



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
z 3. mája 2018¹

Vec C-249/17

**Ryanair Ltd
proti
The Revenue Commissioners**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Supreme Court (Najvyšší súd, Írsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňová právna úprava – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Pojem zdaniteľná osoba – Náklady na služby, ktoré boli nadobudnuté pri získavaní všetkých obchodných podielov podniku – Právo na odpočítanie dane – Zmarené prevzatie konkurenta“

I. Úvod

1. V centre pozornosti tohto sporu je opäť výklad pojmu „zdaniteľnej osoby“ a určenie „ekonomickej činnosti“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o dani z pridanej hodnoty.² Konanie Súdnemu dvoru zároveň poskytuje možnosť konkretizovať oblasť pôsobnosti jeho judikatúry týkajúcej sa odpočítania dane holdingovými spoločnosťami.

2. Letecká spoločnosť Ryanair v roku 2006 podnikla pokus prevziať írsku leteckú spoločnosť Aer Lingus. Prevzatie síce zo súťažnoprávných dôvodov stroskotalo, avšak spoločnosti Ryanair už v súvislosti s plánovaným prevzatím vznikli značné náklady na poradenské a iné služby. Preto si spoločnosť Ryanair na tieto náklady uplatnila odpočet dane, čo však írsky správca daní odmietla.

3. Judikatúra Súdneho dvora síce uznala, že odpočet dane možno uplatniť aj na zmarené investície. Spor však vzniká v tomto prípade vo vzťahu k okolnosti, že podľa judikatúry samotné nadobudnutie a vlastníctvo akcií nepredstavujú ekonomickú činnosť v zmysle smernice o dani z pridanej hodnoty. Preto podľa judikatúry Súdneho dvora holdingová spoločnosť, ktorej jediný účel spočíva v nadobúdaní obchodných podielov, nemá ani právo na odpočítanie dane.³

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

³ Rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 17); zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

4. V protiklade s klasickou holdingovou situáciou v tomto prípade chcel operatívne činný podnik (a tým aj zdaniteľná osoba) realizovať takzvané strategické prevzatie konkurenčného podniku. V dôsledku toho vyvstáva otázka, či sa tu vôbec aplikuje obmedzenie odpočítania dane vyplývajúce z takzvanej holdingovej judikatúry.⁴ Ekonomický rozmer prípadu sa totiž dá uchopiť až vtedy, keď sa v rámci funkcionálneho pohľadu poukáže na význam nadobudnutia obchodného podielu pre už existujúcu ekonomickú činnosť.

II. Právny rámec

5. Rámec práva Únie prípadu určujú predpisy šiestej smernice Rady 77/388/EHS⁵ zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“) aplikovateľné na predmetné zdaňovacie obdobie. Tieto sú obsahovo zhodné so zodpovedajúcimi ustanoveniami smernice 2006/112/ES (ďalej len „smernica o DPH“).⁶

6. Článok 9 ods. 1 smernice o DPH (predtým článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice) ustanovuje:

„1. ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe. ...“

7. Podľa článku 167 smernice o DPH vzniká právo odpočítať daň vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Podľa článku 168 tejto smernice (predtým upravené spoločne v článku 17 šiestej smernice) platí:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou, ...“

III. Skutkový stav, konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

8. Odvolateľka v konaní vo veci samej, spoločnosť Ryanair Ltd. (ďalej len „Ryanair“), je súkromná letecká spoločnosť so sídlom v Írsku. Dňa 23. októbra 2006 podala spoločnosť Ryanair formálnu ponuku na prevzatie s cieľom nadobudnutia všetkých obchodných podielov spoločnosti Aer Lingus. V prípade spoločnosti Aer Lingus ide o kedysi štátnu leteckú spoločnosť z Írska, akcie ktorej boli 2. októbra 2006 po privatizácii v roku 2006 pripustené na obchodovanie na burze.

4 Rozsudky z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 21); z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 30 a nasl.); zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

5 Ú. v. ES L 145, 1997, s. 1.

