

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 3 mai 2018(1)

Cauza C-249/17

Ryanair Ltd

împotriva

The Revenue Commissioners

(cerere de decizie preliminară formulată de Supreme Court [Curtea Supremă, Irlanda])

„Cerere de decizie preliminară – Drept fiscal – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Noțiunea de persoană impozabilă – Cheltuieli pentru prestări efectuate în cadrul achiziționării tuturor acțiunilor unei întreprinderi – Dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Eșecul preluării unei întreprinderi concurente”

I. Introducere

1. În centrul prezentului litigiu se află, din nou, interpretarea noțiunii „persoană impozabilă” și determinarea „activității economice” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(2). Procedura va oferi Curții ocazia de a concretiza domeniul de aplicare al jurisprudenței sale cu privire la dreptul holdingurilor de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

2. În anul 2006, compania aeriană Ryanair a încercat să preia compania aeriană irlandeză Aer Lingus. Deși preluarea nu a reușit din motive care țin de domeniul dreptului concurenței, Ryanair a suportat totuși cheltuieli importante pentru servicii de consultanță și alte servicii în legătură cu preluarea planificată. Astfel, Ryanair a invocat dreptul de deducere a taxei plătite în amonte aferente acestor servicii, solicitare respinsă de administrația fiscală irlandeză.

3. Este însă un fapt recunoscut în jurisprudența Curții că, inclusiv în cazul investițiilor efectuate, se poate invoca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Litigiul este însă provocat în speță de faptul că, în temeiul jurisprudenței, simpla achiziționare și păstrare a acțiunilor nu reprezintă o activitate economică în sensul Directivei privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, conform jurisprudenței Curții, un holding al cărui unic scop constă în achiziționarea de participații nu are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte(3).

4. Contrar situației clasice a unui holding, în prezenta cauză, o întreprindere activă din punct de vedere operațional (deci o persoană impozabilă) a dorit totuși să realizeze o așa-numită

preluare strategică a unei întreprinderi concurente. Prin urmare, se pune în primul rând întrebarea dacă limitarea dreptului – rezultat din așa-numita jurisprudență privind holdingurile – de deducere a TVA-ului achitat în amonte(4) este aplicabilă în cazul de față. Dimensiunea economică a cazului este atinsă abia atunci când, în cadrul unei aprecieri funcționale, ne oprim asupra semnificației achiziționării de acțiuni pentru activitatea economică deja existentă.

II. Cadrul juridic

5. Cadrul juridic al Uniunii pentru acest caz îl constituie dispozițiile aplicabile în perioada fiscală în discuție ale celei de A șasea directive 77/388/CEE(5) a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de impozitare (denumită în continuare „A șasea directivă”). Acestea sunt concordante cu dispozițiile corelative ale Directivei 2006/112/CE (denumită în continuare „Directiva TVA”)(6).

6. Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA [ex-articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă] prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică. [...]”

7. Potrivit articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Articolul 168 din această directivă (care anterior era reglementat în comun cu articolul 17 din A șasea directivă) prevede că:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă; [...]”

III. Situația de fapt, procedura principală și întrebările preliminare

8. Reclamanta din procedura principală, Ryanair Ltd (denumită în continuare „Ryanair”), este o companie aeriană privată cu sediul în Irlanda. La 23 octombrie 2006, Ryanair a formulat o ofertă de preluare formală, cu scopul achiziționării întregului pachet de acțiuni al societății Aer Lingus. Aer Lingus este o fostă companie aeriană de stat din Irlanda, ale cărei acțiuni, după privatizarea cu succes din anul 2006, au fost admise la bursă la data de 2 octombrie 2006.

9. Prin Decizia din 27 iunie 2007, Comisia a declarat fuziunea ca fiind incompatibilă cu piața comună(7). Din acest motiv, Ryanair nu a putut achiziționa decât 29 % din acțiunile societății Aer Lingus.

