



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

17. října 2018*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Pojem ‚osoba povinná k dani‘ – Holdingová společnost – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Výdaje související s poskytováním poradenských služeb a učiněné za účelem nabytí akcií jiné společnosti – Úmysl nabývajících společnosti poskytovat cílové společnosti služby v oblasti řízení – Neposkytování takových služeb – Nárok na odpočet DPH, kterou jsou zatížena poskytnutá plnění“

Ve věci C-249/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supreme Court (Nejvyšší soud, Irsko) ze dne 8. května 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 12. května 2017, v řízení

Ryanair Ltd

proti

The Revenue Commissioners,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně, vykonávající funkci předsedkyně prvního senátu, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev, E. Regan a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Šereš, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. března 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Ryanair Ltd T. Mc Namarou, solicitor, R. Aylwardem, BL, a M. Haydenem, SC,
- za The Revenue Commissioners M. Browne a L. Williams, jakož i A. Joycem, jako zmocněnci,
- za Irsko M. Browne, L. Williams, jakož i A. Joycem, jako zmocněnci, ve spolupráci s S. Davey, solicitor, Ú. Tighe, BL, a G. Clohessy, SC,
- za Evropskou komisi N. Gossement, jakož i R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 3. května 2018,

* Jednací jazyk: angličtina.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 4 a 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 (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Ryanair Ltd a Revenue Commissioners (daňová správa, Irsko) ve věci odepření Revenue Commissioners přiznat Ryanair odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu ve vztahu k poradenským službám, které využila v rámci veřejné nabídky na převzetí (dále jen „VNP“) jiné společnosti.

Právní rámec

- 3 Článek 2 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že předmětem DPH je dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 4 Článek 4 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„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 využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“
- 5 Článek 10 odst. 2 první pododstavec uvedené směrnice stanoví, že „[z]danitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“
- 6 Článek 17 odst. 1 téže směrnice, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.
- 7 Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice stanoví, že jsou-li zboží a služby použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, 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.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 8 V roce 2006 předložila letecká společnost Ryanair VNP týkající se nabytí veškerých akcií jiné letecké společnosti (dále jen „cílová společnost“). Při této příležitosti učinila výdaje na poradenské a jiné služby související se zamýšleným převzetím (dále jen „sporné služby“). Tato transakce však nemohla být zcela uskutečněna z důvodů týkajících se dodržování práva hospodářské soutěže, takže Ryanair mohla nabýt jen část podílu na kapitálu cílové společnosti.

- 9 Ryanair požádala o odpočet DPH zaplacené na vstupu ve vztahu k těmto nákladům, přičemž tvrdila, že jejím úmyslem bylo po převzetí cílové společnosti podílet se na řízení této společnosti tím, že by jí poskytovala služby v oblasti řízení podléhající DPH.
- 10 Vzhledem k tomu, že daňová správa jí odepřela tento odpočet, podala Ryanair odvolání k Tax Appeals Commission (odvolací komisi pro daňové záležitosti, Irsko), která toto odvolání zamítla. Společnost Ryanair podala žalobu k Circuit Court (obvodní soud, Irsko), který se rovněž ztotožnil s názorem zastávaným daňovou správou. Circuit Court (obvodní soud) však předložil High Court (Vrchní soud, Irsko) žádost o stanovisko. Vzhledem k tomu, že posledně uvedený soud potvrdil rozhodnutí Circuit Court (obvodní soud), Ryanair podala odvolání k Supreme Court (Nejvyšší soud, Irsko).
- 11 Předkládající soud se zabývá otázkou propojení rozsudku ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74) týkajícího se možnosti odečíst DPH zaplacenou v rámci přípravy hospodářské činnosti s rozsudkem ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) týkajícím se nároku holdingové společnosti na odpočet DPH, kterou jsou zatíženy služby, jež jí byly poskytnuty na vstupu v rámci nabytí podílů ve svých dceřiných společnostech.
- 12 Za těchto podmínek se Supreme Court (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Stačí budoucí záměr poskytovat služby v oblasti řízení cílové společnosti převzetí (v případě úspěšného převzetí) k prokázání toho, že potenciální nabyvatel provádí hospodářskou činnost ve smyslu článku 4 [šesté směrnice, takže DPH účtovanou tomuto potenciálnímu nabyvateli za zboží dodané nebo služby poskytnuté s cílem usnadnit převzetí lze případně považovat za DPH na vstupu ve vztahu k zamýšlené hospodářské činnosti spočívající v poskytování takových služeb v oblasti řízení?
- 2) Lze mít za to, že existuje dostatečná ‚přímá a bezprostřední souvislost‘, definovaná Soudním dvorem 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 podniku, který má být převzat, takže lze umožnit odpočet DPH týkající se výše uvedených odborných služeb?“