6 Kvôli jednoduchšiemu spôsobu citovania sa ďalej odkazuje na predpisy smernice o DPH.

9. Rozhodnutím z 27. júna 2007 vyhlásila Komisia zlúčenie za nezlučiteľné so spoločným trhom.⁷ Z tohto dôvodu mohla spoločnosť Ryanair nadobudnúť iba približne 29 % obchodných podielov spoločnosti Aer Lingus.

10. V súvislosti s ponukou na prevzatie využila spoločnosť Ryanair služby podliehajúce dani z pridanej hodnoty. Túto daň z pridanej hodnoty si spoločnosť Ryanair uplatnila v podobe odpočítania dane. To však írsky daňová správa (The Revenue Commissioners, odporca v odvolacom konaní) odmietla.

11. Proti odmietavému rozhodnutiu spoločnosť Ryanair najskôr podala odvolanie na Tax Appeals Commission (Odvolacia komisia pre daňové veci, Írsko) a potom sťažnosť na Circuit Court (Okresný súd, Írsko). Ten vyslovil záväzné zistenie skutkového stavu a právnu otázku, či za okolností konania vo veci samej existuje právo na odpočítanie dane, predložil vo forme určitého vnútroštátneho prejudiciálneho konania írskemu High Court (Vyšší súd, Írsko). Ten taktiež dospel k záveru, že spoločnosť Ryanair nemá právo na odpočítanie dane.

12. Spoločnosť Ryanair sa proti rozhodnutiu High Court odvolala na írsky Supreme Court (Najvyšší súd, Írsko). Uznesením z 8. mája 2017, ktoré Súdny dvor došlo 12. mája 2017, Supreme Court (Najvyšší súd) svoje konanie prerušil a Súdny dvor predložil podľa článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Môže byť budúci úmysel poskytnúť služby riadenia cieľovej spoločnosti nadobudnutia (v prípade úspešného prevzatia) dostatočný na preukázanie, že potenciálny nadobúdateľ vykonáva podnikateľskú činnosť v zmysle článku 4 [šiestej smernice], takže DPH na tovary alebo služby poskytnuté s cieľom dosiahnuť pokrok v príslušnom nadobúdaní, vyberanú od potenciálneho nadobúdateľa, možno potenciálne považovať za DPH na vstupe vo vzťahu k zamýšľanej podnikateľskej činnosti spočívajúcej v poskytovaní takýchto služieb riadenia? a

2. Môže existovať dostatočná „priama a bezprostredná súvislosť“, ktorú Súdny dvor [v rozsudku z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495)] stanovil ako predpoklad, medzi odbornými službami poskytnutými v kontexte takéhoto potenciálneho prevzatia a výstupom, ktorým je potenciálne poskytnutie manažérskych služieb cieľovému subjektu nadobudnutia v prípade jeho úspešného prevzatia, takže sa umožňuje odpočet DPH, ktorá sa má zaplatiť za tieto odborné služby?“

13. V konaní pred Súdnym dvorom podali písomné pripomienky spoločnosť Ryanair, Írsko a Európska komisia. Na ústnom pojednávaní 14. marca 2018 boli zastúpené všetky zúčastnené osoby.

IV. Právne posúdenie

14. Obe prejudiciálne otázky sa týkajú práva na odpočítanie dane v prípade výdavkov, ktoré boli vynaložené v súvislosti so zamýšľaným, ale nakoniec zmareným nadobudnutím všetkých obchodných podielov obchodnej spoločnosti na účely jej prevzatia. Preto sa na ne musí odpovedať spoločne.

15. Prvou otázkou sa Supreme Court (Najvyšší súd) v podstate chce dozvedieť, či úmysel nadobúdajúcej spoločnosti v prípade úspešného prevzatia poskytnúť dcérskej spoločnosti manažérske služby stačí na to, aby sa kvalifikovala ako zdaniteľná osoba v zmysle smernice o dani z pridanej hodnoty.

⁷ Rozhodnutie K(2007) 3104 z 27. júna 2007 (vec č. COMP/M.4439). Žaloba spoločnosti Ryanair o neplatnosť tohto rozhodnutia podaná na Všeobecný súd nebola úspešná, pozri rozsudok zo 6. júla 2010, Ryanair/Komisia (T-342/07, EU:T:2010:280).