10. În contextul ofertei de preluare, Ryanair a beneficiat de servicii supuse TVA-ului. Acest TVA a fost solicitat de Ryanair atunci când a invocat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în

amonte. Cererea a fost îns? respins? de administra?ia fiscal? irlandez? (The Revenue Commissioners, pârâta din procedura principal?).

11. În prima faz?, Ryanair a formulat apel împotriva deciziei de respingere la Comisia de apel în materie fiscal? (Tax Appeals Commission), apoi a formulat recurs la Circuit Court (Tribunalul de Circuit). Aceasta a ini?iat o apreciere cu caracter obligatoriu a situa?iei de fapt ?i a formulat, în cadrul unei trimeri preliminare na?ionale la High Court (Înalta Curte) din Irlanda, întrebarea prealabil? dac?, în împrejur?rile din procedura principal?, exist? dreptul la deducerea TVA?ului achitat în amonte. Aceasta a ajuns, la rândul ei, la concluzia c? Ryanair nu are dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte.

12. Ryanair a atacat hot?rârea pronun?at? de High Court (Înalta Curte) la Supreme Court (Curtea Suprem?) din Irlanda. Prin hot?rârea din 8 mai 2017, primit? de Curte la 12 mai 2017, Supreme Court (Curtea Suprem?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii, în temeiul articolului 267 TFUE, urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Inten?ia de a presta în viitor servicii de management unei societ??i a c?rei achizi?ionare se urm?re?te, în cazul în care achizi?ionarea are loc, poate fi suficient? pentru a dovedi c? dobânditorul poten?ial desf??oar? o activitate economic? în sensul articolului 4 din A ?asea directiv? TVA, astfel încât TVA?ul suportat de acesta din urm? pentru produsele sau serviciile furnizate în vederea dezvolt?rii achizi?iei relevante s? poat? fi considerat eventual ca fiind TVA aferent unei intr?ri corespunz?toare activit??ii economice preconizate de prestare a unor asemenea servicii de management? ?i

2) Poate exista o «leg?tur? direct? ?i imediat?» suficient?, astfel cum a fost identificat? ca o cerin?? de c?tre Curte în (Hot?rârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations [C?16/00, EU:C:2001:495]), între serviciile profesionale prestate în contextul unei asemenea prelu?ri poten?iale ?i ie?iri, prestarea poten?ial? de servicii de management societ??ii a c?rei achizi?ionare este urm?rit?, în cazul în care achizi?ionarea are loc, fiind de natur? s? permit? o deducere a TVA?ului datorat pentru serviciile profesionale respective?”

13. În procedura aflat? pe rolul Cur?ii, Ryanair, Irlanda ?i Comisia European? au depus concluzii scrise. În ?edin?a de audiere a pledoariilor din 14 martie 2018 au participat reprezentan?i ai tuturor p?r?ilor interesate.

IV. Aprecie juridic?

14. Ambele întreb?ri preliminare se refer? la dreptul la deducere în cazul cheltuielilor care au fost angajate în contextul achizi?iei dorite, îns? e?uate în cele din urm?, a întregului pachet de ac?iuni al unei societ??i în scopul prelu?rii acesteia. În consecin??, se impune a r?sponde simultan ambelor întreb?ri.

15. Prin intermediul primei întreb?ri, Supreme Court [Curtea Suprem?] dore?te s? se stabileasc? în esen?? dac?, în cazul unei prelu?ri reu?ite, este suficient? inten?ia societ??ii achizitoare de a presta servicii de management filialei pentru a o califica drept persoan? impozabil? în sensul Directivei TVA.

