Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 3. svibnja 2018.[1]

Predmet C-249/17

Ryanair Ltd
protiv
The Revenue Commissioners

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Supreme Court (Vrhovni sud, Irska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Pojam poreznog obveznika – Izdaci za usluge koje su ostvarene pri stjecanju svih udjela u trgovačkom društvu – Pravo na odbitak pretporeza – Neuspješno preuzimanje konkurenta”

I. Uvod

1. U središtu je ovog spora ponovno tumačenje pojma „poreznog obveznika” i određivanje „gospodarske aktivnosti” u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u[2]. Postupak pritom Sudu daje mogućnost konkretizacije područja primjene svoje sudske prakse o odbitku pretporeza holding društava.

2. Zrakoplovna kompanija Ryanair pokušala je 2006. preuzeti irsku zrakoplovnu kompaniju Aer Lingus. Iako preuzimanje nije uspjelo iz razloga koji proizlaze iz prava o tržišnom natjecanju, Ryanairu su ipak nastali znatni troškovi za usluge savjetovanja i druge usluge povezane s planiranim preuzimanjem. Stoga je Ryanair istaknuo zahtjev za odbitak pretporeza koji je na to platio, što je irska porezna uprava odbila.

3. Točno je da je u sudskoj praksi Suda priznato da se i za neuspješna ulaganja može isticati pravo na odbitak pretporeza. Međutim, u ovom se slučaju spor javlja zbog okolnosti da se u skladu sa sudskom praksom puko stjecanje i držanje dionica ne smatra gospodarskom aktivnosti u smislu Direktive o PDV-u. Stoga holding društvo čiji je jedini cilj stjecanje udjela u skladu sa sudskom praksom Suda nema pravo na odbitak pretporeza[3].

1 Izvorni jezik: njemački

2 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 Presude od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 17.), i od 14. studenoga 2000., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, t. 17.), i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 20.)

4. Međutim, za razliku od klasične holding situacije u ovom je slučaju operativno aktivno društvo (dakle porezni obveznik) namjeravalo realizirati takozvano strateško preuzimanje konkurentskog društva. Stoga se postavlja pitanje je li u ovom slučaju uopće primjenjivo ograničenje prava na odbitak pretporeza koje proizlazi iz takozvane sudske prakse o holding društvima [4]. Naime, ekonomska dimenzija slučaja obuhvaća se tek ako se u okviru funkcionalnog pristupa u obzir uzima važnost stjecanja udjela za već postojeću gospodarsku aktivnost.

II. Pravni okvir

5. Pravni okvir Unije u ovom predmetu su odredbe Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ [5] od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) koje su primjenjive na porezno razdoblje o kojem je riječ. Te odredbe sadržajno se podudaraju s odgovarajućim odredbama Direktive 2006/112/EZ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) [6].

6. Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u (ranije članak 4. stavci 1. i 2. Šeste direktive) određuje:

„1. ‚Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću'. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću. […]"

7. U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. U skladu s člankom 168. te direktive (ranije uređeno zajedno u članku 17. Šeste direktive):

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik; […]"

III. Činjenice, glavni postupak i prethodna pitanja

8. Žalitelj u glavnom postupku, društvo Ryanair Ltd. (u daljnjem tekstu: Ryanair), privatna je zrakoplovna kompanija sa sjedištem u Irskoj. Ryanair je 23. listopada 2006. dao službenu ponudu za preuzimanje s ciljem stjecanja svih udjela u društvu Aer Lingus. Društvo Aer Lingus je nekadašnja državna zrakoplovna kompanija iz Irske za čije je dionice, nakon privatizacije provedene 2006., 2. listopada 2006. odobreno trgovanje na burzi.

4 Presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 21.), od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 30. i sljedeća), od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 34.), i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 21.)