16. V zásade sa tým Supreme Court (Najvyšší súd) pýta na možnosť kombinovania dvoch línií judikatúry. Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž jednak existuje právo na odpočítanie dane aj v prípade zmarených investícií: v prípade nákladov, ktoré vznikli pri pripravovaní nejakej ekonomickej činnosti, možno uplatniť odpočítanie dane aj vtedy, ak začatie ekonomickej činnosti stroskotá a nedôjde k zamýšľaným zdaniteľným obratom.⁸ Rozhodujúci je iba objektívnymi okolnosťami preukázateľný úmysel zdaniteľnej osoby vykonávať ekonomickú činnosť.⁹ Ekonomická činnosť holdingovej spoločnosti vyžadovaná pre odpočítanie dane však na druhej strane môže podľa judikatúry spočívať najmä v tom, že obchodnej spoločnosti, v ktorej nadobudla obchodný podiel, poskytuje manažérske služby.¹⁰

17. Druhou otázkou sa potom Supreme Court (Najvyšší súd) chce dozvedieť, či medzi výdavkami, ktoré boli vynaložené v súvislosti s nadobudnutím obchodných podielov, a zamýšľanými manažérskymi službami existuje bezprostredná a priama súvislosť vyžadovaná na odpočítanie dane.

A. Pozadie rozlišovania medzi finančným holdingom a operatívnym podnikaním

18. Takzvaná holdingová judikatúra, na ktorú sa vzťahuje prvá otázka Supreme Court (Najvyšší súd), bola vyvinutá na príklade čistých finančných holdingov, ktorých jediný účel spočíva v nadobúdaní obchodných podielov iných podnikov a ktoré nemajú vlastné operatívne podnikanie. Ich jediné príjmy spočívajú v dividendách, ktoré nepredstavujú odplatu za hospodárske využitie nejakého predmetu, ale sú dôsledkom samotného vlastníctva obchodných podielov.¹¹

19. Podľa judikatúry Súdneho dvora sa v dôsledku toho čisté finančné holdingy bez toho, aby sa pridali prípadné odplatné manažérske služby, nemajú považovať za zdaniteľné osoby podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH,¹² keďže nevykonávajú žiadnu ekonomickú činnosť. Preto ani nemôžu uplatňovať právo na odpočítanie dane podľa článku 168 smernice.

20. Na tomto pozadí si Supreme Court (Najvyšší súd) kladie otázku, či má táto judikatúra vplyv aj na tento prípad, keďže spoločnosť Ryanair v konečnom dôsledku chcela nadobudnúť obchodné podiely, a aj tak – hoci v menšom rozsahu ako plánovala – urobila.

21. Na jednej strane je nesporné, že spoločnosť Ryanair sa má vo vzťahu k obratu z leteckej prevádzky v plnom rozsahu považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle smernice o DPH. Aj podnikateľský cieľ nadobudnutia obchodného podielu je bezprostredne zreteľný: spoločnosť Ryanair chcela prevzatím konkurenta zvýšiť svoj obrat a pravdepodobne dosiahnuť aj synergické a sieťové účinky.

22. Na druhej strane na to, aby sa uznala ekonomická činnosť, a tým aj odpočítanie dane pri aplikovaní takejto holdingovej judikatúry, záležalo by primárne na tom, či spoločnosť Ryanair mala úmysel poskytnúť spoločnosti Aer Lingus odplatné manažérske služby (k tomu pozri B). Pre toto riešenie by však bolo úplne nepodstatné, v akom rozsahu sa mali uvedené manažérske služby poskytnúť. Vystáva tak otázka, či by odpočítanie dane v prípade nákladov na nadobudnutie obchodného podielu nebolo treba rozdeliť (k tomu pozri C). Pretože za určitých okolností by popri obrate z manažérskych služieb vznikli i podstatne vyššie výnosy z dividend, ktoré samy osebe neoprávňujú na odpočítanie dane.

⁸ Rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 24); z 29. februára 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17), a z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

⁹ Porovnaj najnovšie rozsudok z 21. septembra 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, bod 46).

¹⁰ Rozsudky z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 21); zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

¹¹ Rozsudky z 22. júna 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, bod 13); z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 19), a zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 32).

