Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 3. května 2018 [1]

Věc C-249/17

Ryanair Ltd
proti
The Revenue Commissioners

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supreme Court (Irsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Společný systém daně z přidané hodnoty – Pojem ‚osoba povinná k dani' – Výdaje za plnění využitá při nabytí všech podílů na podniku – Nárok na odpočet daně – Neúspěšné převzetí konkurenčního podniku"

I. Úvod

1. Jádrem projednávaného sporu je opět výklad pojmu „osoby povinné k dani" a definování „ekonomické činnosti" ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH [2]. Řízení poskytuje Soudnímu dvoru možnost upřesnit oblast působnosti své judikatury týkající se odpočtu daně holdingových společností.

2. Letecká společnost Ryanair učinila v roce 2006 pokus převzít irskou leteckou společnost Aer Lingus. Převzetí bylo sice z důvodů vyplývajících z právních předpisů o hospodářské soutěži neúspěšné, avšak společnosti Ryanair vznikly vysoké výdaje za poradenské a jiné služby v souvislosti s plánovaným převzetím. Společnost Ryanair proto uplatnila odpočet daně uhrazené z těchto výdajů, což irská daňová správa zamítla.

3. Judikatura Soudního dvora uznává, že nárok na odpočet daně lze uplatnit také u neúspěšných investic. Zde je však veden spor o okolnost, že podle judikatury není pouhé nabytí a držení akcií ekonomickou činností ve smyslu směrnice o DPH. Holdingová společnost, jejímž jediným účelem je nabývání účastí, proto podle judikatury Soudního dvora nemá nárok na odpočet daně [3].

4. Na rozdíl od klasického holdingu zamýšlel v projednávané věci provozní podnik (tedy osoba povinná k dani) provést takzvané strategické převzetí konkurenčního podniku. Proto vyvstává otázka, zda se zde omezení odpočtu daně vyplývající z takzvané holdingové judikatury [4] vůbec uplatní. Ekonomický rozměr věci totiž nastoupí až v okamžiku, kdy v rámci funkčního posouzení zohledníme význam nabytí podílu pro již vykonávanou ekonomickou činnost.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

3 – Rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 17), ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

4 – Rozsudky ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 21), ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 30 a násl.), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34) a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

II. Právní rámec

5. Rámec unijního práva ve věci určují právní ustanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS [5] 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 (dále jen „šestá směrnice“), která jsou použitelná na sporné zdaňovací období a obsahově se shodují s příslušnými právními ustanoveními směrnice 2006/112/ES (dále jen „směrnice o DPH“) [6].

6. Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH (dříve čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice) stanoví:

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

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. […]“

7. Podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Podle článku 168 této směrnice (dříve společně upraveno článkem 17 šesté směrnice) platí:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; […]“

III. Skutkové okolnosti, původní řízení a předběžné otázky

8. Navrhovatelka v původním řízení, společnost Ryanair Ltd. (dále jen „Ryanair“) je soukromá letecká společnost se sídlem v Irsku. Dne 23. října 2006 podala formální nabídku na převzetí s cílem nabytí veškerých podílů ve společnosti Aer Lingus. Společnost Aer Lingus je bývalá státní letecká společnost z Irska, která byla v roce 2006 privatizována a s jejími akciemi bylo možno obchodovat na burze od 2. října 2006.

9. Rozhodnutím ze dne 27. června 2007 prohlásila Komise spojení za neslučitelné se společným trhem [7]. Společnost Ryanair proto mohla nabýt pouze necelých 29 % obchodních podílů společnosti Aer Lingus.

10. V souvislosti s nabídkou převzetí využila Ryanair služby podléhající dani z přidané hodnoty. Poté uplatnila z této daně z přidané hodnoty odpočet. Irský správce daně (The Revenue Commissioners, odpůrce v původním řízení) však tento nárok zamítl.

5 – Úř. věst. 1997, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

6 – Pro zjednodušení citací bude v následujícím textu odkazováno na ustanovení směrnice o DPH.

7 – Rozhodnutí C(2007) 3104 ze dne 27. června 2007 (věc č. COMP/M.4439). Žaloba na neplatnost, kterou Ryanair podala proti tomuto rozhodnutí, byla před Tribunálem neúspěšná, viz rozsudek ze dne 6. července 2010, Ryanair v. Komise (T-342/07, EU:T:2010:280).