5 SL 1997., L 145, str. 1.

6 Zbog jednostavnijeg načina citiranja u nastavku se upućuje na odredbe Direktive o PDV-u.

9. Odlukom od 27. lipnja 2007. Komisija je ocijenila da je koncentracija nesukladna sa zajedničkim tržištem [7]. Iz tog je razloga Ryanair mogao steći samo gotovo 29 % udjela u društvu Aer Lingus.

10. U okviru ponude za preuzimanje Ryanair se koristio uslugama na koje se plaća porez na dodanu vrijednost. Taj porez na dodanu vrijednost Ryanair je istaknuo kao odbitak pretporeza. Međutim, to je irska porezna uprava odbila (The Revenue Commissioners, druga strana u glavnom postupku).

11. Protiv odbijajuće odluke Ryanair je najprije podnio prigovor irskoj Komisiji za prigovore u poreznim predmetima (Tax Appeals Commission) i zatim žalbu Circuit Courtu (Okružni sud). Taj sud je utvrdio obvezujuću ocjenu činjenica te je High Courtu (Visoki sud), u nekoj vrsti nacionalnog prethodnog postupka, podnio pravno pitanje postoji li u okolnostima iz glavnog postupka pravo na odbitak pretporeza. High Court (Visoki sud) također je došao do zaključka da Ryanair nema pravo na odbitak pretporeza.

12. Protiv odluke High Courta (Visoki sud) Ryanair je podnio žalbu irskom Supreme Courtu (Vrhovni sud). Odlukom od 8. svibnja 2017., koja je zaprimljena 12. svibnja 2017., Supreme Court (Vrhovni sud) prekinuo je postupak te je Sudu u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u slučaju uspješnog preuzimanja postojanje buduće namjere pružanja upravljačkih usluga ciljnom društvu dovoljno za zaključak da potencijalni preuzimatelj obavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 4. Šeste direktive o PDV-u, tako da se porez na dodanu vrijednost koji je potencijalnom preuzimatelju obračunan za robu i usluge koje su pružene radi napredovanja s dotičnim preuzimanjem može potencijalno smatrati porezom na dodanu vrijednost na ulaznu transakciju ostvarenu s obzirom na namjeravanu gospodarsku aktivnost koja se sastoji od pružanja tih upravljačkih usluga; i

2. Postoji li dovoljna ‚izravna i trenutačna veza', kao pretpostavka koju je Sud Europske unije utvrdio (u presudi od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495)), između profesionalnih usluga pruženih u okviru takvog potencijalnog preuzimanja i izlaznih usluga koje se sastoje od potencijalnog pružanja upravljačkih usluga ciljnom društvu u slučaju uspješnog preuzimanja, tako da je u pogledu poreza na dodanu vrijednost koji se plaća na navedene profesionalne usluge moguće ostvariti odgovarajući odbitak pretporeza?"

13. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su Ryanair, Irska i Europska komisija. Sve su stranke sudjelovale na raspravi održanoj 14. ožujka.

IV. Pravna ocjena

14. Oba prethodna pitanja odnose se na pravo na odbitak pretporeza pri izdacima koji su nastali u kontekstu namjeravanog, ali u konačnici neuspješnog, stjecanja svih udjela u društvu s ciljem preuzimanja. Stoga na njih treba zajedno odgovoriti.

15. Prvim pitanjem Supreme Court (Vrhovni sud) u biti pita je li namjera društva stjecatelja da u slučaju uspješnog preuzimanja društvu kćeri pruža upravljačke usluge dovoljna kako bi ga se kvalificiralo kao poreznog obveznika u skladu s Direktivom o PDV-u.

