahuje na „transakcie týkajúce sa akcií“ uskutočňované na účely realizácie priameho alebo nepriameho zapojenia sa do riadenia spoločností, v ktorých došlo k nadobudnutiu účasti.(16)

42. Nikomu určite neunikne, že odvolanie sa na článok 13 B písm. d) bod 5 šiestej smernice v už citovanom rozsudku použil Súdny dvor na účely preukázania hospodárskej povahy nadobúdania účasti sprevádzaných priamym alebo nepriamym zapojením sa do riadenia predmetných dcérskych spoločností a nie, prísne vzaté, na účely určenia presnej pôsobnosti oslobodenia od dane podľa uvedeného článku.

43. Na rozdiel od Komisie si však nemyslím, že pôsobnosť článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice [a pôsobnosť článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112] možno obmedziť len na obchodné transakcie súvisiace s obchodovaním s cennými papiermi, a teda z nej vyňať transakcie prevodu akcií materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti a v ovládanej spoločnosti takého typu ako vo veci samej.

44. Po prvé, ani v článku 13 B písm. d) bode 5 šiestej smernice a ani v článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 nie je stanovené žiadne takéto rozlíšenie medzi transakciami týkajúcimi sa akcií, ktoré patria do pôsobnosti uvedených smerníc.

45. Po druhé, podľa môjho názoru nie je možné logicky vyvodzovať z bodu 20 už citovaného rozsudku Kretztechnik taký dôsledok, aký z neho vyvodzuje Komisia. V tomto bode spomínaného rozsudku Súdny dvor totiž len v kontexte zisťovania toho, či má vydanie akcií takú hospodársku povahu, ktorá by bola spôsobilá zaradiť túto transakciu do pôsobnosti šiestej smernice, pripomenul, že do pôsobnosti tejto smernice patria, „ale v súlade s článkom 13 B písm. d) bodom 5 tejto smernice sú od DPH oslobodené, plnenia spočívajúce vo vytváraní zisku, majúce trvalý charakter činností, ktoré prekračujú rámec jednoduchého nadobudnutia a predaja cenných papierov, ako napríklad plnenia uskutočňované pri vykonávaní obchodnej činnosti obchodovania s cennými papiermi“.(17)

46. Tento bod teda zrejme nijakým spôsobom neobmedzuje pôsobnosť oslobodenia od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice len na obchodné transakcie súvisiace s obchodovaním s cennými papiermi.

47. Práve naopak, uvedené oslobodenie od dane sa na jednej strane rozširuje na všetky

plnenia, ktoré prekračujú rámec jednoduchého nadobudnutia a predaja cenných papierov, pričom na tieto plnenia, ako je uvedené v bode 27 týchto návrhov, sa nevzťahuje pôsobnosť šiestej smernice. Ako som už spresnil, táto podmienka je splnená v takej situácii, aká bola základom sporu vo veci samej.

48. Na druhej strane plnenia, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, musia spĺňať vo vytváraní zisku majúceho trvalý charakter. Vo veci samej sa domnievam, že skutočnosť, že zisk z transakcie prevodu bude použitý na účely reštrukturalizácie priemyselnej skupiny spoločností riadených SKF, dostatočne spĺňa kritérium trvalosti zisku, keďže tento je určený na transakciu štrukturálnej povahy, ktorá musí nevyhnutne trvať dlho a mať široký rozsah.

49. Zahnutie takých transakcií prevodu akcií, aké sú predmetom sporu vo veci samej, do pôsobnosti článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice podľa môjho názoru potvrdzuje aj odôvodnenie uvedené v bode 16 už citovaného rozsudku Harnas & Helm, v ktorom Súdny dvor najmä s odvolaním sa na už citovaný rozsudok Wellcome Trust pripustil, že „transakcie uvedené v článku 13 B písm. d) bode 5 šiestej smernice patria do pôsobnosti DPH, ak sa uskutočňujú v rámci obchodnej činnosti súvisiacej s obchodovaním s cennými papiermi, na účely realizácie priameho alebo nepriameho zapojenia sa do riadenia spoločností, v ktorých došlo k nadobudnutiu úasti, alebo ak tieto transakcie predstavujú priame, trvalé a nevyhnutné pokračovanie zdaniteľnej činnosti“. (18)

50. Oslobodenie od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice sa teda zrejme v súlade so svojím znením vzťahuje na všetky transakcie „týkajúce sa akcií“ uvedené v tomto ustanovení, na ktoré sa vzťahuje pôsobnosť uvedenej smernice. Skutočnosť, že článok 13 B šiestej smernice sa ako ustanovenie, ktorým sa stanovuje výnimka zo zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každej služby poskytnutej zdaniteľnou osobou za odplatu, musí vykladať reštriktívne, (19) ako to tvrdí Komisia, nemôže však podľa môjho názoru viesť k ignorovaniu samotného znenia tohto ustanovenia.