11. Proti zamítavému rozhodnutí podala Ryanair nejprve odpor k irské odvolací komisi pro daňové záležitosti (Tax Appeals Commission) a poté stížnost k Circuit Court. Ten provedl závazné posouzení skutečností a předložil irskému High Court v rámci vnitrostátního řízení odpovídajícího řízení o předběžné otázce právní otázku, zda za okolností původního řízení existuje nárok na odpočet daně. Rovněž High Court dospěl k závěru, že Ryanair nemá nárok na odpočet daně.

12. Proti rozhodnutí High Court podala Ryanair opravný prostředek k irskému Supreme Court. Usnesením ze dne 8. května 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 12. května 2017, přerušil Supreme Court své řízení a předložil podle článku 267 SFEU Soudnímu dvoru k rozhodnutí následující předběžné otázky:

„1) Může budoucí záměr, kterým je v případě úspěšného převzetí poskytování služeb v oblasti řízení nabyté společnosti, postačit k prokázání toho, že potenciální nabyvatel provádí ekonomickou činnost ve smyslu článku 4 šesté směrnice o DPH, takže DPH účtovanou potenciálnímu nabyvateli za zboží nebo služby poskytnuté v souvislosti se snahou o úspěšné převzetí lze považovat za DPH na vstupu ve vztahu k zamýšlené ekonomické činnosti spočívající v poskytování takových služeb v oblasti řízení, a

2) může existovat dostatečná ‚přímá a bezprostřední souvislost', definovaná Soudním dvorem Evropské unie jako požadavek (v rozsudku ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, [C-16/00, EU:C:2001:495]), mezi odbornými službami poskytovanými v souvislosti s takovým potenciálním převzetím a výstupem, kterým je v případě úspěšného převzetí potenciální poskytování služeb v oblasti řízení převzatého podniku, takže lze umožnit odpočet DPH týkající se těchto odborných služeb?"

13. V řízení před Soudním dvorem předložily písemné vyjádření Ryanair, Irsko a Evropská komise. Na jednání konaném dne 14. března 2018 byli zastoupeni všichni účastníci.

IV. Právní posouzení

14. Obě předběžné otázky se týkají nároku na odpočet daně u výdajů učiněných v souvislosti se zamýšleným, avšak nakonec neúspěšným nabytím všech podílů na společnosti za účelem jejího převzetí. Proto musí být zodpovězeny společně.

15. První otázkou se Supreme Court v zásadě táže, zda záměr nabývající společnosti, tedy poskytovat dceřiné společnosti v případě úspěšného převzetí služby v oblasti řízení, stačí k tomu, aby byla tato společnost kvalifikována jako osoba povinná k dani ve smyslu směrnice o DPH.

16. Supreme Court se v zásadě ptá na možnost kombinace dvou směrů judikatury. Zaprvé podle judikatury Soudního dvora existuje nárok na odpočet daně také u neúspěšných investic: U výdajů, které vznikly při přípravě ekonomické činnosti, lze odpočet daně uplatnit také tehdy, pokud je zahájení ekonomické činnosti neúspěšné a nevzniknou zamýšlená zdanitelná plnění [8]. Rozhodující je pouze úmysl osoby povinné k dani vykonávat ekonomickou činnost, který je potvrzen objektivními okolnostmi [9]. Zadruhé může ekonomická činnost holdingové společnosti nezbytná pro odpočet daně spočívat podle judikatury v tom, že poskytuje služby řízení společnosti, v níž převzala účast [10].

8 – Rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, (C-268/83, EU:C:1985:74, bod 24), ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17) a ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

9 – Viz naposledy rozsudek ze dne 21. září 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, bod 46).

10 – Rozsudky ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 21), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34) a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

17. Prostřednictvím druhé otázky se pak Supreme Court táže, zda mezi výdaji, které byly učiněny v souvislosti s nabytím podílů na společnosti, a zamýšlenými službami řízení společnosti existuje nezbytná přímá a bezprostřední souvislost.