16. U biti Supreme Court (Vrhovni sud) time pita postoji li mogućnost kombiniranja dviju linija sudske prakse. Naime, s jedne strane, u skladu sa sudskom praksom Suda postoji pravo na odbitak pretporeza i za neuspješna ulaganja: u slučaju troškova koji nastaju prilikom pripreme gospodarske aktivnosti, pravo na odbitak pretporeza može se isticati i u slučaju ako započinjanje gospodarske aktivnosti ne

7 Odluka C(2007) 3104 od 27. lipnja 2007. (predmet br. COMP/M.4439). Opći sud nije prihvatio tužbu za poništenje koju je Ryanair podnio protiv te odluke, vidjeti presudu od 6. srpnja 2010., Ryanair/Komisija (T-342/07, EU:T:2010:280).

uspije i ako se ne ostvare planirane oporezive transakcije [8]. Relevantna je samo namjera poreznog obveznika, potvrđena objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti [9]. S druge strane, gospodarska aktivnost holding društva koja je potrebna za pravo na odbitak pretporeza može se osobito sastojati od obavljanja upravljačkih usluga za društvo u kojem je ono steklo udio [10].

17. Drugim pitanjem Supreme Court (Vrhovni sud) zatim pita postoji li između izdataka koji su nastali u kontekstu stjecanja udjela u društvu i planiranih upravljačkih usluga trenutačna i izravna veza koja je potrebna za odbitak pretporeza.

A. Pozadina razlikovanja između financijskog holdinga i operativnog društva

18. Takozvana sudska praksa o holding društvima na koju se Supreme Court (Vrhovni sud) poziva u svojem prvom pitanju razvijena je na primjeru čistih financijskih holdinga čija je jedina svrha stjecanje udjela u drugim društvima i koji nemaju vlastiti operativni posao. Njihovi jedini prihodi sastoje se od dividendi, koje nisu naknada za gospodarsku uporabu predmeta nego proizlaze iz same činjenice vlasništva dionice [11].

19. Stoga čista financijska holding društva u skladu sa sudskom praksom Suda – bez obavljanja primjerice naplatnih upravljačkih usluga – nisu porezni obveznici u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u [12] jer ne obavljaju gospodarsku aktivnost. Prema tome, oni ne mogu isticati ni pravo na odbitak pretporeza u skladu s člankom 168. Direktive.

20. U tim okolnostima Supreme Court (Vrhovni sud) postavlja pitanje ima li ta sudska praksa učinak i u ovom slučaju jer je Ryanair u konačnici namjeravao steći udjele te je to i učinio, iako u manjem opsegu nego planirano.

21. Točno je da nije upitno da se Ryanair u pogledu transakcija iz poslova zračnog prijevoza u punom opsegu treba smatrati poreznim obveznikom u smislu Direktive o PDV-u. Također nije upitno poduzetničko usmjerenje stjecanja udjela: Ryanair je preuzimanjem konkurenta želio povećati svoje prihode i vjerojatno postići i sinergijske efekte kao i efekte umrežavanja.

22. Ipak, za priznavanje postojanja gospodarske aktivnosti i stoga prava na odbitak pretporeza pri primjeni takozvane sudske prakse o holding društvima ponajprije je odlučujuće je li Ryanair imao namjeru društvu Aer Lingus pružati naplatne upravljačke usluge (odjeljak B). Međutim, za to bi rješenje bilo potpuno nevažno u kojem se opsegu moraju obavljati upravljačke usluge. Stoga se postavlja pitanje ne treba li u slučaju troškova za stjecanje udjela podijeliti odbitak pretporeza (odjeljak C). Naime, uz prihode od upravljačkih usluga postojali bi u određenim okolnostima znatno viši primitci od dividendi, koji sami po sebi ne daju pravo na odbitak pretporeza.

23. Međutim, ni „obilazno” rješenje preko naplatnih upravljačkih usluga, ni problemi raspodjele koji proizlaze iz primjene tog rješenja nisu potrebni ako se u obzir uzme funkcionalna veza između stjecanja udjela i operativnog glavnog posla (odjeljak D). Ako se promatra funkcija planiranog preuzimanja za operativni posao, tada se njegovi troškovi mogu suprotstaviti transakcijama iz operativnih poslova. Stoga je relevantna trenutačna i izravna veza između tih transakcija (odjeljak E).

8 Presude od 14. veljače 1985., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, t. 24.), od 29. veljače 1996., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, t. 17.), i od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 20.)

