



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
z dnia 3 maja 2018 r.¹

Sprawa C-249/17

**Ryanair Ltd
przeciwko
The Revenue Commissioners**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Supreme Court (sąd najwyższy, Irlandia)]

Odesłanie prejudycjalne – Przepisy podatkowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Pojęcie podatnika – Wydatki na świadczenia, które zostały poniesione przy nabywaniu wszystkich udziałów w przedsiębiorstwie – Prawo do odliczenia – Przejęcie konkurenta, które nie doszło do skutku

I. Wprowadzenie

1. Centralnym zagadnieniem przedmiotowego sporu jest ponownie interpretacja pojęcia „podatnika” oraz ustalenie, kiedy mamy do czynienia z „działalnością gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT². Niniejsze postępowanie umożliwi przy tym Trybunałowi skonkretyzowanie zakresu zastosowania orzecznictwa dotyczącego odliczenia dokonywanego przez spółki holdingowe.

2. Przewoźnik lotniczy Ryanair podjął w 2006 r. próbę przejęcia irlandzkiego przewoźnika lotniczego Aer Lingus. Wprawdzie do przejęcia nie doszło z uwagi na przepisy prawa konkurencji, jednak Ryanair poniósł już znaczące koszty doradztwa i innych usług związanych z planowanym przejęciem. Dlatego też Ryanair dokonał odliczenia podatku naliczonego, co spotkało się ze sprzeciwem irlandzkich organów podatkowych.

3. Wprawdzie w orzecznictwie Trybunału uznaje się, że także w przypadku inwestycji, które nie doszły do skutku, można dokonać odliczenia, ale w tym przypadku spór wynika z faktu, że zgodnie z orzecznictwem samo nabycie oraz posiadanie akcji nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy VAT. Dlatego też, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, spółce holdingowej, której jedynym przedmiotem działalności jest nabywanie udziałów, nie przysługuje prawo do odliczenia³.

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

³ Wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, pkt 17); z dnia 14 listopada 2000 r., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, pkt 17); z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 20).

4. W przeciwieństwie do klasycznego przypadku holdingu, w przedmiotowej sprawie przedsiębiorstwo prowadzące działalność operacyjną (a tym samym podatnik) chciało dokonać tzw. strategicznego przejścia przedsiębiorstwa konkurencyjnego. W związku z tym powstaje pytanie, czy wynikające z tzw. orzecznictwa holdingowego⁴ ograniczenie prawa do odliczenia znajduje tu w ogóle zastosowanie. Gospodarczy wymiar sprawy można zrozumieć jedynie wówczas, gdy – w ramach ujęcia funkcjonalnego – odwołamy się do znaczenia nabycia udziałów dla prowadzonej już wcześniej działalności gospodarczej.

II. Ramy prawne

5. Ramy prawa Unii odnoszące się do niniejszej sprawy wyznaczone są przez znajdujące zastosowanie do spornego okresu podatkowego przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG⁵ 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 (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”). Przepisy te są treściowo zbieżne z odpowiadającymi im przepisami dyrektywy 2006/112/WE (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)⁶.

6. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT (wcześniej art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy) stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. [...]”.

7. Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Zgodnie z art. 168 tejże dyrektywy (wcześniej razem uregulowane w art. 17 szóstej dyrektywy):

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika; [...]”.

III. Okoliczności faktyczne sprawy, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8. Strona skarżąca w postępowaniu głównym, Ryanair Ltd. (zwana dalej „Ryanairem”), to prywatne linie lotnicze z siedzibą w Irlandii. W dniu 23 października 2006 r. Ryanair złożył formalną ofertę przejścia wszystkich udziałów w spółce Aer Lingus. Aer Lingus to były państwowe linie lotnicze z Irlandii, których akcje, po dokonanej w 2006 r. prywatyzacji, zostały w dniu 2 października 2006 r. dopuszczone do obrotu giełdowego.