A. Kontext rozlišování mezi finančním holdingem a provozním podnikem

18. Takzvaná holdingová judikatura, na niž se Supreme Court svou první otázkou odvolává, byla rozvinuta na příkladu čistě finančních holdingů, jejichž jediným účelem je nabývání účastí v jiných podnicích a které nedisponují vlastní provozní činností. Jejich jediné příjmy sestávají z dividend, které nepředstavují úhradu za ekonomické užívání předmětu, nýbrž výnos z pouhého vlastnictví akcie [11].

19. Podle judikatury Soudního dvora tedy čistě finanční holdingy – bez přidání například služeb řízení společnosti prováděných za úplatu – nemají být posuzovány jako osoby povinné k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH [12], neboť nevykonávají ekonomickou činnost. Nemohou tedy uplatnit nárok na odpočet daně podle článku 168 směrnice.

20. V této souvislosti si Supreme Court klade otázku, zda tato judikatura platí také v projednávané věci, protože Ryanair chtěla koneckonců nabýt podíly, a to také učinila, byť v menším rozsahu, než plánovala.

21. Je sice nepochybné, že Ryanair je ohledně plnění dosažených z činnosti v letecké dopravě v plném rozsahu osobou povinnou k dani ve smyslu směrnice o DPH. Také podnikatelský záměr nabytí podílů je zřejmý. Ryanair chtěla převzetím konkurenčního podniku zvýšit svůj obrat a pravděpodobně také dosáhnout kladných dopadů synergií a vytváření sítí.

22. Při uznání ekonomické činnost a následně odpočtu daně by však při použití takzvané holdingové judikatury bylo rozhodující, zda Ryanair zamýšlela poskytovat společnosti Aer Lingus služby řízení společnosti za úplatu (viz bod B.). Pro toto řešení by však bylo naprosto bez významu, v jakém rozsahu měly být služby řízení společnosti poskytovány. Vyvstává proto otázka, zda by neměl být odpočet daně u výdajů za nabytí podílu rozdělen (viz bod C.). Kromě obratů ze služeb řízení společnosti by totiž vznikaly možná výrazně vyšší výnosy z dividend, které k odpočtu daně neopravňují.

23. „Oklika“ přes služby v oblasti řízení poskytované za úplatu ani z toho vyplývající problémy související s rozdělováním při použití tohoto řešení však nejsou nutné, pokud budeme vycházet z funkční souvislosti mezi nabytím podílu a hlavní provozní činností (viz bod D.) Posuzujeme-li funkci plánovaného převzetí pro provozní činnost, je nutno porovnat jeho náklady s plněními z provozní činnosti. Následně je rozhodující pouze bezprostřední a přímá souvislost mezi těmito plněními (viz bod E.)

24. Supreme Court však vycházel z použitelnosti holdingové judikatury na předmět sporu, takže se budu nejprve zabývat tím, zda by měla Ryanair v tomto směru nárok na odpočet daně.

11 – Rozsudky ze dne 22. června 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, bod 13), ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 19), a ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 32).

12 – Rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 17), ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

B. Plný odpočet daně v souladu s holdingovou judikaturou

25. Jak je uvedeno výše (bod 18), pouhé držení účasti nezakládá domněnku ekonomické činnosti. Ve své ustálené judikatuře Soudní dvůr naopak zdůrazňuje, že nabytí a držení účasti holdingovou společností představuje ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, pokud je účast spojena s přímým nebo nepřímým podílením se na řízení cílové společnosti [13]. Takové podílení se na řízení může spočívat například v poskytování administrativních, finančních, obchodních a technických služeb cílové společnosti [14]. Toto kritérium však vychází pouze z okolnosti, že pro uznání čistě holdingové společnosti jako osoby povinné k dani musí tato vykonávat i takové činnosti, které podle článku 2 a článku 9 směrnice podléhají dani z přidané hodnoty [15].

26. Tento závěr platí v případě, jako je tento, také tehdy – na což se výslovně táže Supreme Court – když k zamýšleným službám řízení společnosti nedojde. Aby bylo možno zaručit osobám povinným k dani rozsáhlou neutralitu systému daně z přidané hodnoty, musí existovat nárok na odpočet daně také u výdajů, které jsou učiněny při přípravě ekonomické činnosti [16]. Rozhodující je pouze úmysl vykonávat ekonomickou činnost, který je potvrzen objektivními okolnostmi [17]. To platí dokonce tehdy, je-li již při prvním výměru daně známo, že zamýšlená ekonomická činnost, jež měla vést ke zdanitelným plněním, nebude vykonávána [18].

