

## STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 12. února 2009<sup>1</sup>**I – Úvod**

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2, 4, čl. 13 části B písm. d) bodu 5, a článku 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně<sup>2</sup>, ve znění naposledy pozměněném směrnicí Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006<sup>3</sup> (dále jen „šestá směrnice“), jakož i výkladu článků 2, 9, čl. 135 odst. 1 písm. f) a článku 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty<sup>4</sup>.

2. Uvedená žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (švédská správa daní), navrhovatelkou v původním řízení,

a společností AB SKF (dále jen „SKF“), odpůrkyní v původním řízení, ve věci závazného posouzení<sup>5</sup> vydaného ze strany Skatterättsnämnden (rady pro daňové právo), pokud jde o odpočitatelnost daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu ze služeb pořízených společností SKF v rámci převodu veškerých akcií dceřiné společnosti (dále jen „dceřiná společnost“) a její zbývající kapitálové účasti v jiné společnosti (dále jen „ovládaná společnost“) během zdaňovacích období spadajících jak do působnosti šesté směrnice, tak směrnice 2006/112.

**II – Právní rámec***A – Právní úprava Společenství*

3. V souladu s čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží nebo poskyto-

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 — Úř. věst. L 51, s. 12.

4 — Úř. věst. L 347, s. 1.

5 — Obecně je závazné posouzení formálním zaujetím stanoviska správního orgánu k faktické situaci osoby povinné k dani z hlediska daňového právního předpisu. Budiž uvedeno, že pokud jde o Švédské království, tento postup již vedl k položení předběžných otázek Soudnímu dvoru v oblasti DPH: viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Sb. rozh. s. I-8255, bod 16).

vání služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4. Podle článku 4 šesté směrnice:

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

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

[...]“

I - 10418

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

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

7. Článek 17 se týká vzniku a rozsahu nároku na odpočet. Jeho odstavce 1, 2, 3 a 5 znějí následovně:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

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

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

[...]

3. Členské státy mohou přiznat [rovněž přiznají] každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení [DPH] uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity za účelem:

[...]

c) jakýchkoli plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) body 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo je-li toto plnění přímo vázáno na zboží určené k vývozu [...] mimo Společenství.

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

[...]“

8. Šestá směrnice byla zrušena směrnicí 2006/112. V souladu se svým článkem 413 směrnice 2006/112 vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

9. Ustanovení čl. 2 odst. 1, čl. 9 odst. 1, čl. 25 písm. a), čl. 135 odst. 1 písm. f), čl. 168 písm. a), čl. 169 písm. c), respektive čl. 173 odst. 1 směrnice 2006/112 jsou v podstatě totožná s ustanoveními čl. 2 odst. 1, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 6 odst. 1 druhého pododstavce, čl. 13 části B písm. d) bodu 5, čl. 17 odst. 2, čl. 17 odst. 3 písm. c), respektive čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice.

## B – Vnitrostátní právní úprava

10. Zákon č. 200 ze dne 30. března 1994 o DPH [Mervärdesskattelagen<sup>6</sup> (1994:200) (dále jen „zákon o DPH“)] ve své kapitole 1 článku 1 stanoví, že DPH se odvádí státní pokladně z dodání zboží nebo poskytnutí služeb, která podléhají dani, uskutečněných na švédském území v rámci samostatně výdělečné činnosti.

11. Kapitola 3 článku 9 zákona o DPH stanoví, že jsou osvobozena zejména plnění týkající se cenných papírů, jako je dodání nebo obchodování s akciami, jinými podíly a pohledávkami zprostředkovatelem bez ohledu na to, zda jsou vázány na určitý dokument zakládající právo k nim, či nikoli, a správa investičního fondu.

12. Kapitola 8 článku 3 zákona o DPH stanoví, že v rozsahu, v němž jsou zboží a služby využívány pro účely hospodářské činnosti osoby povinné k dani, má tato osoba nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu v rámci pořízení zboží nebo služeb nebo v rámci jejich dovozu.

6 – SFS 1994, č. 200.

## III – Spor v původním řízení a předběžné otázky

13. SKF, akciová společnost, je mateřskou společností průmyslového seskupení, které svou činnost provozuje v několika zemích. Aktivně se účastní řízení svých dceřiných společností a poskytuje jim za úplatu takové služby, jako je řízení, správa a obchodní politika. Tyto služby jsou účtovány dceřiným společnostem a společnost SKF je povinna z těchto služeb odvádět DPH.

14. SKF zamýšlí provést restrukturalizaci svého seskupení a v jejím rámci převést činnost jedné ze svých dceřiných společností, v níž drží veškeré akcie, převodem veškerých akcií této společnosti. Krom toho převede svou účast ve výši 26,5 % v ovládané společnosti, v níž dříve držela 100 %, které rovněž jakožto mateřská společnost poskytovala služby podléhající DPH. Důvodem těchto převodů je shromáždění prostředků za účelem financování jiných činností seskupení. Za účelem uskutečnění těchto převodů zamýšlí SKF využít služeb v oblasti oceňování cenných papírů, podpory při vyjednávání a specializovaných právních služeb v oblasti vypracování smluv. Poskytnutí těchto služeb bude podléhat DPH.

15. Za účelem vyjasnění daňových důsledků těchto převodů požádala SKF Skatterättsnämnden o závazné posouzení ohledně odpočitatelnosti DPH odvedené na vstupu ze

služeb pořízených v rámci převodu akcií dceřiné a ovládané společnosti.

vykládány v tom smyslu, že plněním, které je předmětem [DPH], je i převod akcií dceřiné společnosti osobou povinnou k dani, která této dceřiné společnosti poskytla služby, jež jsou předmětem [DPH]?

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

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

17. Skatteverket podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Regeringsrätten, přičemž navrhla rozhodnout o neodpočitatelnosti DPH odvedené z pořízených služeb. SKF naproti tomu navrhla potvrdit předběžné stanovisko Skatterättsnämnden.

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

18. Za těchto okolností Regeringsrätten rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 2 a 4 šesté směrnice [...] a články 2 a 9 směrnice 2006/112

- 4) Má pro zodpovězení uvedených otázek význam okolnost, že se převod akcií

dceřiné společnosti uskutečňuje v několika fázích?“

21. V obecné rovině je třeba připomenout, že společný systém DPH zaručuje dokonalou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti samy v zásadě podléhají DPH<sup>7</sup>.