4 Wyroki: z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 21); z dnia 29 października 2009 r., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 30, 31); z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 34); z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 21).

5 Dz.U. 1997, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23.

6 W celu ułatwienia cytowania dalsza część opinii będzie się odnosić do przepisów dyrektywy VAT.

9. Decyzją z dnia 27 czerwca 2007 r. Komisja stwierdziła, że koncentracja jest niezgodna ze wspólnym rynkiem⁷. Z tej przyczyny Ryanair mógł nabyć tylko niecałe 29% udziałów w Aer Lingus.

10. W związku z ofertą przejęcia Ryanair korzystał z usług podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Ryanair domagał się uznania tego podatku za podatek naliczony. The Revenue Commissioners (irlandzki organ podatkowy, druga strona w postępowaniu głównym) był odmiennego zdania.

11. Od tej odmownej decyzji Ryanair złożył najpierw odwołanie do Tax Appeals Commission (irlandzkiej podatkowej komisji odwoławczej), a następnie odwołanie do Circuit Court (sądu okręgowego, Irlandia). Sąd dokonał wiążącej oceny stanu faktycznego oraz zwrócił się – w ramach swego krajowego postępowania prejudycjalnego – do irlandzkiego High Court (wysokiego sądu) z pytaniem prawnym dotyczącym tego, czy w okolicznościach postępowania głównego przysługuje prawo do odliczenia. Również High Court (wysoki sąd) doszedł do wniosku, że Ryanairowi nie przysługiwało prawo do odliczenia.

12. Ryanair zaskarżył orzeczenie High Court (wysokiego sądu) do irlandzkiego Supreme Court (sądu najwyższego). Postanowieniem z dnia 8 maja 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 maja 2017 r., Supreme Court (sąd najwyższy) zawiesił toczące się przed nim postępowanie i na podstawie art. 267 TFUE zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy przyszły zamiar świadczenia usług w zakresie zarządzania na rzecz przejmowanej spółki w przypadku udanego jej przejęcia jest wystarczający dla ustalenia, że potencjalny nabywca prowadzi działalność gospodarczą do celów art. 4 szóstej dyrektywy VAT, w związku z czym VAT obciążający potencjalnego nabywcę z tytułu towarów lub usług wyświadczonych w celu doprowadzenia do rzeczoności przejęcia może być potencjalnie uważany za podatek naliczony na poczet zamierzonej działalności polegającej na świadczeniu usług w zakresie zarządzania; oraz
- 2) Czy zachodzi wystarczający »bezpośredni i ścisły związek«, wskazany jako przesłanka przez Trybunał [w wyroku z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495)], między specjalistycznymi usługami wyświadczonymi w kontekście takiego potencjalnego przejęcia a transakcjami sprzedaży, to znaczy potencjalnym świadczeniem usług w zakresie zarządzania na rzecz przejmowanej spółki w przypadku udanego jej przejęcia, który uprawniałby do odliczenia VAT od tychże specjalistycznych usług?”.

13. W postępowaniu przed Trybunałem stanowiska na piśmie zostały przedstawione przez Ryanair, Irlandię oraz Komisję Europejską. Na rozprawie w dniu 14 marca 2018 r. byli reprezentowani wszyscy uczestnicy.

IV. Ocena prawna

14. Oba pytania prejudycjalne dotyczą prawa do odliczenia w odniesieniu do wydatków poniesionych w związku z podjętą, lecz ostatecznie nieudaną, próbą nabycia wszystkich udziałów w spółce celem jej przejęcia. Powinny wobec tego zostać rozpatrzone łącznie.

15. W pierwszym pytaniu Supreme Court (sąd najwyższy) zmierza zasadniczo do ustalenia, czy zamiar spółki przejmującej, aby świadczyć usługi w zakresie zarządzania na rzecz spółki zależnej w przypadku jej udanego przejęcia, jest wystarczający dla uznania tejże spółki przejmującej za podatnika w rozumieniu dyrektywy VAT.