¹² Rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 17); zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

23. Ani „obchádzka“ cez odplatné manažérske služby, ani z nej vyplývajúce problémy s rozdelením však nie sú nutné pri aplikácii tohto riešenia, ak sa odkáže na funkcionálnu súvislosť medzi nadobudnutím obchodného podielu a operatívnym hlavným podnikaním (k tomu pozri D.). Ak sa posudzuje funkcia plánovaného prevzatia pre operatívne podnikanie, stoja náklady na toto prevzatie v kontrapozícii k obratu z operatívneho podnikania. V dôsledku toho potom záleží iba na bezprostrednej a priamej súvislosti medzi týmito obratmi (k tomu pozri E.).

24. Keďže však Supreme Court (Najvyšší súd) vychádzal z aplikovateľnosti holdingovej judikatúry na proces, ktorý je predmetom sporu, budem najskôr skúmať, či by spoločnosť Ryanair bola do tej miery oprávnená na odpočítanie dane.

B. Úplné odpočítanie dane podľa pravidiel holdingovej judikatúry

25. Ako už bolo uvedené vyššie (bod 18), samotné vlastníctvo obchodného podielu nevedie k predpokladaniu ekonomickej činnosti. Naproti tomu Súdny dvor v ustálenej judikatúre zdôrazňuje, že nadobudnutie a vlastníctvo obchodného podielu holdingovou spoločnosťou predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH vtedy, keď je podielanie sa obchodnej spoločnosti spojené s bezprostrednými alebo sprostredkovanými zásahmi do správy cieľovej spoločnosti.¹³ Taký zásah môže spočívať napríklad v poskytovaní administratívnych, finančných alebo obchodných služieb cieľovej spoločnosti.¹⁴ Toto kritérium však má význam iba z hľadiska okolností, že na to, aby bolo možné čistou holdingovou spoločnosť uznať za zdaniteľnú osobu, musia pristúpiť také činnosti, ktoré podľa článku 2 a článku 9 smernice podliehajú dani z pridanej hodnoty.¹⁵

26. Tento výsledok platí v prípade, ako je tento, aj vtedy – na to sa Supreme Court (Najvyšší súd) výslovne pýta –, ak v skutočnosti nedôjde k zamýšľaným manažérskym službám. Pretože na zaručenie rozsiahlej neutrality systému dane z pridanej hodnoty pre zdaniteľnú osobu sa aj v prípade výdavkov, ktoré vznikli pri príprave na akúkoľvek ekonomickú činnosť, musí zachovať existencia práva na odpočítanie dane.¹⁶ Rozhodujúci je iba objektívnymi okolnosťami preukázaný úmysel vykonávať ekonomickú činnosť.¹⁷ To platí dokonca aj vtedy, keď je už pri prvom stanovení dane známe, že zamýšľaná ekonomická činnosť, ktorá mala viesť k zdaniteľným plneniam, sa nebude vykonávať.¹⁸

27. V prípade kombinácie oboch línií judikatúry, ktoré Supreme Court (Najvyšší súd) zohľadnil, by potom uznanie spoločnosti Ryanair za zdaniteľnú osobu záležalo na tom, či v čase využitia dotknutých služieb mala úmysel v prípade úspešného prevzatia poskytnúť spoločnosti Aer Lingus manažérske služby podliehajúce dani. Circuit Court (Okresný súd) tento úmysel konštatoval so záväzným účinkom pre celé konanie vo veci samej. Okolnosť, že ponuka na prevzatie v skutočnosti stroskotala, a tým aj nebol a nie je možný zásah do spravovania spoločnosti Aer Lingus, by nemohla – ako na ústnom pojednávaní zdôraznila Komisia – viesť k spätnému vylúčeniu práva na odpočítanie dane.

13 Rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 14); zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17); z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 19), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

14 Rozsudky z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 21); zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

15 Bezodplatné („jednoduché“) zasahovanie preto nie je postačujúce, ak popri ňom nejestvujú vôbec žiadne zdaniteľné plnenia na výstupe, pozri uznesenia z 12. júla 2001, Welthgrove (C-102/00, EU:C:2001:416, bod 16 a nasl.), a z 12. januára 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, bod 34).