9 Vidjeti noviju presudu od 21. rujna 2017., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, t. 46.).

10 Presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 21.), od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 34.), od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 21.)

11 Presude od 22. lipnja 1993., Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, t. 13.), od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 19.), i od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 32.)

12 Presude od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 17.), od 14. studenoga 2000., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, t. 17.), i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 20.)

24. Budući da je Supreme Court (Vrhovni sud) međutim polazio od primjenjivosti sudske prakse o holdinzima na sporno postupanje, najprije ću ispitati bi li Ryanair u tom pogledu imao pravo na odbitak pretporeza.

B. Puni odbitak pretporeza prema sudskoj praksi o holding društvima

25. Kao što je gore (u točki 18.) navedeno, samo držanje udjela ne dovodi do zaključka o postojanju gospodarske aktivnosti. Suprotno tomu, Sud u ustaljenoj sudskoj praksi naglašava da je stjecanje i držanje udjela preko holding društva gospodarska aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u kada udjel sadržava izravno ili neizravno zadiranje u upravljanje društvom u kojima su stečeni udjeli [13]. Takvo zadiranje može biti primjerice pružanje upravnih, financijskih ili trgovačkih usluga za ciljno društvo [14]. Međutim, taj kriterij proizlazi samo iz okolnosti da za priznavanje čistog holding društva kao poreznog obveznika moraju postojati takve aktivnosti koje u skladu s člankom 2. i člankom 9. Direktive podliježu porezu na dodanu vrijednost [15].

26. Takav zaključak moguć je i u slučaju kao što je ovaj – to izričito pita Supreme Court (Vrhovni sud) – ako stvarno ne dođe do planiranih upravljačkih usluga. Naime, kako bi se poreznom obvezniku zajamčila sveobuhvatna neutralnost sustava poreza na dodanu vrijednost, mora i u slučaju izdataka koji su nastali prilikom pripreme gospodarske aktivnosti postojati pravo na odbitak pretporeza [16]. Presudna je samo namjera, potvrđena objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti [17]. To vrijedi i u slučaju ako je već pri prvom utvrđivanju poreza poznato da se neće ostvariti planirana gospodarska aktivnost koja je trebala dovesti do oporezivih transakcija [18].

27. U slučaju kombinacije obiju linija sudske prakse koje ističe Supreme Court (Vrhovni sud) naposljetku bi za priznavanje Ryanaira kao poreznog obveznika bilo odlučujuće je li u trenutku ostvarivanja predmetnih usluga imao namjeru u slučaju uspješnog preuzimanja pružati oporezive upravljačke usluge društvu Aer Lingus. Tu je namjeru Circuit Court (Okružni sud) utvrdio s obvezujućim učinkom u glavnom postupku. Okolnost da ponuda za preuzimanje u stvarnosti nije uspjela i da stoga ni zadiranje u upravljanje društvom Aer Lingus nije bilo i nije moguće ne može – kao što je Komisija naglasila na raspravi – dovesti do naknadnog isključenja prava na odbitak pretporeza.

C. Ograničenje prava na odbitak pretporeza s obzirom na neznatnu naknadu za upravljanje?

28. Isključivo oslanjanje na pružanje naplatnih upravljačkih usluga u praksi dovodi do konstrukcija koje djeluju umjetno. Naime, za pravo na potpuni odbitak pretporeza u skladu sa sudskom praksom Suda sasvim je nevažno u kojem su se opsegu pružale te naplatne upravljačke usluge [19]. Stoga često dolazi do viškova pretporeza, to jest do velikog nerazmjera između izlaznih transakcija ostvarenih upravljačkim uslugama i odbitka pretporeza ostvarenog na ulazne transakcije.

13 Presude od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 14.), od 14. studenoga 2000., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, t. 17.), od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 19.), i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 20.)

14 Presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 21.), od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 34.), i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 21.)