⁷ Decyzja C(2007) 3104 z dnia 27 czerwca 2007 r. (sprawa nr COMP/M.4439). Skarga o stwierdzenie nieważności tej decyzji wniesiona do Sądu przez Ryanair nie została uwzględniona, zob. wyrok z dnia 6 lipca 2010 r., Ryanair/Komisja (T-342/07, EU:T:2010:280).

16. W istocie Supreme Court (sąd najwyższy) pyta w ten sposób o możliwość połączenia dwóch linii orzeczniczych. Z jednej strony, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, prawo do odliczenia przysługuje także w przypadku inwestycji, które nie doszły do skutku, w odniesieniu do kosztów, które zostały poniesione na etapie przygotowania działalności gospodarczej, można dokonać odliczenia także wówczas, gdy nie dochodzi do podjęcia działalności gospodarczej ani do planowanych transakcji podlegających opodatkowaniu⁸. Miarodajny jest wyłącznie zamiar podatnika, aby wykonywać działalność gospodarczą, który to zamiar powinien być potwierdzony przez obiektywne okoliczności⁹. Z drugiej strony, zgodnie z orzecznictwem, działalność gospodarcza spółki holdingowej wymagana dla dokonania odliczenia może polegać na tym, że wykonuje ona usługi w zakresie zarządzania na rzecz spółki, której udziały nabyła¹⁰.

17. Poprzez pytanie drugie Supreme Court (sąd najwyższy) zmierza następnie do ustalenia, czy pomiędzy wydatkami poniesionymi w związku z nabyciem udziałów a zamierzonym świadczeniem usług w zakresie zarządzania istnieje niezbędny do dokonania odliczenia bezpośredni i ścisły związek.

A. Kontekst rozróżnienia między holdingiem finansowym a przedsiębiorstwem operacyjnym

18. Tak zwane orzecznictwo holdingowe, do którego nawiązuje Supreme Court (sąd najwyższy) w swoim pierwszym pytaniu, rozwinięto na przykładzie holdingów czysto finansowych, których jedynym przedmiotem działalności jest nabywanie udziałów w innych przedsiębiorstwach i które nie prowadzą żadnej działalności operacyjnej. Ich jedyne dochody pochodzą z dywidend, które nie stanowią wynagrodzenia za gospodarcze korzystanie z jakiegoś dobra, lecz są wyłącznie wynikiem posiadania akcji¹¹.

19. W konsekwencji, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, holdingi czysto finansowe, w przypadku braku np. odpłatnego świadczenia usług w zakresie zarządzania, nie są uznawane za podatników w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT¹², jako że nie prowadzą żadnej działalności gospodarczej. Stąd też nie mogą one korzystać z prawa do odliczenia na podstawie art. 168 dyrektywy VAT.

20. W tym kontekście Supreme Court (sąd najwyższy) zastanawia się, czy orzecznictwo to ma także znaczenie w niniejszej sprawie, bowiem Ryanair w końcu chciał nabyć udziały oraz – choć w mniejszym zakresie, niż zamierzał – dokonał tego.

21. Nie ma wprawdzie wątpliwości, że Ryanair w odniesieniu do transakcji dotyczących działalności lotniczej jest w pełni uznawany za podatnika w rozumieniu dyrektywy VAT. Gospodarczy cel nabycia udziałów również wynika w sposób bezpośredni: przez przejęcie konkurenta Ryanair chciał zwiększyć swoje obroty oraz przypuszczalnie osiągnąć efekty synergii i efekty sieciowe.

22. Niemniej, w przypadku zastosowania tzw. orzecznictwa holdingowego, uznanie, że mamy do czynienia z działalnością gospodarczą, a w konsekwencji uznanie prawa do odliczenia, zależałoby głównie od tego, czy Ryanair miał zamiar świadczenia odpłatnych usług w zakresie zarządzania na rzecz Aer Lingus (o tym bliżej w śródtytuł B poniżej). Całkowicie nieistotne dla tego rozwiązania byłoby jednak to, w jakim zakresie takie usługi odnośnie do zarządzania miałyby być świadczone.