16. În esen??, Supreme Court [Curtea Suprem?] întreab? astfel cu privire la posibilitatea combin?rii a dou? linii jurispruden?iale. Pe de o parte, exist? un drept de deducere a TVA?ului achitat în amonte potrivit jurispruden?ei Cur?ii chiar ?i pentru investi?iile e?uate: în cazul cheltuielilor angajate pentru lansarea unei activit??ii economice, dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte poate fi invocat inclusiv atunci când preluarea activit??ii economice e?ueaz? ?i nu se ajunge la opera?iunile taxabile proiectate(8). Criteriul decisiv este simpla inten?ie, ce trebuie

demonstrat? prin împrejur?ri obiective, a persoanei impozabile de a exercita o activitate economic?(9). Pe de alt? parte, conform jurispruden?ei, activitatea economic? a unui holding, necesar? în vederea deducerii TVA?ului achitat în amonte, poate consta mai ales în prestarea de servicii de management societ?ii la care acesta a achizi?ionat o participa?ie(10).

17. Apoi, prin intermediul celei de a doua întreb?ri, Supreme Court (Curtea Suprem?) dore?te s? afle dac? între cheltuielile angajate în leg?tur? cu achizi?ionarea ac?iunilor societ?ii ?i serviciile de management proiectate exist? leg?tura nemijlocit? ?i direct? necesar? pentru a avea dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte.

A. Contextul distinc?iei între un holding financiar ?i o întreprindere opera?ional?

18. A?a?numita jurispruden?? privind holdingurile la care face referire Supreme Court [Curtea Suprem?] în prima sa întrebare a fost dezvoltat? dup? exemplul holdingurilor financiare pure, al c?ror unic scop const? în achizi?ionarea de participa?ii la alte întreprinderi ?i care nu dispun de o activitate opera?ional? proprie. Singurele încas?ri ale acestora constau în dividende care nu reprezint? compensa?ia unei utiliz?ri economice a unui bun, ci ie?irile rezultate din simpla de?inere a unei ac?iuni(11).

19. Prin urmare, conform jurispruden?ei Cur?ii, holdingurile financiare pure – f?r? a se ad?uga, de pild?, servicii de management pl?tite – nu trebuie considerate persoane impozabile în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA(12), deoarece acestea nu desf??oar? o activitate economic?. Prin urmare, ele nu pot invoca dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte în temeiul articolului 168 din directiv?.

20. În acest context, Supreme Court (Curtea Suprem?) ridic? problema dac? această jurispruden?? are efecte ?i în spe??, deoarece Ryanair a dorit în cele din urm? s? achizi?ioneze ac?iuni ?i chiar a f?cut acest lucru – de?i într-o m?sur? mai restrâns? decât cea planificat?.

21. Este îns? în afara oric?rei discu?ii faptul c? Ryanair trebuie considerat? o persoan? pe deplin impozabil? în sensul Directivei TVA, având în vedere veniturile realizate din activitatea de transport aerian. Totodat?, se întrevade direct obiectivul antreprenorial al achizi?ion?rii de ac?iuni: prin preluarea unei întreprinderi concurente, Ryanair inten?iona s? î?i creasc? veniturile ?i s? ob?in? probabil ?i efecte de sinergie sau de re?ea.

22. Totu?i, în cazul a?a?numitei jurispruden?e privind holdingurile, recunoa?terea exercit?rii unei activit??i economice ?i, implicit, a dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte depinde în primul rând de inten?ia Ryanair de a presta servicii de management pl?tite c?tre Aer Lingus (punctul B de mai jos). Ar fi totu?i complet irelevant pentru această abordare volumul de servicii de management care trebuiau prestate. De aceea, se ridic? întrebarea dac? deducerea TVA?ului achitat în amonte aferent cheltuielilor cu achizi?ionarea de ac?iuni nu ar trebui împ?r?it? (punctul C de mai jos). Astfel, pe lâng? veniturile din serviciile de management, ar exista, în aceste condi?ii, câ?tiguri considerabil mai mari din dividende care nu confer? un drept de deducere a TVA?ului achitat în amonte.