#### IV – Řízení před Soudním dvorem

19. V souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora předložily písemná vyjádření Skatteverket, SKF, německá vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise Evropských společenství. Tyto zúčastněné, jakož i švédská vláda byly rovněž vyslechnuty na jednání, které se konalo dne 4. prosince 2008, s výjimkou Skatteverket a vlády Spojeného království, které na jednání nebyly zastoupeny.

22. Podle judikatury z čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, vykládaného ve světle jeho odstavce 2, vyplývá, že aby nabyté zboží nebo přijaté služby zakládaly nárok na odpočet DPH, musí se vyznačovat přímou a bezprostřední souvislostí s plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet<sup>8</sup>. Jinými slovy, existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku<sup>9</sup>.

#### V – Analýza

##### A – Úvodní poznámky

20. Jak již bylo uvedeno, věc v původním řízení se týká otázky, zda může SKF provést odpočet DPH, kterou jsou zatíženy služby, které pořídila v oblasti oceňování cenných papírů, podpory při vyjednávání a právních služeb v rámci převodu akcií dceřiné a ovládané společnosti.

23. Soudní dvůr však připustil existenci nároku osoby povinné k dani na odpočet dokonce i v případě nedostatku přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na

7 — K tomu viz rozsudek ze dne 8. února 2007, Investrand (C-435/05, Sb. rozh. s. I-1315, bod 22 a citovaná judikatura).

8 — Viz zejména rozsudek ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 25 a citovaná judikatura).

9 — Výše uvedené rozsudky Abbey National (bod 26) a Investrand (bod 23).

odpočet, pokud náklady na dotčené služby jsou součástí režijních výdajů uvedené osoby povinné k dani a jsou jako takové prvky spoluurčujícími cenu zboží nebo služeb, které dodává<sup>10</sup>.

dotčené ve věci v původním řízení, představují plnění spadající do oblasti působnosti šesté směrnice a směrnice 2006/112.

24. První tři otázky položené předkládajícím soudem se týkají podmínek vzniku nároku na odpočet, které byly právě zmíněny, totiž: a) zda je plnění spočívající v převodu akcií, které se nazývá plněním „na výstupu“, hospodářským plněním, které spadá do oblasti působnosti šesté směrnice (a směrnice 2006/112); b) v případě kladné odpovědi, zda toto plnění zakládá nárok na odpočet, totiž že se na něj nevztahuje žádné osvobození stanovené šestou směrnicí (a směrnicí 2006/112), a c) zda existuje nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu ze služeb pořízených společností SKF ve vztahu k výdajům, které – přestože přímo souvisejí s plněním spočívajícím v převodu akcií – mohou být součástí režijních výdajů osoby povinné k dani. Čtvrtá otázka se pak týká případného účinku rozdělení převodu akcií na vícero operací na odpovědi na předcházející otázky.

26. V rozporu s tím, co na jednání vylčila společnost SKF, která se domnívá, že postoupení kapitálové účasti, včetně převodu dotčeného ve věci v původním řízení, nepodléhá DPH, musí být tato otázka podle mého názoru zodpovězena kladně, jak ostatně tvrdily Skatteverket, všechny tři vlády, které v projednávané věci předložily vyjádření, i Komise.

27. Z judikatury sice vyplývá, že postoupení kapitálové účasti společnosti v jiných podnicích v zásadě nepředstavuje hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice a nespadá tedy do oblasti její působnosti<sup>11</sup>.

## B – K první předběžné otázce

25. Jak správně tvrdily všechny zúčastněné, které Soudnímu dvoru předložily vyjádření, podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda takové převody akcií, jako jsou převody

11 — Viz rozsudky ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, s. I-3013, bod 33); ze dne 26. června 2003, KapHag (C-442/01, Recueil, s. I-6851, bod 40); ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, Recueil, s. I-4295, body 57 až 59); ze dne 21. října 2004, BBL (C-8/03, Sb. rozh. s. I-10157, bod 38); ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 19), a výše uvedený rozsudek Investrand (bod 25). Ve světle této judikatury nelze v této otázce přiznat rozhodující význam rozsudku ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983), v jehož rámci Soudní dvůr nevyvrátil posouzení vnitrostátního soudu, podle něhož převod akcií ve věci v původním řízení představoval „osvobozené plnění“, čímž tedy předpokládal, že se jedná o hospodářskou činnost spadající do oblasti působnosti šesté směrnice. Ve skutečnosti se jeví, že Soudní dvůr v uvedené věci zkrátka pouze odpověděl na otázky tak, jak mu byly položeny vnitrostátním soudem.

10 — Viz výše uvedený rozsudek Investrand (bod 24 a citovaná judikatura).

28. Podle Soudního dvora však, pokud se plnění týkající se akcií nebo podílů ve společnosti uskutečňují zejména v rámci obchodní činnosti spočívající v obchodování s cennými papíry<sup>12</sup> nebo za účelem přímého či nepřímého zasahování do řízení dotčených společností, aniž by byla dotčena práva, která náleží majiteli kapitálové účasti jakožto akcionáři nebo společníkovi<sup>13</sup>, může takové plnění spadat do oblasti působnosti DPH.

29. Soudní dvůr proto v rámci převzetí kapitálové účasti doprovázeného přímým či nepřímým zasahováním do řízení společností, v jejichž rámci byla tato plnění uskutečněna, rozhodl, že takové zasahování do řízení dceřiných společností musí být považováno za hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice v rozsahu, v němž zahrnuje uskutečňování takových plnění, která podle článku 2 této směrnice podléhají DPH, jako je poskytování administrativních, finančních nebo účetních, obchodních a technických služeb ze strany holdingu uvedeným dceřiným společnostem<sup>14</sup>.

30. Ve věci v původním řízení je přitom nesporné, že SKF, mateřská společnost

průmyslového seskupení, zasahovala do řízení dceřině a ovládané společnosti, které jsou uvedeny v předkládacím rozhodnutí, tím, že oběma těmito společnostem za protiplnění poskytovala různé služby, zejména v oblasti administrativní, účetní a obchodní, za něž je SKF povinna odvést DPH. Jak na jednání správně zdůraznila švédská vláda, takové zasahování ukazuje, že SKF má ve vztahu k dceřině a ovládané společnosti finanční zájmy, které překračují rámec zájmů běžného akcionáře.