8 Wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, pkt 24); z dnia 29 lutego 1996 r., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 17); z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 20).

9 Zobacz w ostatnim czasie wyrok z dnia 21 września 2017 r., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, pkt 46).

10 Wyroki: z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 21); z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 34); z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 21).

11 Wyroki: z dnia 22 czerwca 1993 r., Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, pkt 13); z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 19); z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 32).

12 Wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, pkt 17); z dnia 14 listopada 2000 r., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, pkt 17); z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 20).

Dlatego też powstaje pytanie, czy w przypadku kosztów nabycia udziałów prawo do odliczenia nie powinno być przedmiotem podziału (o tym bliżej w śródtytule pkt C poniżej). Obok bowiem obrotów z tytułu usług w zakresie zarządzania istniałyby ewentualnie wyraźnie wyższe przychody z tytułu dywidend, które same w sobie nie uprawniają do dokonania odliczenia.

23. Niemniej ani „okrężna droga” poprzez odpłatne świadczenie usług w zakresie zarządzania, ani wynikające z tego problemy podziału w przypadku zastosowania tego rozwiązania, nie są konieczne, jeżeli odwołamy się do funkcjonalnego związku pomiędzy nabyciem udziałów a główną działalnością operacyjną (o tym bliżej w śródtytule D poniżej). Jeśli chodzi o rolę planowanego przejęcia w działalności operacyjnej, to koszty przejęcia przeciwstawione są obrotom z działalności operacyjnej. W związku z tym decydujący jest jedynie bezpośredni i ścisły związek między tymi obrotami (o tym bliżej w śródtytule E poniżej).

24. Ponieważ jednak Supreme Court (sąd najwyższy) wyszedł z założenia, że orzecznictwo holdingowe znajduje zastosowanie w odniesieniu do spornej transakcji, zbadam w pierwszej kolejności, czy Ryanair byłby uprawniony do dokonania odliczenia w tym zakresie.

B. Pełne odliczenie zgodnie z orzecznictwem holdingowym

25. Jak wskazano powyżej (pkt 18), sam fakt posiadania udziałów nie prowadzi do uznania, że mamy do czynienia z działalnością gospodarczą. Przeciwnie, Trybunał w utrwalonym orzecznictwie podkreśla, że nabycie i posiadanie udziałów przez spółkę holdingową stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, gdy towarzyszy temu pośrednia lub bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółką będącą przedmiotem przejęcia¹³. Ingerencja taka może polegać np. na świadczeniu usług administracyjnych, finansowych lub handlowych na rzecz spółki będącej przedmiotem przejęcia¹⁴. Kryterium to wynika jednak wyłącznie z faktu, że w celu uznania spółki czysto holdingowej za podatnika konieczne jest, aby dodatkowo wystąpiły takie czynności, które zgodnie z art. 2 i 9 dyrektywy VAT podlegają VAT¹⁵.

26. Taki rezultat ma miejsce również w przypadkach, takich jak w niniejszej sprawie, i o to Supreme Court (sąd najwyższy) wyraźnie pyta, gdy faktycznie nie dochodzi do zamierzonego świadczenia usług w zakresie zarządzania. Dzieje się tak, ponieważ w celu zagwarantowania szerokiego zakresu neutralności systemu podatku od wartości dodanej, również w przypadku wydatków, które zostały dokonane na etapie przygotowania do prowadzenia działalności gospodarczej, musi przysługiwać prawo do odliczenia¹⁶. Rozstrzygające jest wyłącznie występowanie potwierdzonego przez obiektywne okoliczności zamiaru wykonywania działalności gospodarczej¹⁷. Jest tak również wówczas, gdy już przy pierwszym ustaleniu podatku wiadomo, że zamierzona działalność gospodarcza, która miała prowadzić do wystąpienia transakcji podlegających opodatkowaniu, nie będzie prowadzona¹⁸.

