

## Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (dziewi?ta izba)

z dnia 30 maja 2013 r. (\*)

Podatek VAT – Szósta dyrektywa 77/388/WE – Artyku? 5 ust. 8 – Poj?cie przekazania ca?o?ci lub cz??ci aktywów – Przekazanie 30% udzia?ów w spó?ce, na rzecz której podmiot zbywaj?cy udzia?y ?wiadczy us?ugi podlegaj?ce opodatkowaniu podatkiem VAT

W sprawie C-651/11

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 2 grudnia 2011 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 19 grudnia 2011 r., w post?powaniu:

### **Staatssecretaris van Financiën**

przeciwko

**X BV,**

TRYBUNA? (dziewi?ta izba),

w sk?adzie: J. Malenovský, prezes izby, U. L?hmus (sprawozdawca) i M. Safjan, s?dzio?wie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 listopada 2012 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X BV przez T.K.M. Rookmaker-Penners oraz C.A. Peetersa, belastingadviseurs,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez C. Wissels oraz B. Koopman, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez S. Ossowskiego oraz A. Robinsona, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez R. Hilla oraz G. Peretza, barristers,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, W. Roelsa oraz A. Cordewenera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii, wydaje nast?puj?cy

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5 ust. 8 i art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) a spółką X BV (zwaną dalej „X”) w przedmiocie decyzji o określeniu wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) skierowanej do tej spółki za okres od dnia 1 stycznia 1996 r. do dnia 31 grudnia 1998 r.

## Ramy prawne

### *Szósta dyrektywa*

3 Na podstawie art. 5 szóstej dyrektywy:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel.

[...]

3. Państwa członkowskie mogą uznać za dobra materialne:

[...]

c) akcje lub udziały odpowiadające akcjom, dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadanie [akcje lub prawa udziałowe dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z] nieruchomości lub jej części.

[...]

8. W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie, lub jako wkładu do spółki celowej lub części aktywów, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku odbiorca będzie traktowany jako prawny następca przekazującego. W miarę potrzeb państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki konieczne w celu zapobieżenia zakłócaniu konkurencji, w przypadku gdy odbiorca nie podlega w pełni obowiązkowi podatkowemu”.

4 Artykuł 6 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Termin »wiadzczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

Transakcje takie mogą zawierać [obejmować] między innymi:

– przeniesienie dobra niematerialnego niezależnie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzającego istnienie prawa [czy jego istnienie zostało stwierdzone dokumentem],

[...].

5 Zgodnie z art. 6 ust. 5 owej dyrektywy jej art. 5 ust. 8 stosuje się „odpowiednio do świadczenia usług”.

6 Artykuł 13 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju”, w części B, zatytułowanej „Pozostałe zwolnienia”, stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

5. transakcje, łącznie z negocjacjami, [w tym pośrednictwo] z wynikiem zarządzania i przechowywania, dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych [...]”.

#### *Prawo niderlandzkie*

7 Królestwo Niderlandów skorzystało z możliwości udostępnionej przez art. 5 ust. 8 i art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy i przejął w art. 31 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r.) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329), w brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy głównej. Artykuł ten miał następujące brzmienie:

„W razie przeniesienia przedsiębiorstwa lub części przedsiębiorstwa na podmiot, który kontynuuje jego działalność, z zastrzeżeniem poszanowania wymogów ustanowionych w zarządzeniu ministerialnym, nie jest pobierany podatek od dostaw i usług będących przedmiotem tego przeniesienia”.

#### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

8 W 1996 r. spółka X posiadała 30% udziałów A BV (zwanej dalej „A”), spółki, która działała w branży automatyzacyjnej. Pozostałe udziały spółki A w wysokości 20,01%, 30% i 19,99% znajdowały się w posiadaniu, odpowiednio, B Holding BV, X1 Beheer BV oraz C BV”.