16 Rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 23); z 8. júna 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, bod 39), a z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

17 Rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 24); z 8. júna 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, bod 40), a z 21. septembra 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, bod 46).

18 Rozsudok z 8. júna 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 34 a nasl.).

C. Obmedzenie odpočítania dane so zreteľom na malú odmenu za manažovanie?

28. Odkazovanie iba na poskytnutie odplatných manažérskych služieb však v praxi vedie k umelo pôsobiacim konštrukciám. Pretože pre právo na plné odpočítanie dane je podľa judikatúry Súdneho dvora úplne nepodstatné, v akom rozsahu boli tieto odplatné manažérske služby poskytnuté.¹⁹ V dôsledku toho často dochádza k veľkým presahom v odpočítaní dane, t. j. k výraznému nepomeru medzi plneniami na výstupe dosiahnutými prostredníctvom manažérskych služieb a odpočítaním dane uplatneným na plnenia na vstupe.

29. Judikatúra Súdneho dvora tak vo výsledku umožňuje holdingovým spoločnostiam, aby si pri nadobúdaní obchodných podielov uplatňovali rozsiahle odpočítanie dane, len pokiaľ tejto spoločnosti budú poskytované – a to bez ohľadu na to, v akej výške – odplatné manažérske služby. Z tohto dôvodu Komisia v konaní pred Súdnym dvorom výslovne navrhla, aby sa pri nadobudnutí obchodného podielu pripúšťalo odpočítanie dane iba v miere primeranej k plneniam na výstupe generovaným manažérskymi službami.

30. Pritom však vzápätí vyvstáva otázka výpočtu primeranej miery. Samotná súvaha obratu z manažérskych služieb a z dividend čo do ich hodnoty prehliada fakt, že vlastníctvo akcií nespôsobuje žiadne opakujúce sa náklady. Vyššie opísaný presah pri odpočítaní dane ostatne existuje iba v zdaňovacom období, do ktorého spadá nadobudnutie obchodných podielov. Ak sa však manažérske služby budú odplatne poskytovať počas viacerých rokov, toto ponímanie sa zmení. Problémy s výpočtom sa navyše stupňujú v prípade, ako je tento, keď ide iba o plánované nadobudnutie. Potenciálne príjmy z dividend by v každom prípade mohli byť odhadnuté nepresne.

31. Okrem toho nie každé vlastníctvo akcií môže u zdaniteľnej osoby nevyhnutne viesť k začatiu akejkoľvek neekonomickkej činnosti popri operatívnom podnikaní. To je totiž nezlučiteľné s princípom neutrality dane z pridanej hodnoty.²⁰ Podľa názoru Komisie by si každá zdaniteľná osoba, ktorá aj vlastní akcie, mohla pri všeobecných nákladoch svojho manažmentu podnikania uplatniť iba pomerne odpočítanie dane, aj keď je nesporné, že tieto náklady vznikli v súvislosti s jej ekonomickou činnosťou.²¹ Pretože vlastníctvo akcie samo osebe vždy spôsobuje iba nízke náklady a aj výška výnosov z dividend je nezávislá od ostatných všeobecných nákladov.

32. Názor Komisie preto nie je presvedčivý.

D. Plné odpočítanie dane v prípade funkcionálneho ponímania nadobudnutia obchodného podielu

33. Naproti tomu v prípade funkcionálneho ponímania, ktoré sa zameriava na operatívne hlavné podnikanie a odkazuje na súvislosť nadobudnutia obchodného podielu s touto ekonomickou činnosťou, práve uvedené problémy nevznikajú. Najmä sa pritom konfrontujú náklady na prevzatie s obratom z operatívneho podnikania. Dokonca zastávam názor, že takýto funkcionálny spôsob ponímania, v prípadoch, ako je tento, už vyplýva z judikatúry Súdneho dvora.

¹⁹ V tomto zmysle pozri rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 25), a návrhy generálneho advokáta Mazáka vo veci Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, bod 30 a nasl.).

²⁰ K tomuto princípu pozri rozsudky z 22. júna 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, bod 10); z 26. mája 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 33), a z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 55). Avšak na rozdiel od tohto prípadu bola v prípade MVM súvislosť plnení na vstupe s operatívnym podnikaním celkovo sporná, pozri uznesenie z 12. januára 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, bod 39).