51. Toto hodnotenie podľa môjho názoru nemožno vyvrátiť doplňujúcim tvrdením Komisie, podľa ktorého taký prevod akcií, akým je prevod vo veci samej, by mal byť postavený na tú istú úroveň ako prevod celého podniku alebo jeho úasti za odplatu v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice, čo je plnenie, ktoré by bolo v zásade zdaniteľné, v dôsledku čoho by sa na uvedený prevod nevzťahovalo oslobodenie od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice.

52. Vo všeobecnosti totiž pochybujem predovšetkým o tom, že by bolo možné domnievať sa, že článok 5 ods. 8 šiestej smernice uvedený v definícii „dodávok tovaru“, ktorej sa týka článok 5 tejto smernice, by sa mohol vzťahovať na prevody úastí, ktoré súvisia s „poskytovaním služieb“ definovaných v článku 6 ods. 1 uvedenej smernice, ako na „prevody nehmotného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo“. Okrem iného treba v tejto súvislosti uviesť, že v už citovanom rozsudku Kretztechnik Súdny dvor vylúčil, že by sa vydanie nových akcií mohlo považovať za dodávku tovaru za odplatu, a to z dôvodu, že tieto akcie sú cennými papiermi predstavujúcimi nehmotný majetok, na ktoré sa vzťahuje definícia poskytovania služieb za odplatu. (20) Rovnako tak sa tiež článok 5 ods. 8 šiestej smernice podľa môjho názoru týka skôr celkového alebo čiastočného prevodu aktív podniku, než prevodu akcií alebo finančných úastí v spoločnosti. (21)

53. Alej v už citovanom rozsudku BLP Group, ktorý sa týkal predaja 95 %ného podielu, ktorý mal holding v jednej zo svojich dcérskych spoločností, Súdny dvor nevyvrátil posúdenie vnútroštátneho súdu, podľa ktorého takýto predaj predstavuje plnenie oslobodené od dane, (22) pričom svoje posúdenie nespresnil, aby zohľadnil prípadné situácie prevodov finančných úastí, na ktoré by sa mal vzťahovať pojem „prevod celého obchodného majetku alebo jeho úasti za

odplatu“ v zmysle ?lánku 5 ods. 8 šiestej smernice.

54. Okrem toho, ako pripomenula SKF na pojednávaní, a hoci tento argument sám osebe nie je úplne rozhodujúci, s ?ím osobne súhlasím, pre výklad príslušného výrazu patriaceho do práva Spolo?enstva, z h?adiska zmluvného práva vlastník akcií ur?itej spoločnosti nie je nevyhnutne oprávnený postúpiť aktíva tohto podniku, ktorý si v zásade ako jediný zachováva oprávnenie na uzatvorenie takejto transakcie.

55. Napokon v každom prípade, hoci by sa aj výklad ?lánku 5 ods. 8 šiestej smernice navrhnutý Komisiou mal považovať za správny, nič to nemení na tom, že ?o sa týka práva uplatniteľného vo veci samej, ako uviedli švédska vláda aj SKF v odpovedi na konkrétnu otázku týkajúcu sa tohto bodu, ktorú im na pojednávaní položil Súdny dvor, Švédske krá?ovstvo si zvolilo možnosť domnievať sa, ako je stanovené v ?lánku 5 ods. 8 šiestej smernice, že pri prevode celého obchodného majetku alebo jeho ?asti nedochádza k žiadnej dodávke tovaru. To, že ?lenský štát využil túto možnosť, pritom v súlade s ?lánkom 2 šiestej smernice znamená, že takýto prevod nepodlieha DPH.(23)

56. Z toho na rozdiel od tvrdení Komisie vyplýva, že uznanie toho, že prevod predmetných akcií vo veci samej má povahu prevodu celého podniku v zmysle ?lánku 5 ods. 8 šiestej smernice, nemôže „neutralizovať“ uplatnenie oslobodenia od dane podľa ?lánku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, keďže vo Švédsku sa na takúto transakciu pôsobnosť šiestej smernice nevz?ahuje.

57. Podľa môjho názoru sa teda na takú transakciu týkajúcu sa prevodu akcií dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti, akou je transakcia vo veci samej, vz?ahuje oslobodenie od dane podľa ?lánku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, aj podľa ?lánku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.

58. Za predpokladu, že by sa Súdny dvor nemohol stotožniť s týmto návrhom a v súlade so stanoviskom Komisie by sa domnieval, že túto transakciu možno prirovnať k prevodu celého podniku alebo jeho ?asti v zmysle ?lánku 5 ods. 8 šiestej smernice (ako aj ?lánku 19 ods. 1 smernice 2006/112), takáto transakcia by sa v každom prípade vymanila z pôsobnosti uvedených smerníc, a to vzh?adom na možnosť, ktorú ponúkajú vyššie uvedené smernice a ktorú využilo Švédske krá?ovstvo, domnievať sa, že pri takomto prevode nedochádza k žiadnej dodávke tovaru.