31. Jak sice podotkla německá vláda, mohla by přetrvávat pochybnost o tom, zda takové plnění spočívající v převodu akcií, jako je plnění dotčené ve sporu v původním řízení, náleží do oblasti působnosti šesté směrnice, v rozsahu, v němž – na rozdíl od nabytí nebo vlastnictví kapitálové účasti – formálně neslouží k zasahování do řízení dceřině a ovládané společnosti, ale naopak k ukončení této činnosti.

32. Taková pochybnost však může být rozptýlena z následujících důvodů.

12 — Viz zejména výše uvedené rozsudky Wellcome Trust (bod 25), EDM (bod 59), BBL (bod 41) a Kretztechnik (bod 20).

13 — K tomu viz, pokud jde o situaci převzetí kapitálové účasti, rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111, bod 14); ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, Recueil, s. I-9567, bod 18), a ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 20); viz, pokud jde o situaci postoupení kapitálové účasti, výše uvedený rozsudek Wellcome Trust (bod 35). Viz také rozsudek ze dne 6. února 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Recueil, s. I-745, bod 16).

14 — Viz výše uvedené rozsudky Floridienne a Berginvest (bod 19), a Cibo Participations (bod 21).

33. Především se stejně jako německá vláda domnívám, že takový převod akcií, jako je převod dotčený ve věci v původním řízení, představuje konec konců nejsilnější možnou formu zasahování do činnosti dceřině a ovládané společnosti jakožto opatření v oblasti řízení seskupení společností v rámci restruk-



turalizace uvedeného seskupení mateřskou společností. Z tohoto důvodu se mi rovněž jako relevantní, pokud jde o takový převod akcií, jeví judikatura zmíněná v bodě 29 tohoto stanoviska.

povinna odvést DPH, představuje hospodářskou činnost.

34. Dále a každopádně, stejně jako Soudní dvůr velmi jasně vztáhnul svá posouzení týkající se popření hospodářské povahy v případech běžného převzetí kapitálové účasti na situace běžného prodeje kapitálové účasti<sup>15</sup>, zásady rovného zacházení a fiskální neutrality podle mého názoru vyžadují, aby byla posouzení Soudního dvora týkající se přiznání hospodářské povahy v případech převzetí kapitálové účasti doprovázeného zasahováním ze strany mateřské společnosti do řízení jejich dceřiných a ovládaných společností vztážena i na situace převodu kapitálové účasti, kterými je takové zasahování ukončeno.

### *C – K druhé předběžné otázce*

36. V případě, že převod akcií, které vlastní mateřská společnost na základním kapitálu dceřině a ovládané společnosti, spadá do oblasti působnosti ustanovení šesté směrnice a směrnice 2006/112 – což, jak tvrdím, je třeba potvrdit – je podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, zda uvedený převod spadá do působnosti osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice a v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

35. Jelikož jsou uvedené úvahy rovněž relevantní pro účely výkladu směrnice 2006/112, navrhuji na první předběžnou otázku odpovědět následovně: článek 2 odst. 1 a čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice, jakož i čl. 2 odst. 1 a čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že převod veškerých akcií, které mateřská společnost vlastní v rámci základního kapitálu dceřině nebo ovládané společnosti, na jejichž řízení se uvedená mateřská společnost přímo či nepřímo podílela tím, že jim za protiplnění poskytovala různé služby v oblasti administrativní, účetní a obchodní, z nichž je uvedená mateřská společnost

37. Skatteverket, jakož i všechny tři vlády, které Soudnímu dvoru předložily vyjádření, mají za to, že na tuto otázku je třeba odpovědět kladně.

38. Naproti tomu, zatímco SKF tvrdí, že není důvodné odpovídat na tuto otázku ve světle odpovědi, kterou tato společnost navrhuje podat na první otázku, tak Komise tvrdí, že

15 — Viz zejména výše uvedené rozsudky Wellcome Trust (bod 33) a Kretztechnik (bod 19).

prodej veškerých akcií společnosti musí být považován za strategickou restrukturalizaci aktiv provedenou s cílem shromáždit prostředky k financování jiných činností seskupení. Jelikož lze podle názoru Komise na toto plnění nahlížet stejně jako na úplný nebo částečný převod podniku jako celku, nespadá tudíž do působnosti osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice a v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112. Jak zejména vyplývá z diskuzí během jednání, má Komise s odkazem na bod 20 výše uvedeného rozsudku Kretztechnik rovněž za to, že pouze plnění týkající se cenných papírů v rámci obchodní činnosti spadají do působnosti výše zmíněného osvobození.

39. Tato argumentace není přesvědčivá.

40. Je třeba připomenout, že podle znění obou ustanovení, která byla zmíněna, členské státy od DPH osvobodí plnění v oblasti akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů.

41. Jeví se, že z výše uvedeného rozsudku Wellcome Trust vyplývá, že do působnosti osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice spadají „operace v oblasti akcií“ provedené za účelem přímého či nepřímého zasahování do

řízení společností, v nichž proběhlo převzetí kapitálové účasti<sup>16</sup>.

42. Zajisté nikomu neunikne, že odkaz na čl. 13 část B písm. d) bod 5 šesté směrnice ve výše uvedeném rozsudku byl Soudním dvorem použit za tím účelem, aby doložil hospodářskou povahu převzetí kapitálové účasti spojených se zasahováním do řízení dotčených dceřiných společností, a nikoli přísně vzato za účelem určení přesného rozsahu osvobození stanoveného v uvedeném ustanovení.

43. Na rozdíl od Komise si však nemyslím, že by rozsah působnosti ustanovení čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice [a čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112] mohl být omezen pouze na plnění v rámci obchodní činnosti obchodování s cennými papíry, tedy s vyloučením plnění spočívajícího v převodu akcií dceřiné a ovládané společnosti ze strany mateřské společnosti takového druhu jako ve věci v původním řízení.

44. Zaprvé, ani čl. 13 část B písm. d) bod 5 šesté směrnice, ani ostatně čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 mezi plněními v oblasti akcií, které spadají do oblasti

16 — Viz výše uvedený rozsudek Wellcome Trust (bod 35).

působnosti uvedených směrnic, takto nerozlišují.