9 Jako członek organu zwanego Management Board (rady zarządczej) X – podobnie jak B Holding BV i X1 Beheer BV – sprawowała kierownictwo spółki A w zamian za określone umownie wynagrodzenie.

10 Z końcem 1996 r. X i inni udziałowcy spółki A zbyli udziały na rzecz spółki D Plc. W ramach tej sprzedaży działalności zarządca X w odniesieniu do spółki A uległako wyciągnięciu i X wycofała się z Management Board rzeczony spółki.

11 W związku z powyższymi sprzedażami udziałów na rzecz X były świadczone liczne usługi z podatkiem VAT wykazanym na fakturach. X odliczył ten podatek w swoich deklaracjach podatku VAT, uznając, że zbycie jej udziału stanowi przekazanie całości towarów i usług oraz że koszty wykazane przez nią w ramach tej transakcji powinny być uważane za część ogólnych kosztów związanych z całością jej działalności gospodarczej, a zatem podlegają całkowitemu odliczeniu.

12 Inspecteur, jako właściwy organ niderlandzki w zakresie poboru podatku VAT, odmówił tego odliczenia i wydał decyzję określając wysokość zobowiązania podatkowego. Następnie oddał sprzeciw wniesiony przez X od tej decyzji, obniżając jednak wymierzony kwot.

13 Gerechtshof te 's-Gravenhage (sąd apelacyjny w Hadze) uznał za zasadne odwołanie wniesione przez X od decyzji Inspecteur i uchylił powyższą decyzję określając wysokość zobowiązania podatkowego. Zdaniem tego sądu przeniesienie udziału X nie wchodzi w zakres stosowania podatku VAT, ponieważ nie chodzi o działalność gospodarczą. Uznał on jednak, że można było dokonać odliczenia podatku naliczonego, bowiem sprzedaż i przeniesienie udziału były związane z działaniem X jako przedsiębiorcy.

14 Staatssecretaris van Financiën wniósł skargę kasacyjną od wyroku Gerechtshof te 's-Gravenhage do Hoge Raad der Nederlanden.

15 Sąd odsyłający powołuje się na wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 32–34 i pkt 2 sentencji, by wywnioskować z niego, że dane zbycie 30% udziałów spółki A, które nastąpiło w związku z zakończeniem sprawowania funkcji zarządczych w tej spółce, jest działalnością gospodarczą i podlega zwolnieniu z podatku VAT zgodnie z art. 13 cz. B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy.

16 Jednakże w pkt 41 tego wyroku Trybunał stwierdził, że zbycie udziałów, które należy uważać za działalność gospodarczą, nie podlega podatkowi VAT, ponieważ można je przyrównać do przekazania całości lub części aktywów, a dane państwo członkowskie skorzystało z uprawnienia przewidzianego w art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze rzeczonyj dyrektywy.

17 Sąd odsyłający jest zdania, że prawo do odliczenia zależy od możliwości stosowania omawianego przepisu do zbycia udziału takiego jak bzdęce przedmiotem postępowania gównego.

18 W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przekazanie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT – można zrównać z przekazaniem (części) aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy przy dostawie towarów lub w rozumieniu art. 6 ust. 5 tej dyrektywy przy świadczeniu usług?

2) W razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej, czy przywołane w tym pytaniu przekazanie udziałów można zrównać z przekazaniem (części) aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy przy dostawie towarów lub w rozumieniu art. 6 ust. 5 tej dyrektywy przy świadczeniu usług, jeżeli pozostali udziałowcy, którzy również świadczyli podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT usługi na rzecz spółki, której udziały są przekazywane, (prawie) równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu?

3) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej również na pytanie drugie, czy przywołane w

pytaniu pierwszym przekazanie udziałów należy uważać za przekazanie (czyli) przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 5 ust. 8 lub art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy, gdy weźmie się pod uwagę, iż wspomniane przekazanie ma ściśle związek z wykonywaniem funkcji zarządu w ramach posiadanych udziałów”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

*W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym*

19 Komisja Europejska, nie podnosić wyrażnie zarzutu niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w uwagach przedstawionych Trybunałowi wyraża jednak wątpliwość co do znaczenia przedstawionych pytań dla rozwiązania sporu głównego. Komisja ocenia, że sąd odsyłający jest w stanie orzec w przedmiocie możliwości odliczenia podatku VAT na podstawie znanych mu faktów. Jej zdaniem nie ma znaczenia ustalenie, czy czynność będąca przedmiotem postępowania głównego znajduje się poza zakresem stosowania podatku VAT albo czy jest zwolniona na mocy art. 13 cz. 1 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, ponieważ istotne jest pytanie, czy podatek VAT uiszczony przez X od świadczonych jej usług podlega odliczeniu, a aby na nie odpowiedzieć, wystarczy zbadać, czy koszty poniesione przez X mogły być powiązane ze zbyciem udziałów, czy te mogły być powiązane z innymi działaniami X, czyli ze świadczonymi przez nią usługami zarządczymi.

20 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczące wykądni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, korzystają z domniemania znaczenia dla sprawy (zob. wyroki: z dnia 7 października 2010 r. w sprawie C-515/08 dos Santos Palhota i in., Zb.Orz. s. I-9133, pkt 20; a także z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie C-119/09 Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, Zb.Orz. s. I-2551, pkt 21).

21 Odrzucenie przez Trybunał wniosku sądu krajowego jest możliwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykądni prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (zob. w szczególności wyroki: z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawach połączonych C-94/04 i C-202/04 Cipolla i in., Zb.Orz. s. I-11421, pkt 25; z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., Zb.Orz. s. I-12605, pkt 32; a także z dnia 19 czerwca 2012 r. w sprawie C-307/10 Chartered Institute of Patent Attorneys, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Nie ma to miejsca w niniejszej sprawie. Wprawdzie bowiem z postanowienia odsyłającego wynika, że spór główny dotyczy odmowy przyznania prawa do odliczenia podatku VAT związanego z usługami nabytymi w związku ze zbyciem udziałów, a nie traktowania pod względem podatkowym tej ostatniej czynności, niemniej jednak istnienie prawa do odliczenia jest ustalane w szczególności w zależności od traktowania pod względem podatkowym czynności objętych podatkiem należnym, do których transakcje powodujące naliczenie podatku są przyporządkowane (ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 60).

23 W konsekwencji wykądni prawa Unii, wnioskowana w celu wyjaśnienia, jakie traktowanie pod względem podatkowym należy zastosować do czynności takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, faktycznie odpowiada obiektywnej potrzebie związanej z rozstrzygnięciem sporu zawisłego przed sądem odsyłającym.

24 Z powyższego wynika, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

#### *Co do istoty*

25 Poprzez trzy pytania, które należy analizować łącznie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 5 ust. 8 lub art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zbycie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT – stanowi przekazanie całości lub części towarów lub usług w rozumieniu powyższych przepisów. W razie udzielenia odpowiedzi przez sąd ten dąży do ustalenia, czy przesłanki stosowania rzeczonych przepisów są jednak spełnione, jeżeli, po pierwsze, pozostali udziałowcy praktycznie równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu, a po drugie, to przekazanie ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu dla tej samej spółki.

26 Tytułem wstępu, mając na względzie okoliczności, że sąd odsyłający powołuje się na dwa przepisy szóstej dyrektywy dotyczące, odpowiednio, dostaw towarów i świadczenia usług, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 6 ust. 1 owej dyrektywy przeniesienie dobra niematerialnego – niezależnie od tego, czy jego istnienie zostało stwierdzone dokumentem – jest uważane za świadczenie usług. Wynika z tego, że to art. 6 ust. 5 rzeczony dyrektywy należy w zasadzie uważać za właściwy w świetle okoliczności postępowania górnego.