13 Wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, pkt 14); z dnia 14 listopada 2000 r., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, pkt 17); z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 19); z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 20).

14 Wyroki: z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 21); z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 34); a także z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 21).

15 Nieodpłatna („zwykła”) ingerencja nie jest zatem wystarczająca, jeżeli nie towarzyszy jej wystąpienie żadnych podlegających opodatkowaniu transakcji objętych podatkiem należnym, zob. postanowienia: z dnia 12 lipca 2001 r., Welthgrove (C-102/00, EU:C:2001:416, pkt 16, 17) i z dnia 12 stycznia 2017 r., MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, pkt 34).

16 Wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, pkt 23); z dnia 8 czerwca 2000 r., Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, pkt 39); z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 20).

17 Wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, pkt 24); z dnia 8 czerwca 2000 r., Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, pkt 40); z dnia 21 września 2017 r., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, pkt 46).

18 Wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 34 i nast.).

27. Jeżeli połączy się obie linie orzecznicze, do których nawiązał Supreme Court (sąd najwyższy), to w rezultacie uznanie Ryanaira za podatnika byłoby uzależnione od tego, czy w chwili korzystania z rzeczonych usług miał on – na wypadek udanego przejścia – zamiar, aby świadczyć na rzecz Aer Lingus podlegające opodatkowaniu usługi w zakresie zarządzania. Circuit Court (sąd okręgowy) stwierdził, że skutkiem wiążącym dla postępowania głównego, że taki zamiar wystąpił. Okoliczność, że oferta przejścia w rzeczywistości nie zakończyła się powodzeniem, a tym samym nie była i nie jest możliwa ingerencja w zarządzanie Aer Lingus, nie może – co Komisja podkreślała w toku rozprawy – prowadzić do następczego wyłączenia prawa do odliczenia.

C. Ograniczenie prawa do odliczenia z uwagi na niskie wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług w zakresie zarządzania?

28. Odwoływanie się wyłącznie do faktu odpłatnego świadczenia usług w zakresie zarządzania prowadzi w praktyce jednak do tworzenia sztucznych konstrukcji. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału dla prawa do pełnego odliczenia jest bowiem całkowicie bez znaczenia, w jakim zakresie te odpłatne usługi w zakresie zarządzania były świadczone¹⁹. W konsekwencji często dochodzi do dużych nadwyżek podatku naliczonego, a więc znacznej dysproporcji pomiędzy transakcjami objętymi podatkiem należnym, będącymi wynikiem świadczenia usług w zakresie zarządzania a odliczeniem podatku naliczonego dokonany w odniesieniu do transakcji powodującej naliczenie podatku.

29. W rezultacie orzecznictwo Trybunału umożliwia spółkom holdingowym dokonanie odliczenia w szerokim zakresie w przypadku nabycia udziałów, jeżeli tylko spółka ta odpłatnie – i to bez względu na wysokość wynagrodzenia – świadczy usługi z zakresu zarządzania. Z tego powodu Komisja w toku postępowania przed Trybunałem wyraźnie zaproponowała, aby w przypadku nabycia udziałów dopuścić odliczenie podatku naliczonego jedynie proporcjonalnie do transakcji objętych podatkiem należnym generowanych przez usługi w zakresie zarządzania.

30. Niemniej powstaje przy tym, na kolejnym etapie, pytanie o obliczenie takiej proporcji. Czysto wartościowe porównanie obrotów z tytułu usług w zakresie zarządzania oraz dywidend pomija okoliczność, że posiadanie akcji nie prowadzi do powstawania żadnych stałych kosztów. Opisana powyżej nadwyżka podatku naliczonego występuje zresztą tylko w tym okresie podatkowym, w którym doszło do nabycia udziałów. Ta ocena zmienia się w przypadku odpłatnego świadczenia usług w zakresie zarządzania na przestrzeni wielu lat. Problemy związane z omawianym obliczaniem zwiększają się ponadto w przypadkach takich jak w niniejszej sprawie, w której chodzi o zaledwie planowane nabycie udziałów. W niniejszym przypadku potencjalne przychody z dywidendy mogłyby co najwyżej zostać oszacowane w przybliżeniu.