²¹ V právnej veci MVM Súdny dvor rozhodol, že zmiešaný holding, ktorý dcérskym spoločnostiam neposkytuje zdaniteľné manažérske služby a popritom dosahuje iný obrat z vlastného operatívneho podnikania (prenájom elektrických a plynovodných sietí), si z nákladov, ktoré mu vznikli z nákupu poradenských služieb, môže uplatniť iba pomerne odpočítanie dane, ak tieto náklady možno považovať za všeobecné náklady z operatívnej časti jeho podnikania, pozri uznesenie z 12. januára 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, bod 46 a nasl.).

34. Situácia typická pre konštelácie čistých holdingov, pri ktorých je poskytovanie zdaniteľných manažérskych služieb kvázi predpokladom pre uznanie existencie ekonomickej činnosti, totiž v prípadoch, ako je ten v konaní vo veci samej, nenastáva. Pretože ako vidno, spoločnosť Ryanair už vykonáva podnikateľskú činnosť na trhu leteckej dopravy a generuje zodpovedajúci obrat. Na základe toho pôsobí odkazovanie na budúce poskytovanie odplatných manažérskych služieb strojene.

35. Funkcionálne ponímanie lepšie zodpovedá ekonomickému rozmeru prípadu: hoci v prejednávacom prípade sa prevzatie konkurenta má realizovať nadobudnutím jeho obchodných podielov, prípad má podstatne bližšie k situácii, keď podnik plánuje skúpiť všetky fyzické výrobné prostriedky a zariadenia konkurenta, než k situácii, keď chce podnik nakúpiť akcie iba na to, aby dosiahol dividendy.

36. Taký proces by nepochybne – ako to aj Komisia na ústnom pojednávaní pripustila – mal za následok, že nadobúdateľovi by sa vo výsledku priznalo plné odpočítanie dane. Tento výsledok by vyplýval tak z prípadných uplatniteľných predpisov týkajúcich sa prevodu podnikov v celosti (článok 19 ods. 1 smernice o dani z pridanej hodnoty), ako aj z bežných pravidiel. Ani v prípade úplného splynutia s cieľovou spoločnosťou by odpočítanie dane nebolo sporné. Obmedzenie odpočítania dane v prípade „iba“ stopercentného obchodného podielu by relativizovalo aj princíp neutrality právnej formy.

37. V súlade s tým bezprostredný zásah do spravovania prostredníctvom manažérskych služieb ani podľa judikatúry Súdneho dvora v žiadnom prípade nepredstavuje jediný prípad, keď môže vlastníenie akcie predstavovať ekonomickú činnosť. Súdny dvor skôr uznáva existenciu ekonomickej činnosti vtedy, keď má nadobudnutie alebo vlastníenie akcie typicky²² podnikateľský ráz. Tak je to napríklad v prípade profesionálneho obchodu s cennými papiermi alebo ak nadobudnutie alebo vlastníenie akcií predstavuje bezprostredné, trvalé a nutné rozšírenie zdaniteľnej činnosti.²³

38. Za také bezprostredné, trvalé a nutné rozšírenie zdaniteľnej činnosti sa má považovať strategické prevzatie podniku, ktorým nadobúdajúca spoločnosť sleduje cieľ rozšíriť alebo zmeniť svoje operatívne podnikanie. Také prevzatie, hoci je nerozlučne späté s nadobudnutím obchodných podielov, predstavuje opatrenie zamerané na (rozšírené) zdaniteľné transakcie.

E. Súvislosť medzi nadobudnutím obchodných podielov a obratom z operatívneho podnikania

39. Tým už nevyvstáva otázka týkajúca sa súvislosti medzi nákladmi, ktoré vznikli v súvislosti s nadobudnutím obchodného podielu, a zamýšľanými manažérskymi službami.²⁴ Pri funkcionálnom spôsobe ponímania tu ide skôr o súvislosť nadobudnutia obchodného podielu so (zamýšľaným) obratom z operatívneho leteckého podnikania. So zreteľom na tento obrat nevzniká nepomer medzi hodnotou odpočítania dane a obratom na výstupe, a tak nie je potrebné ani rozdelenie.