15 Nenaplatno („jednostavno") zadiranje stoga ne dostaje ako usto uopće ne postoje oporezive izlazne transakcije, vidjeti rješenja od 12. srpnja 2001., Welthgrove (C-102/00, EU:C:2001:416, t. 16. i sljedeća), i od 12. siječnja 2017., MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, t. 34.).

16 Presude od 14. veljače 1985., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, t. 23.), od 8. lipnja 2000., Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, t. 39.), i od 22. listopada 2015., Sveda (C--126/14, EU:C:2015:712, t. 20.)

17 Presude od 14. veljače 1985., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, t. 24.), od 8. lipnja 2000., Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, t. 40.), i od 21. rujna 2017., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, t. 46.)

18 Presuda od 8. lipnja 2000., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, t. 34. i sljedeće)

19 Vidjeti u istom smislu presudu od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 25.), i mišljenje nezavisnog odvjetnika J. Mazáka u predmetu Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, t. 30. i sljedeće).

29. Stoga sudska praksa Suda u konačnici holding društvima omogućuje znatan odbitak pretporeza pri stjecanju udjela, sve dok se tom društvu pružaju samo upravljačke usluge uz naknadu – i to neovisno o iznosu. Zbog toga je Komisija u postupku pred Sudom izričito predložila da se odbitak pretporeza u slučaju stjecanja udjela dopusti samo u primjerenom omjeru prema izlaznim transakcijama koje su ostvarene upravljačkim uslugama.

30. Međutim, pritom se u sljedećem koraku postavlja pitanje izračuna primjerenog omjera. Pukom vrijednosnom usporedbom transakcija iz upravljačkih usluga i dividendi zanemaruje se da držanje dionica ne uzrokuje povratne troškove. Gore opisani višak pretporeza postoji osim toga samo u razdoblju oporezivanja u kojem se odvijalo stjecanje udjela u društvu. Ako se upravljačke usluge pružaju tijekom više godina uz naknadu, mijenja se taj pristup. Problemi pri izračunu potenciraju se usto u slučaju kao što je ovaj jer je riječ o samo planiranom stjecanju. U ovom bi se slučaju potencijalni primitci od dividendi mogli u najboljem slučaju grubo procijeniti.

31. Osim toga, ne može svako držanje dionica nekog poreznog obveznika nužno dovesti do negospodarskih aktivnosti uz operativno poslovanje. To, naime, nije u skladu s načelom neutralnosti poreza na dodanu vrijednost [20]. U skladu s Komisijinim pristupom, svaki porezni obveznik koji drži i dionice mogao bi u slučaju općih troškova svojeg upravljanja društvom isticati samo razmjerni odbitak pretporeza čak i ako nije upitno da su ti troškovi nastali u kontekstu njegove gospodarske aktivnosti [21]. Naime, držanje dionice kao takvo u svakom slučaju uzrokuje male troškove i visina primitaka od dividendi također ne ovisi o preostalim općim troškovima.

32. Stoga stajalište Komisije nije uvjerljivo.

D. Potpuni odbitak pretporeza pri funkcionalnom pristupu stjecanju udjela

33. Nasuprot tome, upravo istaknuti problemi ne pojavljuju se pri funkcionalnom pristupu u kojem se u obzir uzima operativni glavni posao poreznog obveznika i koji se oslanja na povezanost stjecanja udjela s tom gospodarskom aktivnosti. Osobito se pritom troškovi preuzimanja ističu u odnosu na transakcije iz operativnog poslovanja. Smatram čak da takav funkcionalan pristup u slučajevima kao što je ovaj proizlazi već iz sudske prakse Suda.

34. Tipična situacija za čiste holding strukture u kojoj je pružanje oporezivih upravljačkih usluga praktično pretpostavka za zaključak o postojanju gospodarske aktivnosti, naime, nije moguća u slučajevima kao što je onaj u glavnom postupku. Naime, kao što je navedeno, Ryanair već obavlja poslovnu aktivnost na tržištu zrakoplovnog prijevoza i ostvaruje odgovarajuće transakcije. U tim okolnostima djeluje umjetno da se oslanja na buduće pružanje naplatnih upravljačkih usluga.