27 Jednakże art. 5 ust. 3 lit. c) tej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do uznania za dobra materialne między innymi akcji lub praw udziałowych dających ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości lub jej części (wyrok z dnia 5 lipca 2012 r. w sprawie C-259/11 DTZ Zadelhoff, pkt 31). W konsekwencji nie można wykluczyć, że art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy może ewentualnie pozostać istotny dla sprawy górnego.

28 Ze względu na to, że Trybunał nie dysponuje dostatecznymi informacjami, aby rozstrzygnąć, który z dwóch przepisów, o jakich mowa w pytaniach prejudycjalnych, ma zastosowanie do okoliczności sprawy górnego, należy zinterpretować art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, ponieważ określa on treść zasady braku dostawy, i w danym wypadku stosować *mutatis mutandis* wskazówki interpretacyjne dostarczone w tym zakresie dla rzeczony art. 5 ust. 8 do art. 6 ust. 5 tej dyrektywy.

29 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do pytania, czy przeniesienie 30% udziałów w spółce może stanowić przekazanie całości lub części aktywów, należy przypomnieć, iż zgodnie z art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy w przypadku przekazania całości lub części aktywów państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku odbiorca będzie traktowany jako prawny następca przekazującego. Wynika z tego, że gdy państwo członkowskie skorzystało z tej możliwości, przekazania całości lub części aktywów nie uważa się za dostawę towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy i zgodnie z jej art. 2 takie przekazanie nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 30; z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. s. I-14393, pkt 29; ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 36; wyrok z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-444/10 Schriever, Zb.Orz. s. I-11071, pkt 20).

30 Bezsporne jest, że Królestwo Niderlandów skorzystało z uprawnienia przewidzianego przez rzeczony przepis.

31 Wobec braku wyraźnego odesłania w szóstej dyrektywie do prawa państw członkowskich

znaczenie i zakres pojęcia przekazania całości lub części aktywów należy ustalić z uwzględnieniem jego kontekstu oraz celu, jakiego służy omawiane uregulowanie; pojęcie to jest terminem autonomicznym prawa Unii, który należy interpretować jednolicie na całym jej obszarze w celu uniknięcia wszelkich rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w państwach członkowskich (ww. wyroki: w sprawie Zita Modes, pkt 32, 35; w sprawie Schriever, pkt 22).

32 Trybuna zinterpretowała rzeczony pojęcie w ten sposób, że obejmuje ono przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części, w tym składników materialnych i ewentualnie niematerialnych, w tym także składających się na przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa zdolną prowadzić samodzielnie działalność gospodarczą, lecz nie obejmuje samego zbycia towarów, jak sprzedaż zapasu produktów (zob. ww. wyroki: w sprawie Zita Modes, pkt 40; w sprawie SKF, pkt 37; w sprawie Schriever, pkt 24). Zastosowanie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy wymaga również, by nabywca miał zamiar prowadzić przekazane przedsiębiorstwo lub jego część, a nie natychmiast zlikwidować daną działalność (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Zita Modes, pkt 44; w sprawie Schriever, pkt 37).

33 Jak podnosi sąd odsyłający, wprawdzie z pkt 38 i 40 ww. wyroku w sprawie SKF wynika, że Trybuna nie wykluczy, iż zbycie 100% udziałów w pewnych okolicznościach może być zrównane z przekazaniem całości lub części aktywów, o ile takie zbycie ma za skutek zbycie całości czy części aktywów zainteresowanych przedsiębiorstw, jednakże w sprawie leżącej u podstaw owego wyroku Trybuna nie dysponowała niezbędnymi informacjami, aby móc zajęć stanowisko w przedmiocie możliwości zastosowania art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy do takiej czynności, jaka byłaby przedmiotem tej sprawy, i pozostawił sądowi odsyłającemu zbadanie owej kwestii.

