



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 17 października 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Pojęcie „podatnika” – Spółka holdingowa – Odliczenie podatku naliczonego – Wydatki związane ze świadczeniem usług doradczych, poniesione w związku z nabyciem akcji innej spółki – Zamiar świadczenia usług w zakresie zarządzania przez spółkę będącą nabywcą na rzecz przejmowanej spółki – Brak świadczenia takich usług – Prawo do odliczenia VAT obciążającego poniesione świadczenia

W sprawie C-249/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supreme Court (sąd najwyższy, Irlandia) postanowieniem z dnia 8 maja 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 maja 2017 r., w postępowaniu:

Ryanair Ltd

przeciwko

The Revenue Commissioners,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Šereš, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 marca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Ryanair Ltd przez T. Mc Namarę, solicitor, R. Aylwarda, BL, i M. Haydena, SC,
- w imieniu The Revenue Commissioners przez M. Browne, L. Williams i A. Joyce’a, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii przez M. Browne, L. Williams i A. Joyce’a, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez S. Davey, solicitor, Ú. Tighe, BL, i G. Clohessy, SC,

* Język postępowania: angielski.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 maja 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 i 17 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. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ryanair Ltd a Revenue Commissioners (organem podatkowym, Irlandia) w przedmiocie odmowy przyznania przez ten organ Ryanairowi odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego w związku ze świadczeniem usług doradczych, z których Ryanair skorzystał w ramach formalnej oferty nabycia innej spółki.

Ramy prawne

- 3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.
- 4 Artykuł 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.
- 5 Na podstawie art. 10 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy „[z]darzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.
- 6 Artykuł 17 tej samej dyrektywy, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń”, w ust. 1 stanowi, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.
- 7 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że o ile towary i usługi służą wykonywaniu transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, należnego lub zapłaconego VAT od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika.

Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

- 8 W 2006 r. przewoźnik lotniczy Ryanair złożył formalną ofertę nabycia wszystkich akcji innego przewoźnika lotniczego (zwanego dalej „przejmowaną spółką”). Przy tej okazji poniósł on wydatki w związku ze świadczeniem usług doradczych i innych usług dotyczących planowanego nabycia (zwanymi dalej „spornymi usługami”). Jednakże transakcja ta nie mogła zostać w pełni zrealizowana z uwagi na przepisy prawa konkurencji i w rezultacie Ryanair mógł nabyć tylko część udziału w kapitale zakładowym przejmowanej spółki.
- 9 Ryanair wniósł o odliczenie VAT naliczonego od tych wydatków, podnosząc, że jego zamiarem, po uzyskaniu kontroli nad przejmowaną spółką, było uczestniczenie w zarządzaniu nią poprzez świadczenie na jej rzecz usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT.
- 10 Ponieważ organ podatkowy odmówił tego odliczenia, Ryanair złożył odwołanie do Tax Appeals Commission (podatkowej komisji odwoławczej, Irlandia), która owo odwołanie oddaliła. Ryanair wniósł kolejne odwołanie do Circuit Court (sądu okręgowego, Irlandia), który także przychylił się do stanowiska zajętego przez organ podatkowy. Circuit Court (sąd okręgowy) zwrócił się jednak o opinię do High Court (wysokiego sądu, Irlandia). Jako że ten ostatni sąd utrzymał w mocy orzeczenie Circuit Court (sądu okręgowego), Ryanair wniósł apelację do Supreme Court (sądu najwyższego, Irlandia).
- 11 Sąd odsyłający w istocie zastanawia się nad związkiem wyroku z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), dotyczącego możliwości odliczenia VAT naliczonego w ramach przygotowywania działalności gospodarczej, z wyrokiem z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), dotyczącym prawa spółki holdingowej do odliczenia VAT obciążającego usługi świadczone tej spółce w ramach nabycia udziału w jej spółkach zależnych.
- 12 W tych okolicznościach Supreme Court (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy przyszedł 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], w związku z czym VAT obciążający potencjalnego nabywcę z tytułu towarów dostarczonych lub usług świadczonych w celu doprowadzenia do rzeczoności przejęcia może być potencjalnie uważany za podatek naliczony na poczet zamierzonej działalności polegającej na świadczeniu usług w zakresie zarządzania?
 - 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 świadczonymi 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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 13 Poprzez swoje pytania, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 4 i 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przynajmniej one spółce, takiej jak spółka w postępowaniu głównym, która ma zamiar nabyć wszystkie akcje innej spółki w celu prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu na rzecz tej innej spółki usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT, prawo do odliczenia VAT naliczonego w związku z wydatkami dotyczącymi usług doradczych, poniesionymi w ramach formalnej oferty nabycia, mimo iż okazało się, że ta działalność gospodarcza nie została zrealizowana.