35. Funkcionalni pristup prikladniji je za ekonomsku dimenziju slučaja: iako se u ovom slučaju preuzimanje konkurenta treba postići stjecanjem udjela u društvu, slučaj ipak pokazuje znatno veću sličnost situaciji u kojoj društvo planira kupiti sva fizička radna sredstva i infrastrukturu konkurenta nego situaciji u kojoj društvo želi kupiti dionice kako bi ostvarilo dividende.

20 Vidjeti o tom načelu presude od 22. lipnja 1993., Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, t. 10.), od 26. svibnja 2005., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, t. 33.), i od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 55.). Međutim, u predmetu MVM, za razliku od ovog slučaja, bila je općenito dvojbena povezanost ulaznih usluga s operativnim poslom, vidjeti rješenje od 12. siječnja 2017., MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, t. 39.).

21 U predmetu MVM Sud je odlučio da miješano holding društvo koje svojim društvima kćerima ne pruža oporezive upravljačke usluge i pored toga ostvaruje druge transakcije iz vlastitog operativnog poslovanja (iznajmljivanje električnih i plinskih mreža), za troškove koji su mu nastali pri kupnji usluga savjetovanja može isticati odbitak pretporeza samo razmjerno ako se ti troškovi mogu smatrati općim troškovima za operativni dio njihova poslovanja, vidjeti rješenje od 12. siječnja 2017., MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, t. 46. i sljedeća).

36. Takvo bi postupanje nedvojbeno – kao što je Komisija i priznala na raspravi – dovelo do toga da bi se stjecatelju u konačnici morao priznati potpuni odbitak pretporeza. Taj zaključak proizlazi iz, po potrebi, primjenjivih propisa o prijenosu ukupne imovine društva (članak 19. stavak 1. Direktive o PDV-u) kao i iz uobičajenih pravila. I u slučaju potpunog spajanja s ciljnim društvom ne bi bio upitan odbitak pretporeza iz troškova stjecanja. Ograničenje odbitka pretporeza u slučaju „samo" stopostotnog udjela dovelo bi u pitanje i načelo neutralnosti pravnog oblika.

37. U skladu s time, izravno zadiranje u upravljanje putem upravljačkih usluga u skladu sa sudskom praksom Suda nikako nije jedini slučaj u kojem je držanje dionice gospodarska aktivnost. Naprotiv, Sud uvijek potvrđuje postojanje gospodarske aktivnosti ako stjecanje ili držanje dionica imaju tipičnu [22] poduzetničku narav. To je primjerice slučaj pri komercijalnom poslovanju vrijednosnim papirima ili kada je stjecanje i držanje dionica izravni, stalni i nužni nastavak oporezive djelatnosti [23].

38. Takvim izravnim, stalnim i nužnim nastavkom oporezive djelatnosti treba smatrati strateško preuzimanje trgovačkog društva kojim društvo stjecatelj nastoji proširiti ili promijeniti svoj operativni posao. Takvo je preuzimanje, iako je povezano sa stjecanjem udjela u društvu, mjera usmjerena na (proširene) oporezive transakcije.

E. Povezanost između stjecanja udjela i transakcija iz operativnog poslovanja

39. Stoga se više ne postavlja pitanje povezanosti između troškova koji su nastali u vezi sa stjecanjem udjela i planiranih upravljačkih usluga [24]. Naprotiv, pri funkcionalnom razmatranju ovdje je riječ o povezanosti stjecanja udjela i (planiranih) transakcija iz operativnog posla zračnog prijevoza. U pogledu tih transakcija ne proizlazi nerazmjer između vrijednosti odbitka pretporeza i izlaznih transakcija, tako da nije potrebna raspodjela.