27. Při kombinaci obou směrů judikatur zmiňovaných Supreme Court by při uznání společnosti Ryanair jako osoby povinné k dani bylo rozhodující, zda v okamžiku využití dotčených služeb zamýšlela, že v případě úspěšného převzetí bude společnosti Aer Lingus poskytovat zdanitelné služby řízení společnosti. Circuit Court tento úmysl s účinkem závazným pro původní řízení konstatoval. Okolnost, že nabídka na převzetí byla ve skutečnosti neúspěšná, a tedy nebylo a není možné se podílet na správě společnosti Aer Lingus, by – jak zdůraznila Komise během jednání – neměla vést k dodatečnému vyloučení nároku na odpočet daně.

C. Omezení odpočtu daně ohledně nízké úplaty za řízení společnosti?

28. Pokud ale budeme vycházet pouze z poskytování služeb řízení společnosti za úplatu, budou v praxi vznikat uměle působící konstrukce. Pro nárok na plný odpočet daně je totiž podle judikatury Soudního dvora zcela nepodstatné, v jakém rozsahu jsou tyto služby řízení společnosti za úplatu poskytovány [19]. V důsledku toho často dochází k velkým přebytkům odpočtu, tedy k velkému nepoměru mezi plněními uskutečněnými na výstupu, která byla dosažena službami řízení společnosti, a odpočtem daně uplatněným z plnění uskutečněných na vstupu.

13 – Rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 14), ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17), ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 19), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

14 – Rozsudky ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 21), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

15 – („Pouhé“) bezúplatné podílení se proto nepostačuje, pokud mimoto neexistují žádná zdanitelná plnění na výstupu, viz rozhodnutí ze dne 12. července 2001, Welthgrove (C-102/00, EU:C:2001:416, bod 16 a násl.), a ze dne 12. ledna 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, bod 34).

16 – Rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, (C-268/83, EU:C:1985:74, bod 23), ze dne 8. června 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, bod 39), a ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

17 – Rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, (C-268/83, EU:C:1985:74, bod 24), ze dne 8. června 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, bod 40), a ze dne 21. září 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, bod 46).

18 – Rozsudek ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), bod 34 a násl.).

19 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 25), a stanovisko generálního advokáta Mazáka ve věci Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, bod 30 a násl.).

29. Tato judikatura Soudního dvora tedy holdingovým společnostem ve výsledku umožňuje při nabytí účastí uplatnit vysoký odpočet daně, pokud jsou této společnosti poskytovány pouze služby řízení společnosti za úplatu, a to nezávisle na jejich výši. Z tohoto důvodu Komise v řízení před Soudním dvorem výslovně navrhla připustit odpočet daně při nabývání účastí pouze v přiměřeném poměru k plněním uskutečněným na výstupu generovaným službami řízení společnosti.

30. V dalším kroku pak ale vyvstává otázka výpočtu přiměřeného poměru. Pouhé porovnání hodnot plnění ze služeb řízení společnosti a dividend nezohledňuje, že držení akcií nevede ke vzniku žádných opakovaných výdajů. K výše popsanému převisu daně ostatně dochází pouze ve zdaňovacím období, do kterého spadá nabytí podílů na společnosti. Pokud jsou služby řízení společnosti poskytovány za úplatu po mnoho let, tento poměr se mění. V případě, jako je tento, jsou problémy při výpočtu navíc umocněny také skutečností, že se jedná pouze o plánované nabytí. V projednávané věci by mohly být potenciální příjmy z dividend stanoveny nanejvýš hrubým odhadem.

31. Kromě toho nemusí každé držení akcií osobou povinnou k dani nutně vést k výkonu činnosti neekonomické povahy vedle provozních činností. To totiž není slučitelné se zásadou neutrality daně z přidané hodnoty [20]. Každá osoba povinná k dani, která má také v držení akcie, by podle řešení Komise u režijních nákladů řízení podniku mohla uplatnit pouze částečný odpočet daně, i když je nepochybné, že tyto výdaje vznikly v souvislosti s její ekonomickou činností [21]. Držení akcie jako takové totiž způsobuje nanejvýš nízké výdaje a výše výnosů z dividend je na ostatních režijních nákladech také nezávislá.