34 W pkt 25 ww. wyroku w sprawie Schriever Trybuna podkreśliła, że aby stwierdzić, iż nastąpiło przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, konieczne jest, by całość przekazanych składników pozwalała na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej.

35 W tym względzie należy stwierdzić, że posiadanie udziałów przedsiębiorstwa nie wystarcza – w odróżnieniu od posiadania jego aktywów – aby pozwolić na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej.

36 Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybuna samo nabywanie i posiadanie udziałów lub akcji nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy, ponieważ samo przejście udziałów kapitałowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi korzystania z dobra mającego na celu osiągnięcie zysków o charakterze trwałym. Ewentualna dywidenda, owoc tego udziału, wynika z samego posiadania dobra (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar Investments Netherlands, Rec. s. I-3111, pkt 13; z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99 Floridienne i Berginvest, Rec. s. I-9567, pkt 17, 22; z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. s. I-6663, pkt 19; a także z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-496/11 Portugal Telecom, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Inaczej jest, gdy udziałowi towarzyszy pośrednia lub bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółkami, w których udział został nabyty, jeżeli skutkuje to dokonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, takich jak świadczenie usług administracyjnych, księgowych, handlowych i technicznych (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Polysar Investments Netherlands, pkt 14; w sprawie Floridienne i Berginvest, pkt 18, 19; w sprawie Cibo Participations, pkt 20, 21; a także w sprawie Portugal Telecom, pkt 33, 34).

38 Zatem, jak podnosi rząd niemiecki, przekazanie udziałów spółki – niezależnie od znaczenia udziału – może być uznane za przekazanie całości lub części aktywów w rozumieniu

art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy tylko wtedy, gdy udzia? stanowi cz??? niezale?nej jednostki, która pozwala na wykonywanie niezale?nej dzia?alno?ci gospodarczej, i gdy ta dzia?alno?? jest kontynuowana przez nabywc?. Zwyk?e zbycie udzia?ów, któremu nie towarzyszy przekazanie aktywów, nie pozwala nabywcy na kontynuacj? niezale?nej dzia?alno?ci gospodarczej jako nast?pcy prawnemu zbywcy.

39 Udzia?owcy nie s? bowiem w?a?cicielami aktywów przedsi?biorstwa, w którym maj? udzia?, lecz s? w?a?cicielami udzia?u i z tego tytu?u maj? prawo do dywidendy, do informacji oraz s? w??czeniu w podejmowanie decyzji istotnych dla zarz?dzania przedsi?biorstwem. W odniesieniu do trzydziestoprocentowego udzia?u w spółce nale?y stwierdzi?, ?e reprezentuje on prawo do tej spółki tylko w ograniczonym wymiarze.

40 Z powy?szego wynika, ?e przekazanie 30% udzia?ów w spółce nie mo?e by? zrównane z przekazaniem ca?o?ci lub cz??ci aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy.

41 Owego stwierdzenia w ?adnym razie nie podwa?a cel rzeczonoego przepisu. Zgodnie z orzecnictwem Trybuna?u szczególnym celem art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy jest u?atwienie przekazywania przedsi?biorstw lub cz??ci przedsi?biorstw poprzez uproszczenie tych transakcji i unikanie naruszenia p?ynno?ci finansowej nabywcy nadmiernym obci??eniem podatkowym, które i tak odzyska?by on nast?pnie poprzez odliczenie naliczonego podatku VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie Zita Modes, pkt 39; w sprawie Schriever, pkt 23).

42 W tym wzgl?dzie Trybuna? uzna?, ?e szczególne traktowanie jest uzasadnione w szczeg?lno?ci okoliczno?ci?, i? kwota podatku VAT przypadaj?ca z tytu?u przekazania mo?e mie? szczególne znaczenie w odniesieniu do ?rodków danego zak?adu (ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 41).