K předběžným otázkám

- 13 Podstatou otázek předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je, zda články 4 a 17 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že přiznávají takové společnosti, jako je společnost, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, která má v úmyslu nabýt veškeré akcie jiné společnosti s cílem provádět hospodářskou činnost spočívající v poskytování této společnosti služeb v oblasti řízení podléhající DPH, nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu ve vztahu k výdajům týkajícím se poskytování poradenských služeb a učiněných v rámci VNP, i když se ukázalo, že tato hospodářská činnost nebyla uskutečněna.
- 14 Úvodem je třeba uvést, že směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), která vstoupila v platnost 1. ledna 2007, zrušila šestou směrnici, aniž přinesla ve srovnání s ní obsahové změny. Vzhledem k tomu, že relevantní ustanovení šesté směrnice mají v podstatě totožný obsah jako ustanovení směrnice 2006/112, je judikatura Soudního dvora, která se týká této posledně uvedené směrnice, použitelná i na šestou směrnici.

- 15 Za účelem odpovědi na položené otázky je třeba určit, zda společnost, která má v úmyslu nabýt veškeré akcie jiné společnosti s cílem vykonávat hospodářskou činnost spočívající v poskytování této společnosti služeb v oblasti řízení podléhajících DPH, může být považována za osobu povinnou k dani ve smyslu článku 4 šesté směrnice a případně, zda jednala jako osoba povinná k dani, když jí byly poskytnuty sporné služby, a zda a v jakém rozsahu lze odečíst DPH zaplacenou na vstupu v souvislosti s výdaji za takové služby.
- 16 Je třeba zaprvé připomenout, že společnost, jejímž jediným cílem je nabytí podílů v jiných společnostech, aniž se přímo nebo nepřímo podílí na řízení těchto společností, nemá postavení osoby povinné k DPH ve smyslu článku 4 šesté směrnice ani nárok na odpočet daně podle článku 17 této směrnice. Pouhé nabytí a pouhé vlastnictví obchodních podílů nejsou totiž samy o sobě hospodářskou činností ve smyslu šesté směrnice zakládající postavení osoby povinné k dani, jelikož pouhé převzetí finanční účasti v jiných podnicích není využíváním majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Obdržení případné dividendy jakožto výnosu z této účasti plyne totiž z pouhého vlastnictví majetku (rozsudky ze dne 30. května 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, bod 36, jakož i ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 19, jakož i citovaná judikatura).
- 17 Jinak tomu je v případě, kdy je účast spojena s přímým či nepřímým podílením se na řízení společností, v níž došlo k převzetí účasti, jestliže implikuje provádění plnění podléhajících DPH, jako jsou poskytování administrativních, finančních, obchodních a technických služeb, aniž jsou dotčena práva osoby, jež převzala účast, jakožto akcionáře nebo společníka (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 30. května 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, bod 37, jakož i ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 20 a 21, jakož i citovaná judikatura).
- 18 Dále vzhledem k tomu, že hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice mohou spočívat v několika po sobě následujících úkonech, musí být k hospodářským činnostem přiřazeny již i přípravné činnosti (rozsudek ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 15 a citovaná judikatura). Každou osobu, jejímž úmyslem potvrzeným objektivními okolnostmi je zahájit samostatně hospodářskou činnost a která vynakládá první investiční výdaje za tímto účelem, je tedy třeba považovat za osobu povinnou k dani (rozsudky ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 34, a ze dne 14. března 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 25, jakož i citovaná judikatura).
- 19 Z toho vyplývá, že společnost, která provádí přípravné úkony, jež jsou součástí záměru nabytí akcií jiné společnosti s úmyslem provádět hospodářskou činnost spočívající v podílení se na řízení této společnosti tím, že jí bude poskytovat služby v oblasti řízení podléhající DPH, musí být považována za osobu povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice.
- 20 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá v projednávaném případě, že společnost Ryanair měla v úmyslu prostřednictvím zamýšleného nabytí akcií cílové společnosti poskytovat této společnosti služby v oblasti řízení podléhající DPH, a z tohoto důvodu provádět hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice. Je tudíž třeba dospět k závěru, že Ryanair musí být při tomto nabývání považována za osobu povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice.
- 21 Pokud jde zadruhé o nárok na odpočet daně, z článku 17 směrnice šesté směrnice plyne, že použije-li osoba povinná k dani jednajíc jako taková v okamžiku porizení zboží nebo přijetí služby toto zboží nebo službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst od daně DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v souvislosti s uvedeným zbožím nebo službou. Podle čl. 10 odst. 2 prvního pododstavce a článku 17 šesté směrnice vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, a sice dodáním zboží nebo poskytnutím služby (rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatura).