32. Názor Komise proto není přesvědčivý.

D. Plný odpočet daně při funkčním posouzení nabytí podílu

33. Při funkčním posuzování, které zahrnuje hlavní provozní činnost osoby povinné k dani a bere do úvahy souvislost nabytí podílu s touto ekonomickou činností, naopak tyto výše uvedené důvody nevznikají. Při tomto posouzení jsou zejména porovnány výdaje na převzetí s plněními z provozní činnosti. Jsem dokonce toho názoru, že takovéto funkční posouzení v takových případech, jako je projednávaná věc, již z judikatury Soudního dvora vyplývá.

34. Situace typická pro čistě holdingovou konstelaci, v níž je poskytování zdanitelných služeb řízení společnosti vlastně podmínkou pro domněnku ekonomické činnosti, není totiž v takových věcech, jako je věc v původním řízení, vůbec dána. Jak bylo uvedeno, Ryanair již vykonává obchodní činnost na trhu letecké dopravy a dosahuje příslušných plnění. Na tomto pozadí působí uměle vycházet z budoucího poskytování služeb řízení společnosti za úplatu.

35. Funkční posouzení lépe odráží ekonomický rozměr věci. Ačkoli má v projednávaném případě dojít k převzetí konkurenčního podniku nabytím podílů na společnosti, je tato věc výrazně bližší situaci, v níž podnik plánuje zakoupit veškeré pracovní prostředky a zařízení konkurenčního podniku, než situaci, v níž chce podnik koupit akcie jen proto, aby získal dividendy.

20 – K této zásadě rozsudky ze dne 22. června 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, bod 10), ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 33), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 55). Ve věci MVM však na rozdíl od projednávané věci byla souvislost s plněními uskutečněnými na vstupu s provozní činností celkově pochybná, viz usnesení ze dne 12. ledna 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, bod 39).

21 – Ve věci MVM Soudní dvůr rozhodl, že smíšený holding, který svým dceřiným společnostem neposkytuje žádná plnění řízení společnosti podléhající dani a mimoto dosahuje jiná plnění z vlastní provozní činnosti (pronájem elektrických a plynovodních sítí), z výdajů, které mu vznikly nákupem poradenských služeb, může uplatnit odpočet daně pouze poměrnou částí, pokud je lze považovat za režijní náklady za provozní část jeho činnosti, viz rozhodnutí ze dne 12. ledna 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, bod 46 a násl.).

36. Důsledkem takového postupu by nesporně bylo, jak při jednání také připustila Komise, že by nabyvateli měl být ve výsledku umožněn plný odpočet daně. Tento závěr by vyplýval jak z případně použitelných předpisů o převodu celého podniku (čl. 19 odst. 1 směrnice o DPH), tak i z obvyklých pravidel. Také v případě úplného spojení s cílovou společností by byl odpočet daně z výdajů na nabytí nepochybný. Omezování odpočtu daně v případě „pouhé" stoprocentní účasti by zpochybnilo také zásadu neutrality právní formy.

37. Bezprostřední podílení se na správě prostřednictvím služeb řízení společnosti nepředstavuje proto také podle judikatury Soudního dvora v žádném případě jediný případ, kdy držení akcie může znamenat ekonomickou činnost. Soudní dvůr spíše spatřuje ekonomickou činnost vždy tam, kde má nabytí nebo držení akcií typicky [22] podnikatelský charakter. Je tomu tak například v případě obchodování s cennými papíry, nebo pokud nabytí nebo držení akcií představuje bezprostřední, trvalé a nezbytné rozšíření zdanitelné činnosti [23].

38. Strategické převzetí podniku, kterým nabývající společnost zamýšlí rozšířit nebo změnit svou provozní činnost, je nutno chápat jako takovéto bezprostřední, trvalé a nezbytné rozšíření zdanitelné činnosti. Takovéto převzetí představuje opatření cílené na (rozšířená) zdanitelná plnění, ačkoliv současně s ním dochází také k nabytí podílů na společnosti.