D – O tretej prejudiciálnej otázke

59. Zo znenia tretej otázky, ako aj z odôvodnení, ktoré uviedol vnútroštátny súd na jej objasnenie, vyplýva, že jej cie?om je zistiť, či aj v prípade, že by náklady vynaložené v súvislosti so získaním služieb na vstupe priamo súviseli s prevodom akcií, môže predsa len existovať právo na odpo?et DPH zaplatenej na vstupe, pokiaľ sú tieto náklady sú?as?ou všeobecných nákladov, ktoré zdaniteľnej osobe vznikli v rámci celej jej hospodárskej ?innosti. Túto otázku je jednoduchšie vysvetliť vo svetle okolností, že prevod akcií dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti sa zrejme musela uskutočniť vo všeobecnejšom rámci reštrukturalizácie skupiny riadenej SKF, ktorá jej umožní získať cenné zdroje potrebné na úpravu jej priemyselnej ?innosti.

60. Ako som už uviedol vo svojich úvodných poznámkach, na to, aby bola DPH zaplatená na vstupe odpo?ítateľná, je v zásade potrebné, aby plnenia ?ou za?ažené priamo a bezprostredne súviseli s jedným alebo viacerým plneniami zdaniteľnými na výstupe.(24)

61. Ako už mal Súdny dvor príležitosť spresniť, takéto právo na odpo?et predpokladá, že výdavky vynaložené na nadobudnutie predmetného tovaru alebo služieb sú podstatnou zložkou

ceny zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpust.(25)

62. Okrem toho Súdny dvor v rozsudku Midland Bank rozhodol, že by bolo nerealistické pokúšať sa o vytvorenie presnejšej formulácie, než je formulácia kritéria „priamej a bezprostrednej súvislosti“, lebo vzhľadom na rôznorodosť obchodných a profesionálnych transakcií nie je možné dať vhodnejšiu odpoveď, pokiaľ ide o vymedzenie potrebného vzťahu, ktorý musí vo všetkých prípadoch existovať medzi plneniami na vstupe a plneniami na výstupe, aby bola DPH na vstupe odpustiteľná.(26) Súdny dvor v tom istom rozsudku dodal, že prináleží vnútroštátnym súdom, aby uvedené kritérium uplatnili na skutkové okolnosti každej veci, ktorú prejednávajú.(27)

63. Vo veci samej vnútroštátny súd skonštatoval, že služby, ktoré SKF získala, priamo súvisia s transakciou prevodu akcií dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti. Tieto služby sa totiž týkajú oceňovania akcií určených na prevod, pomoci pri rokovaniach o predaji a spisovania zmlúv, a boli teda nadobudnuté na účely uskutočnenia uvedeného predaja. Práve tak sa Skatteverket, vlády, ktoré Súdnemu dvoru predložili svoje pripomienky, ako aj Komisia správne domnievajú, na základe konštatovaní vykonaných vnútroštátnym súdom, že existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi službami získanými na vstupe a prevodom akcií na výstupe.(28)

64. Keďže, ako navrhujem v odpovedi na vyššie analyzovanú druhú otázku, je prevod akcií výnosnou oslobodenou od dane v zmysle článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, DPH, ktorou boli zaťažené služby získané na účely uskutočnenia tejto transakcie, teda logicky nemožno odpustiť, pretože tieto služby sú súčasťou ceny plnenia oslobodeného od dane.(29)

65. Napokon práve k tomuto riešeniu dospel Súdny dvor v už citovanom rozsudku BLP Group. Súdny dvor totiž dospel k záveru, že DPH, ktorou boli zaťažené služby, ktoré BLP Group získala v rámci prevodu jednej zo svojich dcérskych spoločností, nemôže byť predmetom odpustu, keďže predmetné služby boli použité na uskutočnenie plnenia oslobodeného od dane, a síce prevodu obchodných podielov uvedenej dcérskej spoločnosti.(30)

66. Súdny dvor tiež v tom istom rozsudku spresnil, že toto pravidlo sa uplatňuje aj vtedy, „keď konečným cieľom plnenia oslobodeného od dane je uskutočnenie zdaniteľného plnenia“.(31)