31. Ponadto nie każde posiadanie akcji przez podatnika musi koniecznie prowadzić do występowania działalności niemającej charakteru gospodarczego, wykonywanej obok działalności operacyjnej. Jest to bowiem niezgodne z zasadą neutralności podatku VAT²⁰. Każdy podatnik, który posiada również akcje, mógłby – zgodnie ze stanowiskiem Komisji – dokonać jedynie proporcjonalnego odliczenia

¹⁹ Zobacz w tym sensie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 25); opinia rzecznika generalnego J. Mazáka w sprawie Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, pkt 30 i nast.).

²⁰ Do tej zasady wyroki: z dnia 22 czerwca 1993 r., Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, pkt 10); z dnia 26 maja 2005 r., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, pkt 33); z dnia 29 października 2009 r., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 55). W sprawie MVM, inaczej niż w niniejszej sprawie, zachodziły w ogóle wątpliwości co do istnienia związku świadczeń powodujących naliczenie podatku z działalnością operacyjną, zob. postanowienie z dnia 12 stycznia 2017 r., MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, pkt 39).

w odniesieniu do ogólnych kosztów prowadzenia swojego przedsiębiorstwa, także wówczas, gdy poza sporem jest, że koszty te powstały w związku z jego działalnością gospodarczą²¹. Posiadanie akcji jako takie powoduje bowiem co najwyżej niewielkie koszty, a wysokość przychodów z tytułu dywidend również nie jest zależna od pozostałych kosztów ogólnych.

32. Dlatego też stanowisko Komisji nie jest przekonujące.

D. Pełne odliczenie w przypadku funkcjonalnego ujęcia nabycia udziałów

33. Omówione wyżej problemy nie powstają natomiast w przypadku ujęcia funkcjonalnego, w którym bada się główną działalność operacyjną podatnika oraz odwołuje się do związku występującego pomiędzy nabyciem udziałów a tą działalnością gospodarczą. W szczególności koszty przejścia są wówczas przeciwstawione obrotom z działalności operacyjnej. Stoję nawet na stanowisku, że takie funkcjonalne ujęcie wynika już, w odniesieniu do przypadków takich, jak w niniejszej sprawie, z orzecznictwa Trybunału.

34. W przypadkach takich jak ma to miejsce w postępowaniu głównym nie występuje bowiem typowa dla układów czysto holdingowych sytuacja, w której świadczenie podlegających opodatkowaniu usług w zakresie zarządzania jest niejako przesłanką dla przyjęcia prowadzenia działalności gospodarczej. Ryanair wykonuje bowiem, jak wynika z powyższego, działalność na rynku lotniczym i osiąga wynikające z tego obroty. W tym kontekście odwoływanie się do przyszłego odpłatnego świadczenia usług w zakresie zarządzania wydaje się sztuczne.

35. Ujęcie funkcjonalne lepiej oddaje gospodarczy wymiar sprawy: jakkolwiek w niniejszym przypadku przejście konkurenta ma zostać dokonane przez nabycie udziałów, to jednak sprawa ta wykazuje większe podobieństwo do sytuacji, w której dane przedsiębiorstwo planuje wykupienie całego materialnego sprzętu roboczego i instalacji konkurenta, aniżeli do sytuacji, w której przedsiębiorstwo zamierza kupić udziały jedynie w celu uzyskiwania dywidend.