43 Ta trudno?? nie pojawia si? jednak w ramach przeniesienia udzia?u, niezale?nie od jego znaczenia. Jak bowiem wynika z pkt 36 i 37 niniejszego wyroku, sprzeda? udzia?ów albo nie stanowi dzia?alno?ci gospodarczej opodatkowanej podatkiem VAT, albo jest zwolniona na mocy art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, je?eli jest dokonywana w celu realizacji po?redniej lub bezpo?redniej ingerencji w zarz?dzanie spółkami, w których udzia? zosta? nabyty (wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 Wellcome Trust, Rec. s. I-3013, pkt 35). W jednym b?d? w drugim wypadku nabywca udzia?ów nie ponosi ci??aru podatku VAT.

44 W drugiej kolejno?ci nale?y zbada?, czy udzielona odpowied? by?aby inna, gdyby uwzgl?dni? okoliczno??, ?e wszyscy udzia?owcy sprzedaj? swój udzia? temu samemu nabywcy praktycznie równocze?nie, ze skutkiem, i? ten ostatni staje si? w?a?cicielem 100% udzia?ów danego przedsi?biorstwa.

45 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z podstawow? zasad? w?a?ciw? systemowi podatku VAT podatek ten ma zastosowanie do ka?dej transakcji wytworzenia lub sprzeda?y, po odliczeniu podatku VAT, który obci??a? bezpo?rednio koszt poszczeg?lnych elementów sk?adaj?cych si? na cen? (zob. w szczeg?lno?ci wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 29; ww. wyrok w sprawie Abbey National, pkt 27).

46 Ponadto nale?y podkre?li?, ?e brzmienie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy u?ywa terminu „przekazuj?cy” w liczbie pojedynczej, co oznacza, i? stosowanie rzeczonoego przepisu nie jest przewidziane, w wypadku gdy kilku przekazuj?cych sprzedaje swój udzia? jednemu nabywcy.

47 Wynika z tego, ?e ka?d? czynno?? nale?y ocenia? w sposób indywidualny i niezale?ny.



48 Wprawdzie w pkt 79 ww. wyroku w sprawie SKF Trybuna? uzna?, i? okoliczno??, ?e zbycie akcji przebiega w wielu nast?puj?cych po sobie transakcjach, nie ma wp?ywu na jego analiz? traktowania pod wzgl?dem podatkowym, jakie nale?y przyzna? temu zbyciu.

49 Jednak?e, jak stwierdzono w pkt 33 niniejszego wyroku, w sprawie le??cej u podstaw ww. wyroku w sprawie SKF Trybuna? nie dysponowa? niezb?dnymi informacjami, aby m?c zaj?? stanowisko w przedmiocie mo?liwo?ci zastosowania art. 5 ust. 8 s?óstej dyrektywy do takiej czynno?ci, jaka by?a przedmiotem tej sprawy, i udzieli? odpowiedzi poprzez interpretacj? art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 owej dyrektywy.

50 W ka?dym razie okoliczno?ci tej ostatniej sprawy ró?ni? si? od okoliczno?ci sprawy g?ównej, poniewa? tam nie chodzi?o o wielo?? sprzedaj?cych, którzy dokonali kolejnych czynno?ci na rzecz tego samego nabywcy.

51 W konsekwencji zbycie na rzecz tego samego podmiotu ca?o?ci udzia?ów spó?ki przez wszystkich jej udzia?owców nie jest równoznaczne z przekazaniem ca?o?ci aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 s?óstej dyrektywy.

52 W trzeciej kolejno?ci, je?li chodzi o znaczenie, jakie dla udzielonej odpowiedzi ma okoliczno??, ?e przekazanie 30% udzia?ów ma ?cis?y zwi?zek z wykonywaniem przez sprzedaj?cego funkcji zarz?du dla spó?ki, w której posiada? on udzia?, nale?y stwierdzi?, podobnie jak rz?dy niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa, i? zaprzestanie pe?nienia funkcji zarz?du wydaje si? bezpo?redni? i logiczn? konsekwencj? sprzeda?y udzia?u spó?ki X.