45. Zadruhé podle mého názoru nelze z bodu 20 výše uvedeného rozsudku Kretztechnik vyvozovat důsledky, které z něj vyvozuje Komise. V tomto bodě uvedeného rozsudku totiž Soudní dvůr v souvislosti s otázkou, zda je emise akcií hospodářské povahy a zda tedy toto plnění spadá do oblasti působnosti šesté směrnice, pouze připomněl, že do oblasti působnosti této směrnice spadají, „avšak od DPH jsou osvobozeny, v souladu s čl. 13 části B písm. d) bodem 5 této směrnice, operace spočívající v získávání pravidelného příjmu z činností, které přesahují rámec samotného nabývání a prodeje cenných papírů, *jako jsou* operace uskutečněné při výkonu obchodní činnosti obchodování s cennými papíry“<sup>17</sup>.

46. Nejeví se tudíž, že by uvedený bod nějakým způsobem omezoval rozsah osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice na plnění v rámci obchodní činnosti obchodování s cennými papíry.

47. Naopak výše zmíněné osvobození se jednak vztahuje na všechna plnění, která přesahují rámec samotného nabývání

a prodeje cenných papírů, jelikož – jak bylo uvedeno v bodě 27 tohoto stanoviska – tato posledně uvedená plnění nespádají do oblasti působnosti šesté směrnice. Jak jsem již uvedl, tato podmínka je v takové situaci, jako je ta, která je základem sporu v původním řízení, splněna.

48. A dále, plnění spadající do působnosti osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice musí spočívat v získávání pravidelných příjmů. Ve věci v původním řízení se mi jeví, že okolnost, že příjmy z plnění spočívajícího v převodu akcií budou použity za účelem restrukturalizace průmyslového seskupení společností řízeného společností SKF, dostatečně splňuje kritérium pravidelnosti příjmů, jelikož jsou tyto příjmy určeny pro účely operace strukturálního typu, která je nutně dlouho trvající a velkého rozsahu.

49. Rovněž se mi jeví, že zahrnutí takových plnění spočívajících v převodu akcií do oblasti působnosti čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, jako jsou plnění ve sporu v původním řízení, je dále posíleno odůvodněním uvedeným v bodě 16 výše uvedeného rozsudku Harnas a Helm, v němž Soudní dvůr s odkazem zejména na výše uvedený rozsudek Wellcome Trust připustil, že „operace *uvedené* v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice spadají do oblasti působnosti DPH *tehdy, pokud* jsou prováděny v rámci obchodní činnosti obchodování s cennými

17 — Výše uvedený rozsudek Kretztechnik (bod 20) (kurziva doplněna).

papíry, za účelem přímého či nepřímého zasahování do řízení společností, v nichž proběhlo převzetí kapitálové účasti, *nebo pokud* jsou přímo, trvale a nutně spojeny s činnostmi podléhající dani<sup>18</sup>.

50. Jeví se tedy, že se osvobození stanovené v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice v souladu se svým zněním vztahuje na všechna plnění „v oblasti akcií“, která jsou uvedena v tomto ustanovení a spadají do oblasti působnosti uvedené směrnice. Skutečnost, že – jak tvrdí Komise – čl. 13 část B šesté směrnice jakožto ustanovení o výjimce ze zásady, podle níž se DPH vybírá z každého poskytování služeb za protiplnění osobou povinnou k dani, musí být vykládán restriktivně<sup>19</sup>, však podle mého názoru nemůže vést k přehlížení samotného znění tohoto ustanovení.

51. Toto posouzení nemůže být podle mého názoru vyvráceno dodatečným tvrzením Komise, podle něhož by na takový převod akcií, jako je převod ve věci v původním řízení, mělo být nahlíženo stejně jako na úplný nebo částečný převod podniku jako celku za protiplnění ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, tedy plnění, které v zásadě podléhá dani, což by mělo za důsledek vyloučení uvedeného

převodu z osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice.

52. Především totiž v obecné rovině pochybují o tom, že by bylo možno mít za to, že by se čl. 5 odst. 8 šesté směrnice uvedený v rámci vymezení „dodání zboží“ podle článku 5 této směrnice mohl vztahovat na převody kapitálové účasti, které jsou spojeny s „poskytováním služeb“ vymezeným v čl. 6 odst. 1 uvedené směrnice tak, že zahrnuje „postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý písemný doklad, či nikoli“. Ostatně je v tomto ohledu třeba poukázat na to, že ve výše uvedeném rozsudku Kretztechnik Soudní dvůr vyloučil, že by emise nových akcií mohla být považována za dodání zboží za protiplnění, jelikož jsou tyto akcie cennými papíry představujícími nehmotný majetek, které spadají do definice poskytování služeb za protiplnění<sup>20</sup>. Stejně tak se podle mého názoru jeví, že se čl. 5 odst. 8 šesté směrnice spíše vztahuje na postoupení souhrnu aktiv podniku nebo jejich části, než na postoupení akcií nebo finanční účasti ve společnosti<sup>21</sup>.

53. Dále, ve výše uvedeném rozsudku BLP Group, jenž se týkal prodeje 95% podílu, který holding vlastnil v jedné ze svých dceřiných

18 — Výše uvedený rozsudek Harnas & Helm (bod 16) (kurziva doplněna).

19 — Viz naposledy usnesení ze dne 14. května 2008, Tiercé Ladbroke (C-231/07 a C-232/07, bod 15 a citovaná judikatura).

20 — Výše uvedený rozsudek Kretztechnik (body 22 a 23).

21 — Viz v tomto smyslu rovněž bod 26 stanoviska generálního advokáta Jacobse ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Abbey National. Viz rovněž rozsudek ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes (C-497/01, Recueil, s. I-14393, bod 39), podle něhož je smyslem čl. 5 odst. 8 šesté směrnice usnadnit „převody podniků nebo částí podniků“.

společnosti, Soudní dvůr nevyvrátil posouzení předkládajícího soudu, podle něhož takový prodej představoval osvobozené plnění<sup>22</sup>, ani navíc své posouzení nekvalifikoval tak, aby zohlednil případné situace postoupení kapitálové účasti, které by spadaly do působnosti pojmu „převod souhrnu aktiv nebo jejich části za protiplnění“ ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice.

Soudním dvorem – Švédské království zvolilo možnost stanovenou v čl. 5 odst. 8 šesté směrnice mít za to, že v případě převodu souboru aktiv nebo jejich části nedošlo k dodání zboží. Využití této možnosti členským státem přitom znamená, že v souladu s článkem 2 šesté směrnice nepodléhá takový převod DPH<sup>23</sup>.