23. Nici „solu?ia de ocolire” bazat? pe servicii de management pl?tite, nici problemele de împ?r?ire care rezult? din aceasta nu sunt îns? necesare în aplicarea acestei solu?ii, dac? se are în vedere leg?tura func?ional? între achizi?ionarea de ac?iuni ?i activitatea opera?ional? principal? (punctul D de mai jos). Dac? privim func?ia prelu?rii planificate în ceea ce prive?te activitatea opera?ional?, cheltuielile aferente prelu?rii se coreleaz? cu veniturile realizate din activitatea opera?ional?. Prin urmare, deductibilitatea depinde doar de leg?tura nemijlocit? ?i direct? între aceste venituri (punctul E de mai jos).

24. Întrucât Supreme Court (Curtea Supremă) a pornit totuși de la premisa aplicabilității jurisprudenței privind holdingurile operațiunii care face obiectul litigiului, vom examina în primul rând dacă Ryanair are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte din acest punct de vedere.

B. Dreptul de deducere integrală potrivit jurisprudenței privind holdingurile

25. Așa cum am arătat mai sus (punctul 18), simpla deținere a unei participații nu implică existența unei activități economice. Dimpotrivă, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea subliniază că achiziționarea și deținerea unei participații de către un holding reprezintă o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA doar atunci când participația presupune totodată intervenția directă sau indirectă în administrarea societății vizate(13). O astfel de intervenție poate consta, de exemplu, în prestarea de servicii administrative, financiare sau comerciale societății vizate(14). Acest criteriu a avut însă la bază numai faptul că, pentru recunoașterea unui holding pur ca persoană impozabilă, trebuie realizate acele activități cărora li se aplică articolele 2 și 9 din Directiva TVA(15).

26. Această concluzie este valabilă și într-un caz precum cel de față – Supreme Court (Curtea Supremă) întreabă în mod expres acest lucru – dacă nu sunt furnizate în fapt serviciile de management proiectate. Astfel, pentru a garanta neutralitatea completă a sistemului de TVA, trebuie să existe un drept de deducere și în cazul cheltuielilor care sunt angajate pentru lansarea unei activități economice(16). Singurul criteriu decisiv este intenția demonstrată, prin împrejurări obiective, de a exercita o activitate economică(17). Acest lucru este valabil chiar și atunci când este știut, încă de la prima stabilire a impozitului, că activitatea economică proiectată, care ar trebui să ducă la operațiuni impozabile, nu va fi exercitată(18).

27. Combinând cele două linii jurisprudențiale invocate de Supreme Court (Curtea Supremă), recunoașterea Ryanair ca persoană impozabilă depinde, prin urmare, după cum aceasta a avut sau nu a avut intenția, la data recurgerii la respectivele servicii, ca, în cazul unei preluări reușite, să presteze servicii de management taxabile societății Aer Lingus. Această intenție a fost stabilită de Circuit Court (Tribunalul de Circuit) cu efect obligatoriu în procedura principală. Faptul că, în realitate, oferta de preluare a eșuat și astfel nu a fost posibilă intervenția în administrarea Aer Lingus nu poate determina excluderea ulterioară a dreptului de deducere, așa cum a subliniat Comisia în vederea de audiere a pledoariilor.

C. Limitarea dreptului de deducere având în vedere remunerația modică pentru serviciile de management

28. Simpla raportare la prestarea de servicii de management plătite conduce însă în practică la construcții care par artificiale. Astfel, în temeiul jurisprudenței Curții, pentru a avea dreptul de deducere integrală, nu este deloc relevant cât de multe servicii de management plătite au fost prestate(19). Prin urmare, se ajunge adesea la taxe prealabile excedentare, adică la un dezechilibru puternic între veniturile realizate în aval prin serviciile de management prestate și deducerea pretinsă pentru veniturile realizate în amonte.

29. Din acest motiv, jurisprudența Curții permite, în concluzie, holdingurilor să pretindă o deducere largă la achiziționarea de participații, cu condiția ca respectivei societăți să îi fie prestate doar servicii de management plătite – indiferent de valoarea acestora. Drept urmare, în procedura aflată pe rolul Curții, Comisia a propus în mod expres să se permită achiziționarea de participații doar într-o proporție adecvată față de veniturile generate în aval prin serviciile de management.