67. Túto informáciu je potrebné chápať vo svetle pôvodných skutkových okolností už citovaného rozsudku BLP Group a argumentácie, ktorú táto spoločnosť uviedla na Súdnom dvore. Ako totiž vyplýva z vymedzenia skutkového stavu vo veci samej, cieľom prevodu obchodných podielov dcérskej spoločnosti bolo získanie finančných prostriedkov na vyrovnanie dlhov vyplývajúcich zo zdaniteľných plnení BLP Group. Na Súdnom dvore BLP Group predovšetkým pripomenula, že DPH zaplatená za služby získané na účely predmetného prevodu obchodných podielov musí byť odpustiteľná, aj keď tieto služby nepriamo súvisia s jej plneniami zdaniteľnými na výstupe.(32)

68. Súdny dvor argumentáciu BLP Group jasne zamietol a zdôraznil, že pre vznik práva na odpust DPH zaplatenej na vstupe je potrebná existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi predmetnými tovarmi alebo službami a zdaniteľnými plneniami a že v tejto súvislosti je konečný cieľ zdaniteľnej osoby zanedbateľný,(33) a to aj vtedy, keď je týmto cieľom zdaniteľné plnenie. Súdny dvor zamietol tvrdenie BLP Group aj na základe úvah súvisiacich s potrebou zabezpečiť právnu istotu a uľahčiť prijímanie aktov nevyhnutných na uplatnenie DPH, pretože nemožno vyžadovať, aby daňové orgány zisťovali úmysel zdaniteľnej osoby, keď sa ukáže, že poskytnutie služieb objektívne nesúvisí so zdaniteľnými plneniami.(34)

69. Ako veľmi správne uviedol generálny advokát Jacobs vo svojich návrhoch vo veci, v ktorej bolo rozhodnuté už citovaným rozsudkom Abbey National(35), z už citovaného rozsudku BLP Group vyplýva, že účinok „prerušenia reťazca DPH“, ktoré je charakteristickou črtou plnenia

oslobodeného od dane, bude vždy brániť tomu, aby DPH zaplatená za tovary alebo služby použité pri tomto plnení bola odpodátá od DPH splatnej z nasledujúceho plnenia na výstupe, ktorého podstatou zložkou ceny je práve uvedené plnenie oslobodené od dane. Potreba priamej a bezprostrednej súvislosti teda neodkazuje výlučne na najbližší článok reazca, ale slúži na vylúčenie situácií, v ktorých došlo k pretrhnutiu reazca plnením oslobodeným od dane.(36)

70. Riešenie prijaté v už citovanom rozsudku BLP Group, ktoré som práve ozrejmil, je podľa môjho názoru možné preniesť aj na túto vec. Odpodet DPH zaplatenej na vstupe za služby, ktoré SKF nakúpila, by mal byť zamietnutý, pokiaľ tieto služby priamo a bezprostredne súvisia s plnením oslobodeným od dane, v prejednávanej veci s prevodom akcií dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti, teda plnením, ktorým dochádza k pretrhnutiu reazca DPH, a to aj v prípade, že je toto plnenie súčasťou zámeru reštrukturalizácie priemyselných činností skupiny, ktorú SKF riadi.

71. Vnútroštátny súd sa však pýta, či judikatúru Súdneho dvora uvedenú v bode 23 týchto návrhov, podľa ktorej je odpodet DPH na vstupe aj tak možný, pokiaľ sú náklady vynaložené na získanie služieb súčasťou všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby, a majú teda priamu a bezprostrednú súvislosť s celou jej hospodárskou činnosťou, je možné uplatniť aj v takej veci, aká je predmetom konania vo veci samej.

72. Z môjho hľadiska je na túto otázku potrebné odpovedať záporne.

73. V skutočnosti sa relevantné rozsudky, v ktorých Súdny dvor uznal možnosť odpodáť DPH zaplatenú na vstupe, ako je uvedené v bode 71 týchto návrhov, týkali plnení, ktoré na rozdiel od predpokladu, na ktorom je založený už citovaný rozsudok BLP Group, mali súvislosť s plneniami na výstupe, ktoré v celom rozsahu nepatria do pôsobnosti DPH (pretože sa nepovažujú ani za dodávky tovarov, ani za poskytovanie služieb) a ktoré v dôsledku toho boli irelevantné pre určenie, či existovalo právo na odpodet alebo nie.(37) Za týchto podmienok teda bolo možné hľadať plnenie alebo plnenia na výstupe zakladajúce právo na odpodet, s ktorými má plnenie na vstupe čo najužšiu súvislosť, a teda prípadne aj súvislosť s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby.