- 22 Nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a v zásadě ho nelze omezit. Tento nárok se váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 25 a citovaná judikatura).
- 23 Cílem systému odpočtů je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH zajišťuje tak neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 26 a citovaná judikatura).
- 24 Pokud jde o daňové zatížení podniku, zásada daňové neutrality DPH vyžaduje, aby vynaložení prvních investičních nákladů pro potřeby a za účelem podnikání bylo považováno za hospodářskou činnost a bylo by v rozporu s touto zásadou, kdyby uvedená činnost byla zahájena až v okamžiku, kdy vznikne zdanitelný příjem. Každý jiný výklad by vedl k povinnosti hospodářského subjektu platit DPH v rámci jeho hospodářské činnosti, aniž by mu byla dána možnost jejího odečtení, a ke svévolnému rozlišování investičních nákladů vynaložených pro potřeby podniku podle toho, zda byly vynaloženy před skutečným zahájením činnosti tohoto podniku, nebo v jejím průběhu (rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfriša a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 45, jakož i citovaná judikatura).
- 25 Jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane kromě toho zachován i tehdy, pokud později nevedla zamýšlená hospodářská činnost ke zdanitelným plněním (rozsudek ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 20) nebo nemohla-li osoba povinná k dani použít zboží nebo služby, které vedly k odpočtu v rámci zdanitelných plnění, z důvodu okolností nezávislejších na její vůli (rozsudky ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, bod 22, a ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, bod 20). Jiný výklad směrnice byl v rozporu se zásadou neutrality DPH, pokud jde o daňové zatížení podniku. Mohl by při daňovém zacházení se stejnými investičními činnostmi vést k neodůvodněným rozdílům mezi podniky, které již uskutečňují zdanitelná plnění, a ostatními podniky, které se prostřednictvím investic snaží zahájit činnosti, které povedou ke zdanitelným plněním. Stejně tak by v případě posledně jmenovaných podniků došlo ke svévolným rozdílům, jelikož by konečné schválení odpočtů daně záviselo na tom, zda takové investice povedou ke vzniku zdanitelných plnění, či nikoliv (rozsudek ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 22).
- 26 Kromě toho podle ustálené judikatury je existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, v zásadě nezbytná k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu a aby mohl být určen rozsah takového nároku. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28 a citovaná judikatura).
- 27 Nárok na odpočet daně je nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních nákladů posledně uvedené osoby a jsou jako takové prvky spoluurčujícími cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29 a citovaná judikatura).
- 28 V rámci aplikace kritéria přímé souvislosti, která přísluší orgánům daňové správy a vnitrostátním soudům, musí tyto orgány a soudy zohlednit všechny okolnosti, za kterých proběhla dotčená plnění, a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani.

