

Wydanie tymczasowe

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 wnioszek 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. Źereb, 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,
- 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 w szczególności 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 są używane w 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 „przejmowanym spółką”). Przy tej okazji poniosł on wydatki w związku ze świadczeniem usług doradczych i innych usług dotyczących planowanego

nabycia (zwanych 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 wniosł 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 wniosł 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 wniosł 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 wyświadczane 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 przyszedłby 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 szczególnie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 4 i 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przyznaje 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 identyczny treść jak przepisy dyrektywy 2006/112, orzecznictwo Trybunału dotyczy też ostatniej ma również zastosowanie do szóstej dyrektywy.

15 Aby udzielić odpowiedzi na zadane pytania, należy ustalić, czy spółka, 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 działalność ona jako podatnik, jeżeli sporne usługi zostały jej świadczone, 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, przynajmniej ich nabywcy lub posiadaczowi status podatnika, ponieważ samo przejęcie 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 kałdego, 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 spółka, 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 należałby 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 działa 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 dokonanymi 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., Gabalfrisa i in., od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Ponadto powsta?e ju? prawo do odliczenia trwa, nawet je?eli planowana dzia?alno?? gospodarcza nie zosta?a pó?niej zrealizowana, a co za tym idzie, nie zaowocowa?a transakcjami podlegaj?cymi opodatkowaniu (wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, pkt 20) lub podatnik nie móg? wykorzysta? towarów lub us?ug uprawniaj?cych do odliczenia w ramach transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu z uwagi na okoliczno?ci niezale?ne 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 wyk?adnia by?aby sprzeczna z zasad? neutralno?ci VAT w odniesieniu do obci??enia podatkowego przedsi?biorstwa. Przy traktowaniu pod wzgl?dem podatkowym tej samej dzia?alno?ci inwestycyjnej mog?aby ona stworzy? nieuzasadnione ró?nice mi?dzy przedsi?biorstwami ju? dokonuj?cymi transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu i innymi, które poprzez inwestycje zamierzaj? rozpocz?? dzia?alno?? b?d?c? ?ród?em transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu. Podobnie powstaj? arbitralne ró?nice mi?dzy tymi ostatnimi przedsi?biorstwami w odniesieniu do tego, ?e ostateczna akceptacja odlicze? zale?y od kwestii tego, czy takie inwestycje prowadz? do opodatkowanych transakcji czy do nich nie prowadz? (wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, pkt 22).

26 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby mo?na by?o przyzna? podatnikowi prawo do odliczenia VAT naliczonego i okre?li? zakres tego prawa, konieczne jest, co do zasady, istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? lub kilkoma transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, które rodz? prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub us?ug zak?ada, i? wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowi?y element sk?adowy ceny transakcji obci??onych podatkiem nale?nym, rodz?cych prawo do jego odliczenia (wyrok z dnia 14 wrze?nia 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 równie? przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? transakcj? obj?t? podatkiem nale?nym lub wi?ksz? liczb? takich transakcji, które daj? prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych us?ug nale?? do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowi? elementy sk?adowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub ?wiadczonych przez niego us?ug. Koszty takie zachowuj? bowiem bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?? dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika (wyrok z dnia 14 wrze?nia 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 s?dy, stosuj?c kryterium bezpo?redniego zwi?zku, powinny bra? pod uwag? wszelkie okoliczno?ci, w jakich przebiega?y rozpatrywane transakcje, i uwzgl?dni? tylko te spo?ród nich, które by?y w sposób obiektywny zwi?zane z opodatkowan? dzia?alno?ci? podatnika. Istnienie takiego zwi?zku nale?y ocenia? z punktu widzenia obiektywnej tre?ci rozpatrywanej transakcji (wyrok z dnia 14 wrze?nia 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 us?ugi nabyte przez podatnika s? wykorzystywane do czynno?ci zwolnionych z podatku lub nie nale?? do zakresu stosowania VAT, nie mo?e doj?? ani do poboru podatku nale?nego, ani do odliczenia podatku naliczonego (wyrok z dnia 14 wrze?nia 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Wynika st?d, ?e aby zap?acony VAT móg? zosta? odliczony w ca?o?ci, konieczne jest, aby poniesione wydatki co do zasady mia?y sw? wy??czn? przyczyn? w planowanej dzia?alno?ci