74. V tomto zmysle je obzvlášť prínosné posúdenie, ktoré uviedol Súdny dvor v bode 36 už citovaného rozsudku Kretztechnik, podľa ktorého „s prihliadnutím na skutočnosť, po prvé, že vydanie akcií je *plnením, ktoré nepatrí do pôsobnosti šiestej smernice*, a po druhé, že toto plnenie uskutočnila spoločnosť Kretztechnik na účely zvýšenia svojho imania v prospech svojej hospodárskej činnosti vo všeobecnosti, je potrebné dospieť k záveru, že výdavky vynaložené na služby prijaté touto spoločnosťou v rámci uvedeného plnenia sú súčasťou všeobecných výdavkov a ako také sú prvkom tvoriacim cenu jej výrobkov. Tieto služby v skutočnosti priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou platiteľa dane“.(38)

75. Spresnenie Súdneho dvora, podľa ktorého predmetné plnenie nepatrilo do pôsobnosti šiestej smernice, je zdá sa potrebné chápať v duchu návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs v tej istej veci Kretztechnik. Ten sa totiž domnieval, po prvé, že ak sa má vydanie akcií považovať za plnenie oslobodené od dane, nemožno odpodáť DPH, ktorou boli zaťažené služby priamo a bezprostredne súvisiace s týmto plnením, a po druhé, že ak plnenie na výstupe v celom rozsahu nepatrí do pôsobnosti DPH, a teda je na účely určenia práva na odpodet bezvýznamné, je potrebné položiť si otázku, či služby poskytnuté na vstupe môžu súvisieť s jedným alebo viacerými zdaniteľnými plneniami na výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou spoločnosti, čo bolo podľa generálneho advokáta v danej veci pravdepodobné.(39)

76. Keďže Súdny dvor podľa mňa súhlasil s rozlíšením, ktoré urobil generálny advokát Jacobs vo svojich vyššie uvedených návrhoch, medzi plneniami na výstupe oslobodenými od platenia

DPH a plneniami, ktoré vôbec nepodliehajú výberu DPH, pretože ich nemožno považovať ani za dodávky tovaru, ani za poskytovanie služieb, potvrdil tak aj riešenie prijaté v už citovanom rozsudku BLP Group, o ktorý sa vlastne generálny advokát opiera.

77. Môže sa zdať, že prístup, ktorý som práve vysvetlil a ktorý podľa môjho názoru prijala judikatúra, zvýhodňuje skôr transakcie prevodu akcií, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH, než tie, ktoré aj keď do tejto pôsobnosti patria, sú oslobodené od vyrubovania DPH podľa ustanovení šiestej smernice (a/alebo ustanovení smernice 2006/112). Kým totiž možnosť odpôťtu pri službách prijatých na účely uskutočnenia plnenia, ktoré nepatrí do pôsobnosti DPH, môže vzniknúť, pokiaľ sa tieto služby považujú za služby priamo a bezprostredne súvisiace s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby,(40) DPH, ktorou sú zaťažené služby získané na účely uskutočnenia plnenia oslobodeného od dane, naopak odpôťta nemožno.

78. Táto situácia je však len nevyhnutným dôsledkom spoločného systému vytvoreného šiestou smernicou (potvrdeného smernicou 2006/112) a čo možno najjednoduchšieho rozlišovania medzi zdaniteľnými plneniami na jednej strane a plneniami oslobodenými od dane na strane druhej, z ktorého vyplýva kritérium priamej a bezprostrednej súvislosti,(41) ako aj následok prerušenia reazca DPH spôsobený priamym a bezprostredným naviazaním plnenia na vstupe, ktoré je zaťažené DPH, na plnenie na výstupe, ktoré je od vyrubovania DPH oslobodené.

79. Okrem toho, keďže následok prerušenia reazca DPH neexistuje, pokiaľ je transakcia prevodu akcií plnením, ktoré v celom rozsahu nepatrí do pôsobnosti DPH, neexistuje podľa mňa ani žiadna diskriminácia nerovnosť zaobchádzania poškodzujúca zdaniteľnú osobu, ktorá získava služby na účely uskutočnenia prevodov akcií, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, a ktorá v dôsledku toho nemá nárok na odpôťet DPH zaplatenej na vstupe, a to ani ako súčasti všeobecných nákladov, ktoré tejto zdaniteľnej osobe vznikli.

80. Okrem toho by priznanie práva na odpôťet DPH zaplatenej na vstupe, aj keď plnenie znášajúce náklady priamo a bezprostredne súvisí s transakciou prevodu akcií na výstupe, ktorá patrí do pôsobnosti oslobodenia od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice, viedlo k zavedeniu novej možnosti odpôťtu DPH zaplatenej na vstupe na základe sudcovskej tvorby práva. V skutočnosti podľa článku 17 ods. 3 písm. c) uvedenej smernice možnosť takéhoto odpôťtu vzniká výlučne vtedy, keď sa tovary a služby používajú na účely „plnení oslobodených od dane podľa článku 13 B písm. a) a písm. d) bodov 1 až 5, keď je odberateľ usadený mimo Spoločenstva, alebo ak sú tieto transakcie priamo spojené s tovarom určeným na vývoz mimo Spoločenstva“, čo je predpoklad, ktorý zjavne nevyplýva zo spisových dokumentov v tejto veci a ktorý napokon SKF na Súdnom dvore ani neuviedla.