²² K typizujúcemu ponímaniu hospodárskej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o dani z pridanej hodnoty pozri už moje návrhy vo veci Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, bod 25).

²³ Rozsudky z 20. júna 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, bod 35); zo 6. februára 1997, Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56, bod 16); zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 29); z 8. februára 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, body 32 až 36); z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 31), a z 30. mája 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, bod 52).

²⁴ Priamu a bezprostrednú súvislosť medzi týmito obratmi už Súdny dvor ostatne výslovne poprel, pozri rozsudok z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 32). V tomto smere je nesprávna formulácia v rozsudku z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 64). Možno si ich uplatniť ako všeobecné náklady, pozri rozsudky zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 37), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 25).

40. Podľa judikatúry Súdneho dvora také náklady priamo a bezprostredne súvisia s určitým obratom na výstupe, ktorý patrí k prvkom ich nákladov.²⁵ Popri tom je možné uplatniť odpočítanie dane na všeobecné náklady podnikania, ktoré patria k cenovým prvkom všetkých produktov podnikania.²⁶

41. Výdavky, ktoré boli vynaložené v súvislosti s nadobudnutím obchodných podielov spoločnosti Aer Lingus, nesporne predstavujú nákladové prvky pre (zamýšľaný) obrat na výstupe z leteckého podnikania po prevzatí spoločnosti Aer Lingus. Tieto náklady sa budú musieť – ak má spoločnosť Ryanair pracovať ziskovo – nejako premietnuť aj do cien letov. Získanie kontroly nad spoločnosťou Aer Lingus by bolo predpokladom pre to, aby sa zlepšila výkonnosť celého podnikania a tým aj docielil zamýšľaný obrat na výstupe s materskou a dcérskou spoločnosťou. Získanie takého vplyvu na vedenie podnikania konkurenta je možné len vtedy, ak nadobúdajúca spoločnosť disponuje väčšinou obchodného podielu.

42. Okolnosť, že v skutočnosti nedošlo k zamýšľanému prevzatiu a k ďalšiemu prevádzkovaniu spoločnosti Aer Lingus pod úplnou kontrolou spoločnosti Ryanair, nemá podľa judikatúry Súdneho dvora – ako už bolo vyššie (bod 26) objasnené – na tento výsledok žiaden vplyv. Aj tu je dostačujúci iba objektívnymi okolnosťami preukázaný úmysel vykonávať ekonomickú činnosť.²⁷ Tento úmysel nemožno dodatočne spochybníť ani tým, že v skutočnosti nedošlo k prevzatiu spoločnosti Aer Lingus.²⁸

V. Návrh

43. Preto navrhujem na prejudiciálne otázky odpovedať takto:

1. Nadobudnutie všetkých obchodných podielov obchodnej spoločnosti s úmyslom bezprostredne, trvale a nevyhnutne tým rozšíriť zdaniteľnú činnosť nadobúdajúcej spoločnosti, za okolností, ako sú tie v konaní vo veci samej (napr. v rámci takzvaného strategického prevzatia), predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle článku 4 šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty (teraz článok 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES).
2. Náklady, ktoré nadobúdajúca spoločnosť znáša v súvislosti so získaním takého strategického prevzatia, majú priamu a bezprostrednú súvislosť s jej zdaniteľnou činnosťou, a tak sa daň z pridanej hodnoty zaplatená z týchto výdavkov má odpočítať podľa tejto činnosti.

25 Rozsudky z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 31); z 26. mája 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 35); z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57), a zo 17. októbra 2013, Iberdrola a i. (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 z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 33); z 26. mája 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 37); zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 37), a zo 17. októbra 2013, Iberdrola a i. (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).

27 Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 24); z 29. februára 1996 INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17); z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20), a z 21. septembra 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, bod 46).

28 Vnútroštátny súd k tomu aj výslovne poznamenal, že otázka, či je onen úmysel spoločnosti Ryanair preukázaný objektívnymi okolnosťami alebo či objektívne okolnosti nie sú skôr v protiklade k takému úmyslu, bola na záver konania vo veci samej vyjasnená. Všetci účastníci to aj zdôraznili na ústnom pojednávaní.