E. Souvislost mezi nabytím podílů a plněními z provozní činnosti

39. Otázka souvislosti mezi výdaji, které vznikly v souvislosti s nabytím podílů, a zamýšlenými službami vedení společnosti, již tedy nevyvstává [24]. Při funkčním posouzení jde spíše o souvislost nabytí podílu se (zamýšlenými) plněními z provozní činnosti. Ohledně těchto plnění nedochází k nepoměru mezi hodnotou odpočtu daně a plněními uskutečněnými na výstupu, takže ani není nutné provádět jejich rozdělení.

40. Podle judikatury Soudního dvora takovéto výdaje přímo a bezprostředně souvisí s určitými plněními uskutečněnými na výstupu, která patří k jejich výdajové struktuře [25]. Kromě toho lze odpočet daně uplatnit pro režijní náklady podniku, které jsou prvky spoluurčujícími cenu produktů podniku [26].

41. Výdaje, které byly učiněny v souvislosti s nabytím obchodních podílů na společnosti Aer Lingus, nesporně představují složky výdajů pro (zamýšlená) plnění uskutečněná na výstupu z leteckého provozu po převzetí společnosti Aer Lingus. Bude-li Ryanair dosahovat zisku, budou muset být tyto výdaje také nějakým způsobem zahrnuty do ceny letenek. Nabytí kontroly nad společností Aer Lingus by bylo podmínkou pro zlepšení celkového výkonu podniku, a tím i dosahování zamýšlených plnění uskutečněných na výstupu v mateřské a dceřiné společnosti. Takovýto vliv na vedení konkurenčního podniku je možný pouze tedy, pokud nabývající společnost disponuje většinou podílů na společnosti.

22 – K typizovanému posuzování ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH viz již moje stanovisko ve věci Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, bod 25).

23 – Rozsudky ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, bod 35), ze dne 6. února 1997, Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56, bod 16), ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 29), ze dne 8. února 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, body 32 a 36), ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 31), a ze dne 30. května 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, bod 52).

24 – Přímou a bezprostřední souvislost mezi těmito plněními Soudní dvůr již navíc výslovně popřel, viz rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 32). V tomto směru je mylná formulace v rozsudku ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 64). Možné je uplatnění jako režijních nákladů, viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 37), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 25).

25 – Rozsudky ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 31), ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 35), ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57), a ze dne 17. října 2013, Iberdrola a další (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11, EU:C:2013:660, bod 28).

26 – Rozsudky ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 33), ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 37), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 37), a ze dne 17. října 2013, Iberdrola a další (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11, EU:C:2013:660, bod 29).

42. Okolnost, že k zamýšlenému převzetí a dalšímu provozování společnosti Aer Lingus pod plnou kontrolou ze strany společnosti Ryanair nedošlo, nemá podle judikatury Soudního dvora, jak již bylo objasněno výše (bod 26), na tento závěr žádný vliv. I zde postačuje úmysl vykonávat ekonomickou činnost, který je potvrzen objektivními okolnostmi [27]. Tento úmysl nelze dodatečně zpochybňovat tím, že k převzetí společnosti Aer Lingus ve skutečnosti nedošlo [28].

V. Závěry

43. Navrhují proto odpovědět na předběžné otázky následovně:

„1) Nabytí všech podílů jedné společnosti s úmyslem bezprostředně, trvale a nezbytně rozšířit zdanitelnou činnost nabývající společnosti, představuje za okolností, jaké nastaly v původním řízení (např. v rámci takzvaného strategického převzetí) ekonomickou činnost ve smyslu článku 4 šesté směrnice o DPH (nyní čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES).

2) Výdaje, které nabývající společnost nese v souvislosti s nabytím takového strategického převzetí, jsou v přímé a bezprostřední souvislosti s její zdanitelnou činností, takže lze provést odpočet daně z přidané hodnoty uhrazené z těchto výdajů v souvislosti s touto činností.“

27 – Viz k tomu rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, bod 24), ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17), ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20), a ze dne 21. září 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, bod 46).

28 – Předkládající soud také výslovně připomíná, že otázka, zda je příslušný úmysl prokázán objektivními okolnostmi nebo zda jsou objektivní okolnosti s takovýmto úmyslem spíše v rozporu, byla ve sporu v původním řízení s konečnou platností vyjasněna. To bylo všemi účastníky zdůrazněno také během jednání.