81. Domnievam sa teda, že na tretiu otázku položenú vnútroštátnym súdom je potrebné odpovedať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorej boli poskytnuté služby na účely uskutočnenia transakcie týkajúcej sa prevodu akcií dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti, na ktorú sa vzťahuje 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 a s ktorou tieto služby priamo a bezprostredne súvisia, nemá právo na odpôťet DPH zaplatenej na vstupe za poskytnutie uvedených služieb.

E – O štvrtej prejudiciálnej otázke

82. Svojou štvrtou a poslednou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či by skutočnosť, že sa predaj akcií uskutočňuje postupne, mohla mať vplyv na odpovede na predchádzajúce otázky.

83. Je potrebné poukázať na to, že vnútroštátny súd neuvádza skutkové okolnosti, ktoré ho viedli k položeniu tejto otázky Súdnemu dvoru, hoci možno predpokladať, že táto problematika sa týka predaja poslednej časti akcií ovládanej spoločnosti.(42)
84. V každom prípade si však nemyslím, rovnako ako všetci účastníci, ktorí predložili Súdnemu dvoru svoje pripomienky, že skutočnosť, že sa predaj akcií uskutočňuje postupne vo viacerých transakciách, by mohla mať vplyv na odpovede na prvé tri otázky.
85. Samozrejme, ako správne uvádza Komisia, zo strany prevádzateľa je zložitejšie preukázať, že rôzne časti prevodu akcií sú súčasťou jednej rozsiahlejšej transakcie prevodu všetkých akcií dcérskej spoločnosti. Pokiaľ však prevádzateľ toto preukázal, nejestvuje nijaký dôvod pristúpiť k odlišnému zdarovaniu medzi porovnateľnými transakciami prevodu akcií.
86. Okrem toho, keďže relevantné ustanovenia šiestej smernice 2006/112 v podstate prebrala, zdarovanie transakcie prevodu akcií, ktoré prebiehalo súčasť v rámci pôsobnosti prvej smernice a súčasť v rámci pôsobnosti druhej, sa nemôže líšiť.
87. Ak je teda, ako navrhujem, transakcia týkajúca sa prevodu akcií oslobodená od platenia DPH, či už podľa šiestej smernice, alebo na základe smernice 2006/112, skutočnosť, že sa táto transakcia uskutočňuje postupne napríklad v dvoch alebo troch etapách, je z hľadiska nemožnosti odpísať DPH zaplatenej na vstupe za poskytnutie služieb priamo a bezprostredne súvisiacich s uvedenou transakciou bezvýznamná. Opačné rozhodnutie by viedlo k rozdielnemu posudzovaniu objektívne porovnateľných transakcií.
88. Na štvrtú otázku teda navrhujem odpovedať v tom zmysle, že na odpovede na prvé tri otázky nemá vplyv skutočnosť, že prevod akcií dcérskej spoločnosti a/alebo ovládanej spoločnosti sa uskutočňuje postupne vo viacerých transakciách.

VI – Návrh

89. Z uvedených dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Regeringsrätten, takto:
- 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, naposledy zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/18/ES zo 14. februára 2006, ako aj článok 2 ods. 1 a článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v tom zmysle, že prevod všetkých akcií, ktoré má materská spoločnosť v základnom imaní dcérskej spoločnosti a v základnom imaní ovládanej spoločnosti, na riadení ktorých sa uvedená materská spoločnosť priamo alebo nepriamo podieľa tým, že im za odplatu poskytovala rôzne administratívne, útovnícke a obchodné služby, v súvislosti s ktorými podliehala dani z pridanej hodnoty, je hospodárskou činnosťou.
 - Na takú transakciu týkajúcu sa prevodu akcií dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti, akou je transakcia vo veci samej, sa vzťahuje oslobodenie od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/18, a podľa článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112.
 - Zdaniteľná osoba, ktorej boli poskytnuté služby na účely uskutočnenia transakcie týkajúcej sa prevodu akcií dcérskej spoločnosti a ovládanej spoločnosti, na ktorú sa vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 13 B písm. d) bode 5 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej

smernicou 2006/18, a v článku 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 a s ktorou tieto služby priamo a bezprostredne súvisia, nemá právo na odpôčet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe za poskytnutie uvedených služieb, a to ani vtedy, keď je transakcia týkajúca sa prevodu akcií súčasťou zámeru reštrukturalizácie priemyselných činností zdaniteľnej osoby.

4. Na odpovede na prvé tri otázky nemá vplyv skutočnosť, že prevod akcií dcérskej spoločnosti a/alebo ovládanej spoločnosti sa uskutočňuje postupne vo viacerých transakciách.