36. Takie podejście oznaczałoby bezspornie – co Komisja zresztą przyznała w toku rozprawy – że nabywcy należałoby w rezultacie przyznać prawo do pełnego odliczenia. Rezultat ten wynikałby zarówno z ewentualnie stosowanych przepisów o zbyciu majątku przedsiębiorstwa w całości (art. 19 ust. 1 dyrektywy VAT), jak również zgodnie z normalnymi zasadami. Również w przypadku pełnego połączenia ze spółką będącą przedmiotem przejścia dokonanie odliczenia w odniesieniu do kosztów nabycia nie byłoby możliwe. Ograniczenie odliczenia w przypadku „jedynie” stuprocentowego uczestnictwa podważałoby także zasadę neutralności formy prawnej.

²¹ W sprawie MVM Trybunał orzekł, że holding mieszany, który nie świadczy na rzecz swoich spółek zależnych żadnych podlegających opodatkowaniu usług w zakresie zarządzania, a poza tym uzyskuje inne przychody z własnej działalności operacyjnej (wynajmowanie sieci elektrycznych i gazowych) może dokonać odliczenia w odniesieniu do kosztów, które poniósł w celu nabycia usług doradczych, jedynie proporcjonalnie, jeżeli koszty te mogą być uznane za koszty wspólne na potrzeby operacyjnej części jego działalności, zob. postanowienie z dnia 12 stycznia 2017 r., MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, pkt 46, 47).

37. W związku z powyższym bezpośrednia ingerencja w administrowanie poprzez świadczenie usług w zakresie zarządzania nie stanowi, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jedynego przypadku, w którym posiadanie akcji może stanowić działalność gospodarczą. Przeciwnie, Trybunał potwierdza występowanie działalności gospodarczej zawsze wówczas, gdy nabycie lub posiadanie akcji nabiera cech typowo²² przedsiębiorczych. Tak jest m.in., w przypadku gdy działalność handlowa polega na obrocie papierami wartościowymi albo gdy nabycie i posiadanie akcji stanowią bezpośrednie, stałe i niezbędne poszerzenie działalności podlegającej opodatkowaniu²³.

38. Strategiczne przejęcie przedsiębiorstwa, przez które spółka przejmująca zamierza poszerzyć lub zmienić swoją działalność operacyjną, należy uznać za takie bezpośrednie, stałe i niezbędne poszerzenie działalności podlegającej opodatkowaniu. Przejęcie takie stanowi, mimo że pozostaje ono w związku z nabyciem udziałów w spółce, działanie zmierzające do realizacji (poszerzenia) opodatkowanych transakcji.

E. Związek pomiędzy nabyciem udziałów a przychodami z działalności operacyjnej

39. Tym samym nie występuje już pytanie o związek pomiędzy kosztami, które powstały w związku z nabyciem udziałów, oraz zamierzonymi usługami w zakresie zarządzania²⁴. Przy ujęciu funkcjonalnym chodzi bowiem zamiast tego o związek nabycia udziałów z (zamierzonymi) transakcjami dotyczącymi operacyjnej działalności lotniczej. W kontekście tych transakcji nie dochodzi do wystąpienia żadnej dysproporcji pomiędzy wartością odliczenia a transakcjami objętymi podatkiem należnym, a tym samym nie należy stosować podziału.

40. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału dane wydatki pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z określonymi transakcjami objętymi podatkiem należnym, jeżeli stanowią element cenotwórczy tych transakcji²⁵. Ponadto można dokonać odliczenia w odniesieniu do ogólnych kosztów przedsiębiorstwa, które należą do elementów cenotwórczych wszystkich produktów przedsiębiorstwa²⁶.

41. Wydatki, które zostały poniesione w związku z nabyciem udziałów w Aer Lingus są bezspornie częścią kosztów poniesionych w celu osiągnięcia (zaplanowanych), dokonywanych po przejęciu Aer Lingus, transakcji dokonywanych w ramach działalności lotniczej objętych podatkiem należnym. Koszty te – jeżeli Ryanair miałyby działać rentownie – będą w jakiś sposób musiały zostać uwzględnione w cenie biletów lotniczych. Uzyskanie kontroli nad Aer Lingus byłoby warunkiem poprawy całości wyników przedsiębiorstwa, a tym samym realizacji zamierzonych transakcji objętych podatkiem należnym, poprzez spółkę dominującą i spółkę zależną. Tego rodzaju wpływ na prowadzenie działalności przez konkurenta jest możliwe tylko wówczas, gdy spółka przejmująca dysponuje większością udziałów.