gospodarczej, czyli w ?wiadczeniu na rzecz przejmowanej spółki us?ug w zakresie zarz?dzania 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 tak?e 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 dotyczy?y cz??ciowo tak?e dzia?alno?ci zwolnionej lub niemaj?cej charakteru gospodarczego, VAT obci??aj?cy te wydatki móg?by zosta? odliczony jedynie cz??ciowo (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 wrze?nia 2012 r., Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, pkt 46, 47; a tak?e 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 Trybuna?, wynika, ?e sporne us?ugi zosta?y wy?wiadczone Ryanairowi, podczas gdy ten, poprzez planowane nabycie akcji przejmowanej spółki, mia? zamiar wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na ?wiadczeniu na rzecz tej spółki us?ug w zakresie zarz?dzania opodatkowanych VAT. Wydaje si? zatem, po pierwsze, ?e Ryanair dzia?a? jako podatnik w chwili ponoszenia wydatków zwi?zanych ze ?wiadczeniem spornych us?ug. Tym samym Ryanair korzysta co do zasady z prawa do bezpo?redniego odliczenia VAT naliczonego od tych us?ug, nawet je?li ostatecznie ta dzia?alno?? gospodarcza, która mia?a doprowadzi? do opodatkowanych transakcji, nie zosta?a wykonana, a zatem nie doprowadzi?a do takich transakcji. Po drugie, w odniesieniu do przes?anek wykonywania prawa do odliczenia, a konkretniej – zakresu tego prawa, wydatki poniesione w celu nabycia akcji w przejmowanej spółce nale?y analizowa? jako przypadaj?ce na wykonywanie tej dzia?alno?ci gospodarczej, która polega?a na realizacji transakcji uprawniaj?cych do odliczenia. Z tego wzgl?du wydatki te zachowuj? bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?o?ci? tej dzia?alno?ci gospodarczej, a w konsekwencji nale?? do jej kosztów ogólnych. Wynika z tego, ?e dotycz?cy ich VAT uprawnia do pe?nego odliczenia.

32 W ?wietle ca?o?ci powy?szych rozwa?a? na przedstawione pytania nale?y odpowiedzie?, i? art. 4 i 17 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przyznaj? one spółce, takiej jak spółka w post?powaniu g?ównym, która ma zamiar naby? wszystkie akcje innej spółki w celu prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na ?wiadczeniu na rzecz tej innej spółki us?ug w zakresie zarz?dzania opodatkowanych VAT, prawo do pe?nego odliczenia VAT naliczonego w zwi?zku z wydatkami dotycz?cymi us?ug doradczych, poniesionymi w ramach formalnej oferty nabycia, mimo i? okaza?o si?, ?e ta dzia?alno?? gospodarcza nie zosta?a zrealizowana, pod warunkiem ?e wydatki te maj? wy??czn? przyczyn? w planowanej dzia?alno?ci gospodarczej.

## **W przedmiocie kosztów**

33 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

**Artyku?y 4 i 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przyznaj? one spółce, takiej jak spółka w post?powaniu g?ównym, która ma zamiar naby? wszystkie akcje innej spółki w celu prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na ?wiadczeniu na rzecz tej innej spółki us?ug w zakresie zarz?dzania opodatkowanych podatkiem od warto?ci dodanej (VAT), prawo do pe?nego odliczenia VAT naliczonego w zwi?zku z wydatkami dotycz?cymi us?ug doradczych, poniesionymi w ramach formalnej oferty nabycia, mimo i? okaza?o si?, ?e ta dzia?alno?? gospodarcza nie zosta?a zrealizowana, pod warunkiem ?e wydatki te**

**mają wyznacz przyczynę w planowanej działalności gospodarczej.**

Podpisy

\* Język postępowania: angielski.