1 – Jazyk prednesu: francúzština.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – Ú. v. EÚ L 51, s. 12.

4 – Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

5 – Všeobecne sa za predbežné daňové rozhodnutie považuje zaujatie formálneho stanoviska zo strany správy k skutkovému stavu zdaniteľnej osoby s ohľadom na znenie určitého daňového predpisu. Je potrebné poukázať na to, že čo sa týka Švédskeho kráľovstva, toto konanie už viedlo k položeniu prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru týkajúcich sa DPH: pozri rozsudok zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Zb. s. I-8255, bod 16).

6 – SFS 1994, č. 200.

7 – Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 8. februára 2007, Investrand, C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 22 a citovanú judikatúru.

8 – Pozri najmä rozsudok z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 25 a citovanú judikatúru.

9 – Rozsudky Abbey National, už citovaný, bod 26, a Investrand, už citovaný, bod 23.

10 – Pozri rozsudok Investrand, už citovaný, bod 24 a citovanú judikatúru.

11 – Pozri rozsudky z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Zb. s. I-3013, bod 33; z 26. júna 2003, KapHag, C-442/01, Zb. s. I-6851, bod 40; z 29. apríla 2004, EDM, C-777/01, Zb. s. I-4295, body 57 až 59; z 21. októbra 2004, BBL, C-8/03, Zb. s. I-10157, bod 38; z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 19, a Investrand, už citovaný, bod 25. V duchu tejto judikatúry nemožno priznať rozhodujúci význam v tejto otázke rozsudku zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, Zb. s. I-983), v rámci ktorého Súdny dvor nevyvrátil posúdenie vnútroštátneho súdu, podľa ktorého prevod akcií predstavuje vo veci samej „plnenie oslobodené od dane“, a teda predpokladal, že ide o hospodársku činnosť patriacu do pôsobnosti šiestej smernice. V skutočnosti sa zdá, že Súdny dvor sa v tejto veci jednoducho obmedzil na odpovede na otázky tak, ako mu boli položené vnútroštátnym súdom.

12 – Pozri najmä rozsudky Wellcome Trust, už citovaný, bod 25; EDM, už citovaný, bod 59; BBL, už citovaný, bod 41, a Kretztechnik, už citovaný, bod 20.

13 – Pozri v súvislosti s nadobúdaním úastí 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, a z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663, bod 20; pozri v súvislosti s prevodom úastí rozsudok Wellcome Trust, už citovaný, bod 35. Pozri tiež rozsudok zo 6. februára 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Zb. s. I-745, bod 16.

14 – Pozri rozsudky Floridienne a Berginvest, už citovaný, bod 19, a Cibo Participations, už citovaný, bod 21.

15 – Pozri najmä rozsudky Wellcome Trust, už citovaný, bod 33, a Kretztechnik, už citovaný, bod 19.

16 – Pozri rozsudok Wellcome Trust, už citovaný, bod 35.

17 – Rozsudok Kretztechnik, už citovaný, bod 20 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

18 – Rozsudok Harnas & Helm, už citovaný, bod 16 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

19 – Nakoniec pozri uznesenie zo 14. mája 2008, Tiercé Ladbroke, C-231/07 a C-232/07, bod 15 a citovanú judikatúru.

20 – Rozsudok Kretztechnik, už citovaný, body 22 a 23.

21 – Pozri tiež v tomto zmysle bod 26 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci, v ktorej bolo rozhodnuté už citovaným rozsudkom Abbey National. Pozri tiež rozsudok z 27. novembra 2003, Zita Modes (C-497/01, Zb. s. I-14393, bod 39), ktorý uvádza, že zmyslom článku 5 ods. 8 šiestej smernice je zjednodušenie „prevodov podnikov alebo úastí podnikov“.

22 – Ako vyplýva z návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Lenz vo veci, v ktorej bolo rozhodnuté už citovaným rozsudkom BLP Group, vnútroštátny súd dospel k záveru (zdá sa, že rovnako ako generálny advokát), že na prevod obchodných podielov sa vzťahuje oslobodenie od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice (pozri najmä body 24 a 35 už citovaných návrhov). V bode 33 návrhov vo veci, v ktorej bolo rozhodnuté už citovaným rozsudkom Abbey National, generálny advokát Jacobs taktiež vykladal článok 13 B písm. d) bod 5 šiestej smernice tak, že sa vzťahuje na prevody finančných úastí.

23 – Pozri rozsudky Abbey National, už citovaný, bod 30, a Zita Modes, už citovaný, bod 29. Toto je nepochybne dôvod, pre ktorý vnútroštátny súd v tejto veci nepoložil Súdnemu dvoru otázku týkajúcu sa výkladu článku 5 ods. 8 šiestej smernice, hoci v bode 26 rozhodnutia vnútroštátneho súdu nastolil problematiku prevodu celého podniku.