54. Mimoto, jak podotkla SKF na jednání a přestože – s čímž souhlasím – toto tvrzení není samo o sobě zcela rozhodující za účelem výkladu výrazu, který spadá do práva Společenství, z hlediska smluvního práva, vlastník akcií ve společnosti není nutně oprávněn převádět aktiva podniku, jelikož takové plnění může i nadále uskutečnit v zásadě pouze tento podnik.

56. Z toho vyplývá, že v rozporu s tím, co uvádí Komise, by přiznání povahy převodu podniku jako celku ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice převodu akcií dotčenému ve věci v původním řízení nemohlo „znemožnit“ uplatnění osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, jelikož ve Švédsku takový převod nespadá do oblasti působnosti šesté směrnice.

55. Konečně a každopádně, dokonce i kdyby bylo třeba mít za to, že výklad čl. 5 odst. 8 šesté směrnice navrhovaný Komisí je správný, nic to nemění na tom, že pokud jde o právo použitelné ve věci v původním řízení – jak uvedly švédská vláda a společnost SKF v reakci na konkrétní otázku ohledně tohoto problému, která jim byla na jednání položena

57. Podle mého názoru tudíž takové plnění spočívající v převodu akcií dceřiné a ovládané společnosti, jako je plnění ve věci v původním řízení, spadá do působnosti osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté

22 — Jak vyplývá ze stanoviska generálního advokáta Lenze předneseného ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek BLP Group, měl vnitrostátní soud za to (zdá se, že stejně jako generální advokát), že převod podílu ve společnosti spadá do působnosti osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice (viz zejména body 24 a 35 výše uvedeného stanoviska). V bodě 33 svého stanoviska ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Abbey National, generální advokát Jacobs rovněž vložil čl. 13 část B písm. d) bod 5 šesté směrnice v tom smyslu, že se vztahuje na převody kapitálové účasti.

23 — Viz výše uvedené rozsudky Abbey National (bod 30) a Zita Modes (bod 29). Bez pochyby je tato skutečnost důvodem, proč předkládající soud v projednávané věci nepodal Soudnímu dvoru otázku ohledně výkladu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, i když v bodě 26 předkládácho rozhodnutí hovoří o problematice převodu podniku jako celku.

směrnice, jakož i v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

a ovládané společnosti musel být proveden v obecnějším rámci restrukturalizace seskupení řízeného společností SKF, a tedy umožnil této společnosti uvolnit potřebné zdroje na restrukturalizaci její průmyslové činnosti.

58. V případě, že Soudní dvůr tento názor nebude sdílet a že bude mít za to – v souladu se stanoviskem zastávaným Komisí – že na takové plnění lze nahlížet stejně jako na úplný nebo částečný převod podniku jako celku ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice (jakož i čl. 19 odst. 1 směrnice 2006/112), nebude toto plnění v žádném případě spadat do příslušné oblasti působnosti uvedených směrnic s ohledem na možnost poskytnutou výše uvedenými ustanoveními, jíž využilo Švédské království, mít za to, že takový převod není dodáním zboží.

60. Jak jsem již zdůraznil ve svých úvodních poznámkách, aby byla DPH odvedená na vstupu odpočitatelná, je v zásadě třeba, aby plnění, která jsou zatížena DPH, měla přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo více plněními zdanitelnými na výstupu<sup>24</sup>.

61. Jak již měl Soudní dvůr příležitost upřesnit, takový nárok na odpočet předpokládá, že náklady vynaložené na pořízení dotčeného zboží nebo dotčených služeb jsou jedním z prvků spoluručujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet<sup>25</sup>.

#### D – Ke třetí předběžné otázce

59. Jak ze znění třetí otázky, tak z odůvodnění uvedeného předkládajícím soudem, jehož cílem je tuto otázku vysvětlit, vyplývá, že její podstatou je, zda i přesto, že náklady vynaložené na pořízení služeb na vstupu jsou přímo spojeny s plněním spočívajícím v převodu akcií, může nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu nicméně existovat v rozsahu, v němž jsou tyto náklady součástí režijních výdajů vynaložených osobou povinnou k dani v rámci veškeré její hospodářské činnosti. Tuto otázku lze snadněji vysvětlit ve světle okolnosti, že se jeví, že převod akcií v dceřině

62. Krom toho Soudní dvůr v rozsudku Midland Bank rozhodl, že není realistické pokoušet se vyvinout přesnější formulaci, než je formulace kritéria „přímé a bezprostřední souvislosti“, neboť je s ohledem na rozmanitost plnění v rámci obchodní a výdělečné

24 – Viz zejména výše uvedený rozsudek Cibo Participations (bod 26 a citovaná judikatura).

25 – Viz rozsudek ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 30), jakož i výše uvedené rozsudky Abbey National (bod 28); Cibo Participations (bod 31), a Kretztechnik (bod 35).

činnosti nemožné podat vhodnější odpověď, pokud jde o způsob, jak určit ve všech případech nutný vztah, který musí existovat mezi plněními na vstupu a plněními uskutečněnými na výstupu, aby byla DPH odvedena na vstupu odpočitatelná<sup>26</sup>. Soudní dvůr v téže rozsudku doplnil, že uplatňovat uvedené kritérium přísluší vnitrostátním soudům ve vztahu ke skutkovým okolnostem každé věci, kterou projednávají<sup>27</sup>.

63. Ve věci v původním řízení předkládající soud konstatoval, že služby přijaté společností SKF jsou přímo spojeny s plněním spočívajícím v převodu akcií dceřině a ovládané společnosti. Tyto služby se totiž týkají oceňování akcií, které mají být převedeny, podpory při vyjednávání o převodu a vypracování smluvních dokumentů, a byly tudíž pořízeny za účelem uskutečnění uvedeného plnění spočívajícího v převodu. Skatteverket, vlády, které Soudnímu dvoru předložily vyjádření, jakož i Komise se rovněž správně vzhledem ke zjištěním provedeným předkládajícím soudem domnívají, že existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi službami pořízenými na vstupu a plněním spočívajícím v převodu akcií uskutečněným na výstupu<sup>28</sup>.

64. Jelikož je plnění spočívající v převodu akcií – jak navrhuji v reakci na druhou otázku, která je předmětem rozboru výše – činností osvobozenou podle čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, nemůže tedy DPH,

kteřou byly zatíženy služby pořízené za účelem uskutečnění tohoto plnění, být logicky předmětem odpočtu, jelikož tyto služby představují prvek spoluurčující cenu plnění, které je předmětem osvobození<sup>29</sup>.