Existence takové souvislosti tedy musí být posouzena vzhledem k objektivnímu obsahu dotčeného plnění (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 31 a citovaná judikatura).

- 29 Pokud naproti tomu mají zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani souvislost s plněními osvobozenými od daně nebo nespádají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k jejímu odpočtu na vstupu (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 30 a citovaná judikatura).
- 30 Z toho vyplývá, že k tomu, aby zaplacená DPH mohla být odečtena v plném rozsahu, je třeba, aby učiněné výdaje měly v zásadě výlučnou příčinu v zamýšlené hospodářské činnosti, a sice v poskytování cílové společnosti služeb v oblasti řízení podléhajících DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, body 33 a 36; ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, body 29 a 30, jakož i ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 25). V případě, že by se tyto náklady vztahovaly zčásti rovněž k osvobozené činnosti nebo činnosti, která není hospodářská, mohla by být zaplacená DPH odečtena jen částečně (v tomto smyslu rozsudky ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, body 46 a 47, jakož i ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 28 až 30).
- 31 Ze spisu, který má k dispozici Soudní dvůr, v projednávaném případě vyplývá, že společnosti Ryanair byly poskytnuty sporné služby, když tato měla v úmyslu prostřednictvím zamýšleného nabytí akcií cílové společnosti provádět hospodářskou činnost spočívající v poskytování této společnosti služeb v oblasti řízení podléhajících DPH. Společnost Ryanair tedy patrně jednala jako osoba povinná k dani v okamžiku, kdy učinila výdaje související se spornými službami. Za těchto podmínek má tedy Ryanair v zásadě nárok na okamžitý odpočet DPH zaplacené ve vztahu k těmto službám, i když v konečném důsledku nebyla tato hospodářská činnost, která měla vést ke zdanitelným plněním, uskutečněna, a tudíž nevedla k takovým plněním. Dále, pokud jde o podmínky uplatnění nároku na odpočet a konkrétně rozsah tohoto nároku, výdaje učiněné s cílem nabytí akcií cílové společnosti musí být posouzeny jako náklady, které jsou přičitatelné provádění uvedené hospodářské činnosti, jež spočívala v uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet. Z tohoto důvodu mají tedy tyto náklady přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností, a tudíž jsou součástí režijních nákladů na tuto činnost. Z toho vyplývá, že DPH týkající se těchto nákladů zakládá nárok na plný odpočet.
- 32 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět tak, že články 4 a 17 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že přiznávají takové společnosti, jako je společnost, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, která má v úmyslu nabýt veškeré akcie jiné společnosti s cílem provádět hospodářskou činnost spočívající v poskytování této společnosti služeb v oblasti řízení podléhajících DPH, nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s výdaji týkajícími se poradenských služeb a učiněnými v rámci VNP, i když se ukázalo, že tato hospodářská činnost nebyla uskutečněna, pokud mají tyto výdaje výlučnou příčinu v zamýšlené hospodářské činnosti.

K nákladům řízení

- 33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Články 4 a 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 musí být vykládány v tom smyslu, že přiznávají takové společnosti, jako je společnost, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, která má v úmyslu nabýt veškeré akcie jiné společnosti s cílem provádět hospodářskou činnost spočívající v poskytování této společnosti služeb v oblasti řízení podléhajících dani z přidané hodnoty (DPH), nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s výdaji týkajícími se poradenských služeb a učiněnými v rámci veřejné nabídky na převzetí, i když se ukázalo, že tato hospodářská činnost nebyla uskutečněna, pokud mají tyto výdaje výlučnou příčinu v zamýšlené hospodářské činnosti.

Podpisy.