- 14 Tytułem wstępu należy wskazać, że 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), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r., uchyliła szóstą dyrektywę, nie wprowadzając w stosunku do niej istotnych zmian. Z tego wynika, że skoro odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy mają zasadniczo identyczną treść jak przepisy dyrektywy 2006/112, orzecznictwo Trybunału dotyczące tej ostatniej ma również zastosowanie do szóstej dyrektywy.
- 15 Aby udzielić odpowiedzi na zadane pytania, należy ustalić, czy spółkę, która ma zamiar nabyć wszystkie akcje innej spółki w celu prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu na rzecz tej ostatniej spółki usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT, można uważać za podatnika w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy, oraz, w stosownym przypadku, po pierwsze, czy działała ona jako podatnik, jeżeli sporne usługi zostały jej wyświadczone, a po drugie, czy i w jakim zakresie VAT naliczony w związku z wydatkami poniesionymi na takie usługi podlega odliczeniu.
- 16 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że spółka, której jedynym przedmiotem działalności jest obejmowanie udziałów w innych spółkach, bez uczestniczenia bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu tymi spółkami, nie ma statusu podatnika VAT w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy i nie ma prawa do odliczenia zgodnie z art. 17 tej dyrektywy. Samo nabywanie i posiadanie udziałów lub akcji spółek nie stanowi bowiem działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy, przyznając ich nabywcy lub posiadaczowi status podatnika, ponieważ samo przejście udziałów kapitałowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi korzystania z dobra celem stałego osiągnięcia zysku. Otrzymanie ewentualnej dywidendy, owocu tego udziału, wynika bowiem z samego posiadania dobra (wyroki: z dnia 30 maja 2013 r., X, C-651/11, EU:C:2013:346, pkt 36; a także z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 17 Inaczej jest, gdy udziałowi towarzyszy pośrednia lub bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółkami, w których udział został nabyty, jeżeli skutkuje to dokonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT, takich jak świadczenie usług administracyjnych, księgowych, handlowych i technicznych, bez uszczerbku dla praw właściciela udziału jako akcjonariusza lub współnika (zob. podobnie wyroki: z dnia 30 maja 2013 r., X, C-651/11, EU:C:2013:346, pkt 37; a także z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 20, 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 18 Ponadto z uwagi na fakt, że na działalność gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy może składać się kilka następujących po sobie czynności, już czynności przygotowawcze powinny być zaliczane do działalności gospodarczej (wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo). Zatem każdego, kto ma zamiar rozpocząć w sposób samodzielny działalność gospodarczą, co potwierdzają okoliczności obiektywne, oraz kto dokona na ten cel pierwszych wydatków inwestycyjnych, należy uznawać za podatnika (wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 34; z dnia 14 marca 2013 r., Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 19 Wynika z tego, że spółkę, która dokonuje czynności przygotowawczych wpisujących się w ramy projektu nabycia akcji innej spółki z zamiarem prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na uczestniczeniu w zarządzaniu tą spółką poprzez świadczenie na jej rzecz usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT, należy uważać za podatnika w rozumieniu szóstej dyrektywy.
- 20 W niniejszym przypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że poprzez zamierzone nabycie akcji w przejmowanej spółce zamiarem Ryanairu było świadczenie na rzecz tej spółki usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT, a w konsekwencji – prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy. Należy zatem dojść do wniosku, że w ramach tego nabycia Ryanair należy uznać za podatnika w rozumieniu szóstej dyrektywy.

- 21 W drugiej kolejności, w odniesieniu do prawa do odliczenia, z art. 17 szóstej dyrektywy wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub usług na potrzeby dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług. Zgodnie z art. 10 ust. 2 akapit pierwszy i art. 17 szóstej dyrektywy to prawo do odliczenia powstaje w chwili, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny, to znaczy w momencie dostarczenia towaru lub świadczenia usługi (wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 Prawo do odliczenia, o którym mowa w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy, stanowi integralną część systemu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama temu podatkowi (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 Zasada neutralności VAT w odniesieniu do obciążenia finansowego przedsiębiorstwa wymaga, by ponoszenie pierwszych kosztów inwestycyjnych na potrzeby i na cele przedsiębiorstwa było uznawane za działalność gospodarczą, i z zasadą tą byłoby sprzeczne, gdyby działania te rozpoczynały się dopiero w chwili, gdy powstaje dochód podlegający opodatkowaniu. Jakakolwiek inna interpretacja zagrażałaby obciążeniem przedsiębiorcy kosztem VAT w ramach jego działalności gospodarczej, uniemożliwiając mu odliczenie tego podatku, i dokonywałaby arbitralnego rozróżnienia między wydatkami inwestycyjnymi dokonanyymi na potrzeby przedsiębiorstwa w zależności od tego, czy są one dokonywane przed faktycznym jej rozpoczęciem czy w trakcie jej prowadzenia (wyrok z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrija i in., od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Ponadto powstałe już prawo do odliczenia trwa, nawet jeżeli planowana działalność gospodarcza nie została później zrealizowana, a co za tym idzie, nie zaowocowała transakcjami podlegającymi opodatkowaniu (wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 20) lub podatnik nie mógł wykorzystać towarów lub usług uprawniających do odliczenia w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu z uwagi na okoliczności niezależne od jego woli (wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r., Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, pkt 22; z dnia 15 stycznia 1998 r., Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, pkt 20). Inna wykładnia byłaby sprzeczna z zasadą neutralności VAT w odniesieniu do obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa. Przy traktowaniu pod względem podatkowym tej samej działalności inwestycyjnej mogłaby ona stworzyć nieuzasadnione różnice między przedsiębiorstwami już dokonującymi transakcji podlegających opodatkowaniu i innymi, które poprzez inwestycje zamierzają rozpocząć działalność będącą źródłem transakcji podlegających opodatkowaniu. Podobnie powstają arbitralne różnice między tymi ostatnimi przedsiębiorstwami w odniesieniu do tego, że ostateczna akceptacja odliczeń zależy od kwestii tego, czy takie inwestycje prowadzą do opodatkowanych transakcji czy do nich nie prowadzą (wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 22).
- 26 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia VAT naliczonego i określić zakres tego prawa, konieczne jest, co do zasady, istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia.

Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element składowy ceny transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 27 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Krajowe organy podatkowe i sądy, stosując kryterium bezpośredniego związku, powinny brać pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje, i uwzględnić tylko te spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaną działalnością podatnika. Istnienie takiego związku należy oceniać z punktu widzenia obiektywnej treści rozpatrywanej transakcji (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Z kolei, w sytuacji gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do czynności zwolnionych z podatku lub nie należą do zakresu stosowania VAT, nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia podatku naliczonego (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Wynika stąd, że aby zapłacony VAT mógł zostać odliczony w całości, konieczne jest, aby poniesione wydatki co do zasady miały swą wyłączną przyczynę w planowanej działalności gospodarczej, czyli w świadczeniu na rzecz przejmowanej spółki usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 lutego 2007 r., Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, pkt 33, 36; z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 29, 30; a także z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 25). W wypadku gdyby wydatki te dotyczyły częściowo także działalności zwolnionej lub niemającej charakteru gospodarczego, VAT obciążający te wydatki mógłby zostać odliczony jedynie częściowo (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 46, 47; a także z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 28–30).
- 31 W niniejszym przypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że sporne usługi zostały wyświadczone Ryanairowi, podczas gdy ten, poprzez planowane nabycie akcji przejmowanej spółki, miał zamiar wykonywania działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu na rzecz tej spółki usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT. Wydaje się zatem, po pierwsze, że Ryanair działał jako podatnik w chwili ponoszenia wydatków związanych ze świadczeniem spornych usług. Tym samym Ryanair korzysta co do zasady z prawa do bezpośredniego odliczenia VAT naliczonego od tych usług, nawet jeśli ostatecznie ta działalność gospodarcza, która miała doprowadzić do opodatkowanych transakcji, nie została wykonana, a zatem nie doprowadziła do takich transakcji. Po drugie, w odniesieniu do przesłanek wykonywania prawa do odliczenia, a konkretniej – zakresu tego prawa, wydatki poniesione w celu nabycia akcji w przejmowanej spółce należy analizować jako przypadające na wykonywanie tej działalności gospodarczej, która polegała na realizacji transakcji uprawniających do odliczenia. Z tego względu wydatki te zachowują bezpośredni i ścisły związek z całością tej działalności gospodarczej, a w konsekwencji należą do jej kosztów ogólnych. Wynika z tego, że dotyczący ich VAT uprawnia do pełnego odliczenia.

- 32 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 4 i 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przyznają one spółce, takiej jak spółka w postępowaniu głównym, która ma zamiar nabyć wszystkie akcje innej spółki w celu prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu na rzecz tej innej spółki usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT, prawo do pełnego odliczenia VAT naliczonego w związku z wydatkami dotyczącymi usług doradczych, poniesionymi w ramach formalnej oferty nabycia, mimo iż okazało się, że ta działalność gospodarcza nie została zrealizowana, pod warunkiem że wyłączną przyczyną poniesienia tych wydatków jest planowana działalność gospodarcza.

W przedmiocie kosztów

- 33 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 4 i 17 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że przyznają one spółce, takiej jak spółka w postępowaniu głównym, która ma zamiar nabyć wszystkie akcje innej spółki w celu prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu na rzecz tej innej spółki usług w zakresie zarządzania opodatkowanych podatkiem od wartości dodanej (VAT), prawo do pełnego odliczenia VAT naliczonego w związku z wydatkami dotyczącymi usług doradczych, poniesionymi w ramach formalnej oferty nabycia, mimo iż okazało się, że ta działalność gospodarcza nie została zrealizowana, pod warunkiem że wyłączną przyczyną poniesienia tych wydatków jest planowana działalność gospodarcza.

Podpisy