24 – Pozri najmä rozsudok Cibo Participations, už citovaný, bod 26 a citovanú judikatúru.

25 – Pozri rozsudok z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 30, ako aj rozsudky Abbey National, už citovaný, bod 28; Cibo Participations, už citovaný, bod 31, a Kretztechnik, už citovaný, bod 35.

26 – Rozsudok Midland Bank, už citovaný, bod 25.

27 – Tamže.

28 – Ako už bolo uvedené, Komisia však (podľa môjho názoru chybné) prirovnáva túto transakciu prevodu akcií k prevodu podniku ako celku.

29 – Pozri v tomto zmysle bod 36 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Lenz vo veci, v ktorej bolo rozhodnuté už citovaným rozsudkom BLP. Nie je úplne vylúčené, že za istých okolností, najmä ak sú akcie kótované na trhu s cennými papiermi a ich cena odráža len kótovanie, DPH zaplatená za získané služby na vstupe by sa len ťažko zahŕala do ceny prevodu. Okrem toho, že vnútroštátny súd sa domnieva, že existuje priama súvislosť medzi

službami nadobudnutými na vstupe a tými, ktoré sa majú uskutočniť na výstupe, však problematika práve narútnutá v tejto poznámke zdá sa nezodpovedá situácii vo veci samej.

30 – Rozsudok BLP Group, už citovaný, bod 27.

31 – Tamže, bod 28 a výrok rozsudku.

32 – Rozsudok BLP Group, už citovaný, body 3, 4, 12 a 13.

33 – Rozsudok BLP Group, už citovaný, bod 19.

34 – Rozsudok BLP Group, už citovaný, bod 24.

35 – Návrhy prednesené 13. apríla 2000, bod 35.

36 – Pozri v tomto zmysle tiež body 30 až 39 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Lenz vo veci, v ktorej bolo rozhodnuté už citovaným rozsudkom BLP Group.

37 – Pozri rozsudky Abbey National, už citovaný (body 35 a 36), v ktorom plnenie na výstupe spočívalo v prevode celého obchodného majetku v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice na území nemeckého štátu, ktorý si zvolil možnosť ponúkanú týmto ustanovením, a považoval takéto plnenie za plnenie bez dodávky tovaru, ktoré teda nepatrí do pôsobnosti DPH; Kretztechnik, už citovaný (bod 36), v ktorom plnením na výstupe bolo vydanie akcií, ktoré Súdny dvor explicitne kvalifikoval ako plnenie, ktoré nepatrí do pôsobnosti šiestej smernice, a Cibo Participations, už citovaný, v ktorom plnením na výstupe bolo nadobudnutie úastí, zatiaľ čo prejudiciálna otázka týkajúca sa odpovednosti DPH zaplatenej na vstupe ako všeobecných nákladov bola položená len v prípade, keď toto nadobudnutie úastí nepatrilo do pôsobnosti DPH: pozri v tejto súvislosti bod 32 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl vo veci, v ktorej bolo rozhodnuté už citovaným rozsudkom Cibo Participations. Pozri tiež rozsudok Investrand, už citovaný (body 28 a 29), v ktorom Súdny dvor posudzoval, či výdavky, ktoré vznikli v súvislosti s plneniami na vstupe zaťaženými DPH, predstavovali všeobecné náklady, a to po zistení, že plnenia na výstupe, s ktorými plnenia na vstupe priamo a bezprostredne súviseli, nepatrili v celom rozsahu do pôsobnosti šiestej smernice.

38 – Rozsudok Kretztechnik, už citovaný, bod 36 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

39 – Pozri v tejto súvislosti body 29 a 74 až 76 návrhov vo veci, v ktorej bolo rozhodnuté už citovaným rozsudkom Kretztechnik.

40 – Toto by eventuálne mohol byť prípad vo veci samej, ak by v protiklade k analýze uvedenej v týchto návrhoch Súdny dvor musel dospieť k záveru, že na jednej strane existuje prevod celého obchodného majetku v zmysle článku 5 ods. 8 šiestej smernice, čo je plnenie, ktoré, ako pripomínam, nie je podľa možnosti, ktorú využilo Švédске kráľovstvo, dodávkou tovaru patriacou do pôsobnosti DPH na území tohto nemeckého štátu, a na strane druhej služby získané na uskutočnenie tohto plnenia majú priamu a bezprostrednú súvislosť so všeobecnou hospodárskou činnosťou spoločnosti SKF.

41 – Pozri v tejto súvislosti najmä rozsudky BLP Group, už citovaný, body 18 a 19; Abbey National, už citovaný, bod 25, ako aj Cibo Participations, už citovaný, bod 28.

42 – Pozri v tejto súvislosti bod 16 na konci týchto návrhov.