65. Právě k tomuto řešení ostatně Soudní dvůr dospěl ve výše uvedeném rozsudku BLP Group. Soudní dvůr měl totiž za to, že DPH, kterou byly zatíženy podnikatelsky poskytované služby přijaté BLP Group v rámci převodu jedné z jejich dceřiných společností, nemohla být předmětem odpočtu v rozsahu, v němž byly dotčené služby využity za účelem uskutečnění osvobozeného plnění, v projednávaném případě tedy převodu podílu v uvedené dceřině společnosti<sup>30</sup>.

66. Soudní dvůr v téže rozsudku rovněž uvedl, že uvedené pravidlo se použije, i „pokud je konečným cílem osvobozeného plnění uskutečnění zdanitelného plnění“<sup>31</sup>.

26 — Výše uvedený rozsudek Midland Bank (bod 25).

27 — Tamtéž.

28 — Jak již bylo uvedeno, Komise však na toto plnění spočívající v převodu akcií nahlíží (podle mého názoru nesprávně) stejně jako na převod podniku jako celku.

29 — Viz v tomto smyslu bod 36 stanoviska generálního advokáta Lenze ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek BLP Group. Není zcela vyloučeno, že by za určitých okolností, zejména pokud jsou akcie kótovány na trhu cenných papírů a pokud jejich cena odráží pouze tržní kurz, byla DPH odvedena ze služeb pořízených na vstupu obtížně začlenitelná do ceny plnění spočívajícího v převodu. Nicméně, nehledě na to, že se předkládající soud domnívá, že existuje přímá souvislost mezi službami pořízenými na vstupu a plněním, které je třeba uskutečnit na výstupu, nejví se, že by problematika, kterou jsem v této poznámce pod čarou naznačil, odpovídala situaci ve věci v původním řízení.

30 — Výše uvedený rozsudek BLP Group (bod 27).

31 — Tamtéž (bod 28 a výrok rozsudku).

67. Toto vyjádření je třeba vnímat ve světle výše uvedeného skutkového základu v rozsudku BLP Group a argumentace přednesené touto společností před Soudním dvorem. Jak totiž vyplývá z vysvětlení skutkového rámce v uvedené věci, hlavním cílem převodu podílu v dceřiné společnosti bylo shromáždit finanční prostředky k umoření dluhů, které byly důsledkem zdanitelných plnění BLP Group. Před Soudním dvorem BLP Group tak zejména podotkla, že DPH odvedená ze služeb pořízených za účelem uskutečnění převodu dotčeného obchodního podílu proto musí být předmětem odpočtu, i když tyto služby mají nepřímou souvislost s jejími plněními, která podléhají dani na výstupu<sup>32</sup>.

68. Argumentace BLP Group byla Soudním dvorem jasně odmítnuta, přičemž Soudní dvůr zdůraznil, že aby dotčené zboží nebo služby zakládaly nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, musí se vyznačovat přímou a bezprostřední souvislostí se zdanitelnými plněními, a že v tomto ohledu je konečný účel, který osoba povinná k dani sleduje, nerozhodný<sup>33</sup> tudíž i tehdy, pokud je tímto účelem uskutečnění zdanitelného plnění. To, že Soudní dvůr zamítl úvahu vyjádřenou ze strany BLP Group, se rovněž zakládalo na úvahách souvisejících s nezbytností zajistit právní jistotu a usnadnit akty spojené s uplatňováním DPH, neboť nelze po daňových orgánech požadovat, aby zjišťovaly úmysl osoby povinné k dani, pokud služby se zdanitelnými plněními objektivně nesouvisí<sup>34</sup>.

69. Jak velmi relevantním způsobem zdůraznil generální advokát Jacobs ve svém stanovisku ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Abbey National<sup>35</sup>, z výše uvedeného rozsudku BLP Group tak vyplývá, že účinek „přerušení řetězení DPH“, kterým se osvobozené plnění nezbytně vyznačuje, bude vždy překážkou toho, aby DPH odvedená ze zboží nebo služeb využitých pro účely takového plnění byla odpočitatelná od DPH, kterou je třeba odvést z plnění uskutečněného dále na výstupu, u něhož osvobozené plnění představuje složku jeho ceny. Nezbytnost přímé a bezprostřední souvislosti se tudíž nevztahuje výlučně jen na příští článek v řetězci, ale slouží k vyloučení situací, ve kterých bylo řetězení přerušeno v důsledku osvobozeného plnění<sup>36</sup>.

70. Uvedené řešení přijaté ve výše uvedeném rozsudku BLP Group lze podle mého názoru právoplatně přenést na projednávanou věc. Odpočet DPH odvedené na vstupu ze služeb přijatých společností SKF by měl být zamítnut v rozsahu, v němž mají tyto služby přímou a bezprostřední souvislost s osvobozeným plněním, v projednávaném případě plněním spočívajícím v převodu akcií v dceřiné a ovládané společnosti, tedy plněním, které způsobuje přerušování řetězení DPH, i když je uskutečněno s cílem restrukturalizace

32 — Výše uvedený rozsudek BLP Group (body 3, 4, 12 a 13).

33 — Výše uvedený rozsudek BLP Group (bod 19).

34 — Výše uvedený rozsudek BLP Group (bod 24).

35 — Stanovisko přednesené dne 13. dubna 2000 (bod 35).

36 — Viz rovněž v tomto smyslu body 30 až 39 stanoviska generálního advokáta Lenze přednesené ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek BLP Group.



průmyslových činností seskupení řízeného společností SKF.

*DPH* (jelikož nebyla považována ani za dodání zboží ani za poskytnutí služeb) a jež z tohoto důvodu nebyla relevantní pro určení, zda byl dán nárok na odpočet, či nikoli<sup>37</sup>. Za těchto podmínek tedy bylo přípustné hledat plnění uskutečněné nebo uskutečněná na výstupu zakládající nárok na odpočet, s nimiž by plnění na vstupu měla co nejužší souvislost, tedy včetně případně obecné hospodářské činnosti osoby povinné k dani.

71. Předkládající soud si však klade otázku, zda je v takové věci, jako je věc ve sporu v původním řízení, použitelná judikatura Soudního dvora uvedená v bodě 23 tohoto stanoviska, podle níž je odpočet DPH na vstupu nicméně možný, pokud jsou náklady na přijaté služby součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a mají tedy přímou a bezprostřední souvislost s veškerou její hospodářskou činností.