53 Inaczej by?oby tylko wtedy, gdyby funkcje zarz?dcze sprzedaj?cego stanowi?y autonomiczn? cz??? jego w?asnego przedsi?biorstwa, którego prowadzenie mog?oby zosta? przej?te przez nabywc? w niezale?ny sposób i za które ten ostatni zap?aci?by wynagrodzenie odr?bne od ceny udzia?ów. Jednak?e w takim wypadku przekazanie ca?o?ci aktywów obejmowa?oby wy??cznie funkcje zarz?du, a nie zbycie udzia?ów na tej podstawie, ?e te dwie czynno?ci dotycz? ró?nych przedsi?biorstw.

54 Nale?y zatem uzna?, ?e okoliczno??, i? przekazanie akcji jest dokonywane równocze?nie z zaprzestaniem wykonywania funkcji zarz?du, nie ma wp?ywu na odpowied? udzielon? na pytania prejudycjalne.

55 Wreszcie, aby udzieli? s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi w kontek?cie faktu, i? odpowied? na pytania prejudycjalne jest niezb?dna do rozstrzygni?cia przez niego kwestii istnienia prawa do odliczenia w okoliczno?ciach post?powania g?ównego, nale?y przypomnie?, ?e prawo do odliczenia istnieje w wypadku, gdy transakcje powoduj?ce naliczenie podatku pozostaj? w bezpo?rednim i ?cis?ym zwi?zku z transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, które rodz? prawo do odliczenia. Je?eli nie ma to miejsca, nale?y zbada?, czy wydatki poczynione celem nabycia towarów lub us?ug powoduj?cych naliczenie podatku nale?? do wydatków ogólnych zwi?zanych z ca?o?ci? dzia?alno?ci gospodarczej podatnika. W jednym lub w drugim wypadku istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku zak?ada, i? koszt ?wiadcze? powoduj?cych naliczenie podatku jest w??czony odpowiednio w cen? poszczególnych transakcji obj?tych podatkiem nale?nym lub w cen? towarów lub us?ug ?wiadczonych przez podatnika w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej (ww. wyroki: w sprawie Cibo Participations, pkt 31, 33; w sprawie SKF, pkt 60; wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menid?mynt, pkt 48; a tak?e z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C-104/12 Becker, pkt 19, 20).

56 Ze wzgl?du na to, ?e b?d?ce przedmiotem sprawy g?ównej zbycie udzia?ów nale?y zakwalifikowa? jako czynno?? zwolnion? na podstawie art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 s?óstej

dyrektywy, prawo do odliczenia może być przyznane tylko wtedy, gdy koszt usług świadczonych na rzecz X w związku z rzeczonym zbyciem stanowi część ogólnych kosztów związanych z działalnością gospodarczą, przy czym nie jest wliczony w cenę sprzedaży rzeczonych udziałów.

57 Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie przestrzegania owej przesłanki przy uwzględnieniu wszelkich okoliczności, w jakich odbyły się czynności będące przedmiotem postępowania głównego.

58 Z powyższych rozważań wynika, że na przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi, iż art. 5 ust. 8 lub art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zbycie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT – nie stanowi przekazania całości lub części towarów lub usług w rozumieniu powyższych przepisów, niezależnie od okoliczności, i pozostali udziałowcy praktycznie równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu, a przekazanie to ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu dla tej samej spółki.

### **W przedmiocie kosztów**

59 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewięć izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 5 ust. 8 lub art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że zbycie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej – nie stanowi przekazania całości lub części towarów lub usług w rozumieniu powyższych przepisów, niezależnie od okoliczności, i pozostali udziałowcy praktycznie równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu, a przekazanie to ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu dla tej samej spółki.**

Podpisy

\* Język postępowania: niderlandzki.