22 Co do typologicznej oceny działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT zob. już moja opinia w sprawie Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, pkt 25).

23 Wyroki: z dnia 20 czerwca 1996 r., Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, pkt 35); z dnia 6 lutego 1997 r., Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56, pkt 16); z dnia 14 listopada 2000 r., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, pkt 29); z dnia 8 lutego 2007 r., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, pkt 32–36); z dnia 29 października 2009 r., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 31); z dnia 30 maja 2013 r., X (C-651/11, EU:C:2013:346, pkt 52).

24 Poza tym Trybunał już wcześniej wyraźnie stwierdził brak bezpośredniego i ścisłego związku między tymi transakcjami, zob. wyrok z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 32). Niejasne jest w tym względzie sformułowanie zawarte w wyroku z dnia 29 października 2009 r., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 64). Możliwe jest odliczenie związane z kosztami ogólnymi, zob. wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 37); z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 25).

25 Wyroki: z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 31); z dnia 26 maja 2005 r., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, pkt 35); z dnia 29 października 2009 r., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 57); z dnia 17 października 2013 r., Iberdrola i in. (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 i C-640/11, EU:C:2013:660, pkt 28).

26 Wyroki: z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 33); z dnia 26 maja 2005 r., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, pkt 37); z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 37); z dnia 17 października 2013 r., Iberdrola i in. (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 i C-640/11, EU:C:2013:660, pkt 29).

42. Okoliczność, że faktycznie nie doszło do zamierzonego przejęcia przez Ryanair działalności Aer Lingus i kontynuowania działalności Aer Lingus pod pełną kontrolą Ryanaira, pozostaje zgodnie z orzecznictwem Trybunału – jak już wyjaśniono powyżej (pkt 26) – bez żadnego wpływu na taki rezultat. Również w tym przypadku wystarczające jest występowanie zamiaru wykonywania działalności gospodarczej potwierdzonego przez obiektywne okoliczności²⁷. Występowanie takiego zamiaru nie może też być później kwestionowane z powołaniem się na to, że faktycznie nie doszło do przejęcia Aer Lingus²⁸.

V. Wnioski

43. Wobec powyższego proponuję na pytania prejudycjalne udzielić następujących odpowiedzi:

- 1) Nabycie wszystkich udziałów w spółce z zamiarem poszerzenia przez to podlegającej opodatkowaniu działalności spółki przejmującej w sposób bezpośredni, trwały i niezbędny stanowi, w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym (np. w ramach tzw. strategicznego przejęcia) działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy (obecnie art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE).
- 2) Koszty, które zostały poniesione przez spółkę przejmującą w związku z dokonaniem takiego strategicznego przejęcia pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z jej podlegającą opodatkowaniu działalnością, a tym samym VAT uiszczony od takich wydatków należy odliczyć stosownie do rzeczony działalności.

²⁷ Zobacz wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, pkt 24); z dnia 29 lutego 1996 r., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 17); z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 20); z dnia 21 września 2017 r., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, pkt 46).

²⁸ Sąd odsyłający wyraźnie zaznacza w tym zakresie, że zagadnienie, czy występowanie odpowiedniego zamiaru po stronie Ryanaira jest potwierdzone przez obiektywne okoliczności, czy też raczej te obiektywne okoliczności zaprzeczają występowaniu takiego zamiaru, zostało ostatecznie ustalone w toku postępowania głównego. Okoliczność ta była również w toku rozprawy podkreślana przez wszystkich uczestników.