72. Tato otázka musí být podle mého názoru zodpovězena záporně.

74. V tomto smyslu je zvláště příznačné posouzení uvedené Soudním dvorem v bodě 36 výše uvedeného rozsudku Kretztechnik, podle něhož „s ohledem jednak na skutečnost, že vydání akcií je *operací, která nespadá do rozsahu působnosti šesté směrnice*, a jednak že tato operace je provedena společností Kretztechnik za účelem posílení jejího kapitálu ve prospěch její obecné hospodářské činnosti, je třeba shledat, že náklady za služby pořízené touto společností v rámci dotčené operace jsou

73. Relevantní rozsudky, v nichž Soudní dvůr uznal možnost odpočíst DPH odvedenou na vstupu připomenutou v bodě 71 tohoto stanoviska, se totiž týkaly plnění, která na rozdíl od situace ve výše uvedeném rozsudku BLP Group měla souvislost s plněními na výstupu, jež byla *zcela vyloučena z působnosti*

37 — Viz výše uvedený rozsudek Abbey National (body 35 a 36), v němž plnění na výstupu spočívalo v převodu souhrnu aktiv ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice na území členského státu, který zvolil možnost poskytnutou tímto ustanovením mít za to, že takové plnění není dodáním zboží, a tudíž nepodléhá DPH; výše uvedený rozsudek Kretztechnik (bod 36), v němž byla plněním na výstupu emise akcií, která byla Soudním dvorem výslovně kvalifikována jako plnění, které nespadá do oblasti působnosti šesté směrnice, a výše uvedený rozsudek Cibo Participations, v němž se jednalo o plnění uskutečněné na výstupu spočívající v převzetí kapitálové účasti, zatímco předběžná otázka vztahující se k odpočitatelnosti DPH odvedené na vstupu v rámci režijních výdajů byla položena pouze pro případ, že by toto převzetí účasti nespadlo do oblasti působnosti DPH: viz v tomto ohledu bod 32 stanoviska generální advokátky Stix-Hackl ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Cibo Participation. Viz rovněž výše uvedený rozsudek Investrand (body 28 a 29), v němž Soudní dvůr poté, co konstatoval, že žádná plnění uskutečněná na výstupu, se kterými plnění uskutečněná na vstupu přímo a bezprostředně souvisela, nespádají do oblasti působnosti šesté směrnice, přezkoumal, zda náklady vynaložené na plnění na vstupu podléhající DPH představovaly režijní výdaje.

součástí jejich režijních výdajů a jsou jako takové složkou ceny jejich výrobků. Takové služby mají totiž přímou a okamžitou spojitost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani“<sup>38</sup>.

75. Jeví se, že upřesnění provedené Soudním dvorem, podle něhož dotčené plnění nespádá do oblasti působnosti šesté směrnice, je třeba vykládat ve světle stanoviska generálního advokáta Jacobse v téže věci Kretztechnik. Posledně uvedený se totiž jednak domníval, že pokud by měla být emise akcií považována za osvobozené plnění, nemohl by být proveden odpočet DPH, kterou byly zatíženy služby mající přímou a bezprostřední souvislost s tímto plněním, a jednak že kdyby plnění na výstupu bylo zcela vyloučeno z působnosti DPH, a tudíž by nebylo relevantní za účelem určení existence nároku na odpočet, bylo by si pak třeba klást otázku, zda služby na vstupu mohly být spojeny s jedním či více plněními zdaniitelnými na výstupu nebo dokonce s celkovou hospodářskou činností společnosti, což bylo podle generálního advokáta v daném případě pravděpodobné<sup>39</sup>.

76. Podle mého názoru tudíž Soudní dvůr projevil souhlas s rozlišením provedeným generálním advokátem Jacobsem v jeho výše zmíněném stanovisku mezi jednak plněními

na výstupu, která jsou osvobozena od odvádění DPH, a jednak plněními, která jsou vyloučena z jakéhokoli vybírání DPH, jelikož nemohou být považována ani za dodání zboží ani za poskytování služeb, čímž potvrdil rovněž řešení přijaté ve výše uvedeném rozsudku BLP Group, o němž generální advokát ostatně opřel svou argumentaci.

77. Může se zdát, že přístup, který jsem právě popsal a který se mi jeví být přístupem přijatým judikaturou, zahrnuje příznivější zacházení s plněními spočívajícími v převodu akcií, která nespádají do oblasti působnosti DPH, než s plněními, která – přestože spadají do uvedené oblasti působnosti – jsou osvobozena od odvádění DPH podle ustanovení šesté směrnice (nebo ustanovení směrnice 2006/112). Zatímco totiž může nárok na odpočet existovat v případě služeb pořízených za účelem uskutečnění plnění, které nespádá do oblasti působnosti DPH, pokud jsou takové služby považovány za přímo a bezprostředně spojené s obecnou hospodářskou činností osoby povinné k dani<sup>40</sup>, nemůže být naopak předmětem odpočtu DPH, kterou byly zatíženy služby

38 — Výše uvedený rozsudek Kretztechnik (bod 36) (kurziva doplněna).

39 — Viz bod 29, respektive body 74 až 76 stanoviska ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Kretztechnik.

40 — Tak by tomu mohlo případně být ve věci v původním řízení, kdyby v rozporu s rozbohem provedeným v tomto stanovisku Soudní dvůr měl za to, že je jednak dán převod souboru aktiv ve smyslu čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, tedy plnění, které – připomínám – v souladu s možností, kterou využilo Švédské království, není dodáním zboží spadajícím do oblasti působnosti DPH na území uvedeného členského státu, a jednak že služby pořízené za účelem uskutečnění takového převodu mají přímou a bezprostřední souvislost s obecnou hospodářskou činností společnosti SKF.

pořízené za účelem uskutečnění plnění osvobozeného od daně.

78. Nicméně, tato situace je pouze nutným důsledkem společného systému zavedeného šestou směrnicí (potvrzeného směrnicí 2006/112) a co možná nejjasnějšího oddělení jednak zdanitelných plnění, a jednak plnění osvobozených od daně, z něhož vyplývá kritérium přímé a bezprostřední souvislosti<sup>41</sup>, jakož i účinek přerušení řetězení DPH způsobený tím, že plnění na vstupu, které je zatíženo náklady na DPH, je přímo a bezprostředně spojeno s plněním na výstupu, které je od odvádění DPH osvobozeno.