40. U skladu sa sudskom praksom Suda takvi su troškovi izravno i trenutačno povezani s izlaznim transakcijama koje spadaju u njihove troškovne elemente [25]. Usto se odbitak pretporeza može isticati za opće troškove društva koji se ubrajaju u cjenovne elemente svih proizvoda društva [26].

41. Izdaci koji su nastali u vezi sa stjecanjem udjela u društvu Aer Lingus nesporno su troškovni elementi (planiranih) izlaznih transakcija iz poslova zračnog prijevoza nakon preuzimanja društva Aer Lingus. Ti se troškovi također moraju – ako će Ryanair profitabilno poslovati – na neki način uključiti u cijenu leta. Stjecanje kontrole nad društvom Aer Lingus bila bi pretpostavka za poboljšanje cjelokupnog poslovanja društva i stoga za ostvarivanje planiranih izlaznih transakcija s matičnim društvom i društvom kćeri. Takav utjecaj na upravljanje društvom konkurenta moguć je samo ako društvo stjecatelj raspolaže većinom udjela u društvu.

22 Vidjeti o tipološkom razmatranju gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u moje mišljenje u predmetu Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, t. 25.).

23 Presude od 20. lipnja 1996., Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, t. 35.), od 6. veljače 1997., Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56, t. 16.), i od 14. studenoga 2000., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, t. 29.), od 8. veljače 2007., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, t. 32/36.), od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 31.), i od 30. svibnja 2013., X (C-651/11, EU:C:2013:346, t. 52.)

24 Uostalom, Sud je već izričito negirao izravnu i trenutačnu vezu između tih transakcija, vidjeti presudu od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 32.). Nejasna je u tom pogledu formulacija u presudi od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 64.). Moguće je isticanje kao općih troškova, vidjeti presude od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 37.), i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 25.).

25 Presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 31.), od 26. svibnja 2005., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, t. 35.), od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 57.), i od 17. listopada 2013., Iberdrola i dr. (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 i C-640/11, EU:C:2013:660, t. 28.)

26 Presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 33.), od 26. svibnja 2005., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, t. 37.), od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 37.), i od 17. listopada 2013., Iberdrola i dr. (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 i C-640/11, EU:C:2013:660, t. 29.)

42. Okolnost da stvarno nije došlo do planiranog preuzimanja i nastavka poslovanja društva Aer Lingus pod potpunom kontrolom Ryanaira, u skladu sa sudskom praksom Suda – kao što je već objašnjeno (u točki 26. ovog mišljenja) – ne utječe na taj zaključak. I ovdje je dovoljna namjera, potvrđena objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti [27]. Ta se namjera ne može naknadno dovesti u pitanje time da stvarno nije došlo do preuzimanja društva Aer Lingus [28].

V. Zaključak

43. Stoga predlažem da se na prethodna pitanja odgovori na sljedeći način:

1. Stjecanje svih udjela u društvu s namjerom da se time izravno, stalno i nužno proširi oporeziva aktivnost društva stjecatelja, u okolnostima kao u glavnom postupku (primjerice u okviru takozvanog strateškog preuzimanja) čini gospodarsku aktivnost u smislu članka 4. Šeste direktive o PDV-u (sada članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112/EZ).

2) Troškovi koje društvo stjecatelj snosi u kontekstu stjecanja takvog strateškog preuzimanja izravno i trenutačno su povezani s njegovom oporezivom aktivnosti, tako da porez na dodanu vrijednost koji se plaća na te izdatke treba odbiti u skladu s tom aktivnosti.

27 Vidjeti u tom pogledu presude od 14. veljače 1985., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, t. 24.), od 29. veljače 1996., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, t. 17.), od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 20.), od 21. rujna 2017., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, t. 46.)

28 Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu također izričito primjećuje da je pitanje je li odgovarajuća namjera Ryanaira potvrđena objektivnim elementima ili se objektivni elementi ipak ne protive takvoj namjeri konačno razjašnjeno u glavnom postupku. To su naglasile i sve stranke na raspravi.