79. Krom toho, jelikož účinek přerušení řetězení DPH neexistuje v případě, že plnění spočívající v převodu akcií je plněním, které je zcela vyloučeno z oblasti působnosti DPH, neexistuje podle mého názoru ani diskriminační rozdíl v zacházení v neprospěch osoby povinné k dani, která pořídí služby za účelem uskutečnění plnění spočívajících v převodu akcií, jež spadají do působnosti osvobození od DPH stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, a která v důsledku toho nemá nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, a to ani v rámci režijních výdajů, které tato osoba povinná k dani vynaložila.

80. Mimoto, přiznání nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, přestože plnění, které bylo zatíženo náklady na tuto daň, má přímou a bezprostřední souvislost s plněním na výstupu spočívajícím v převodu akcií spadajícím do působnosti osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, by vedlo k tomu, že by byla prostřednictvím soudního nalézání práva zavedena nová možnost odpočtu DPH odvedené na vstupu. Podle samotného znění čl. 17 odst. 3 písm. c) uvedené směrnice totiž možnost takového odpočtu existuje *pouze* v rozsahu, v němž jsou zboží a služby využity pro účely „plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) bodů 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo je-li takové plnění přímo vázáno na zboží určené k vývozu do země mimo Společenství“, což je případ, o který se na základě okolností uvedených ve spisu zřejmě v projednávané věci nejedná a jehož se společnost SKF před Soudním dvorem ani nedovolávala.

81. Domnívám se proto, že na třetí otázku položenou předkládajícím soudem je třeba odpovědět v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která pořídila služby za účelem uskutečnění plnění spočívajících v převodu akcií dceřiné a ovládané společnosti, které spadá do působnosti osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice a v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 a s nímž mají tyto služby přímou a bezprostřední souvislost, nemá nárok na odpočet DPH odvedené z uvedených služeb na vstupu.

41 — Viz v tomto ohledu zejména výše uvedené rozsudky BLP Group (body 18 a 19); Abbey National (bod 25), jakož i Cibo Participations (bod 28).

## E – Ke čtvrté předběžné otázce

82. Podstatou čtvrté a poslední otázky předkládajícího soudu je, zda by mohly být odpovědi na předchozí otázky ovlivněny okolností, že plnění spočívající v převodu akcií je uskutečňováno postupně v čase.

83. Je třeba podotknout, že předkládající soud neuvádí skutkové okolnosti, které jej vedou k tomu, aby tuto otázku Soudnímu dvoru položil, přestože by bylo možno předpokládat, že se tato problematika týká prodeje poslední části akcií ovládané společnosti<sup>42</sup>.

84. Každopádně si stejně jako všichni zúčastnění, kteří Soudnímu dvoru předložili vyjádření, nemyslím, že by skutečnost, že je převod akcií uskutečněn prostřednictvím několika po sobě jdoucích operací, mohla ovlivnit odpovědi podané na první tři otázky.

85. Je sice pravda, jak správně uvádí Komise, že je pro převodce obtížnější prokázat, že jednotlivé části převáděných akcií jsou součástí jediného rozsáhlejšího plnění spočívajícího v převodu veškerých akcií dceřiné společnosti. Pokud však převodce takový důkaz předložil, neexistuje žádný důvod pro to, aby se srovnatelnými plněními spočívajícími

v převodu akcií bylo z daňového hlediska zacházeno rozdílně.

86. Vzhledem k tomu, že byla relevantní ustanovení šesté směrnice v podstatě převzata ustanoveními směrnice 2006/112, nemůže se krom toho lišit daňové zacházení ve vztahu k plnění spočívajícímu v převodu akcií, které bylo z části uskutečněno v rámci působnosti první směrnice, a ve vztahu k plnění spočívajícímu v převodu akcií, které bylo z části uskutečněno v rámci oblasti působnosti druhé směrnice.

87. Proto, jestliže – jak navrhuji – je plnění spočívající v převodu akcií osvobozeno od odvádění DPH, ať již podle šesté směrnice nebo za použití směrnice 2006/112, není okolnost, že se toto plnění uskuteční například ve dvou nebo třech po sobě jdoucích fázích, rozhodná, pokud jde o nemožnost odpočtu DPH odvedené na vstupu ze služeb přímo a bezprostředně souvisejících s uvedeným plněním. Rozhodnutí v jiném smyslu by mělo za důsledek zavedení rozdílů v zacházení ve vztahu k plněním, která jsou přitom objektivně srovnatelná.

88. Na čtvrtou otázku tedy navrhuji odpovědět v tom smyslu, že odpovědi na první tři otázky nejsou ovlivněny okolností, že je převod akcií dceřiné nebo ovládané společnosti uskutečněn prostřednictvím několika po sobě jdoucích operací.

42 — Viz v tomto ohledu bod 16 *in fine* tohoto stanoviska.

## VI – Závěry

89. Z důvodů, které byly uvedeny, navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Regeringsrätten takto:

- „1) Ustanovení čl. 2 odst. 1 a čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění naposledy pozměněném směrnicí Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, jakož i ustanovení čl. 2 odst. 1 a čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112 ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že převod veškerých akcií, které mateřská společnost vlastní v rámci základního kapitálu dceřiné nebo ovládané společnosti, na jejichž řízení se uvedená mateřská společnost přímo či nepřímo podílela tím, že jim za protiplnění poskytovala různé služby v oblasti administrativní, účetní a obchodní, z nichž je uvedená mateřská společnost povinna odvést daň z přidané hodnoty, představuje hospodářskou činnost.
  
- 2) Takové plnění spočívající v převodu akcií dceřiné a ovládané společnosti, jako je plnění ve věci v původním řízení, spadá do působnosti osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2006/18, a v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.
  
- 3) Osoba povinná k dani, která pořídila služby za účelem uskutečnění plnění spočívajícího v převodu akcií dceřiné a ovládané společnosti, které spadá do působnosti osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2006/18, a v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 a s níž mají tyto služby přímou a bezprostřední souvislost, nemá nárok na

odpočet daně z přidané hodnoty odvedené z uvedených služeb na vstupu, i když je plnění spočívající v převodu akcií uskutečněno s cílem restrukturalizace průmyslových činností osoby povinné k dani.

- 4) Odpovědi na první tři otázky nejsou ovlivněny okolností, že je převod akcií dceřiné nebo ovládané společnosti uskutečněn prostřednictvím několika po sobě jdoucích operací.“