30. Astfel, în faza următoare, se pune totuși problema determinării proporției adecvate. Simpla comparație valorică a veniturilor rezultând din prestarea de servicii de management și a celor rezultând din dividende nu are în vedere că deținerea de acțiuni nu produce costuri recurente. În plus, taxarea prealabilă excedentară descrisă mai sus există doar în perioada de impozitare în care are loc achiziționarea acțiunilor. Dacă prestarea serviciilor de management plătite se face în decurs de mai mulți ani, această abordare se modifică. În plus, problema determinării se amplifică și mai mult într-un caz precum cel de față, în care achiziționarea este doar una planificată. În speță, potențialele venituri din dividende pot fi estimate doar în mod aproximativ.

31. Mai mult, nu orice deținere de acțiuni de către o persoană impozabilă poate duce în mod obligatoriu la o activitate fără caracter economic exercitat pe lângă activitatea operațională, întrucât acest fapt nu este compatibil cu principiul neutralității TVA-ului(20). Orice persoană impozabilă, care deține și acțiuni, poate pretinde, în viziunea Comisiei, doar o deducere proporțională cu cota deținută a cheltuielilor generale aferente conducerii companiei sale, chiar și atunci când este absolut cert că aceste cheltuieli au fost generate de activitatea sa economică(21). Astfel, deținerea în sine a unei acțiuni determină cel mult cheltuieli modice, iar valoarea veniturilor din dividende este și ea independentă de celelalte cheltuieli generale.

32. Din acest motiv, punctul de vedere al Comisiei nu este convingător.

D. Dreptul de deducere integrală dintr-o perspectivă funcțională a achiziționării de acțiuni

33. Din contră, problemele tocmai discutate nu apar în contextul unei abordări funcționale, care are în vedere activitatea operațională principală a persoanei impozabile și care are la bază legătura dintre achiziționarea de acțiuni și această activitate economică. În special, sunt comparate cheltuielile de preluare cu veniturile obținute din activitatea operațională. Consider chiar că o astfel de abordare funcțională în cazuri precum cel de față rezultă chiar din jurisprudența Curții.

34. Situația tipică a unor companii de tip holding pure, în care prestarea unor servicii de management taxabile este practic condiția prealabilă pentru a admite existența unei activități economice, nu este prezentă în cazuri precum cel din procedura principală. După cum am observat, Ryanair exercită deja o activitate economică pe piața transporturilor aeriene și realizează anumite venituri. În acest context, pare artificial să luăm în considerare prestarea în viitor a unor servicii de management plătite.

35. O abordare funcțională este mai corectă, dată fiind dimensiunea economică a cazului. Dacă prezenta preluare a unei întreprinderi concurente urma să fie realizată prin achiziționarea acțiunilor societății, cazul prezintă o similitudine mult mai mare cu situația în care o companie plănuiește să cumpere toate dotările și echipamentele fizice ale unei întreprinderi concurente decât cu situația în care o companie ar dori să cumpere acțiuni cu unicul scop de a încasa dividende.

36. O astfel de abordare ar avea, incontestabil, drept consecință – așa cum Comisia a admis în Fedin – că ar trebui să i se acorde cumpărătorului dreptul de deducere integrală. Această concluzie ar rezulta atât din eventualele dispoziții aplicabile cu privire la cesionarea întreprinderii în ansamblu [articolul 19 alineatul (1) din Directiva TVA], cât și în virtutea normelor generale. Chiar și în cazul unei fuziuni complete cu societatea vizată, nu s-ar pune problema deducerii pentru cheltuielile de achiziționare. O limitare a dreptului de deducere în cazul unei „simple” participații de sus la sus ar pune în discuție totodată principiul neutralității formei juridice.

37. Prin urmare, intervenția nemijlocită în administrarea unei societăți prin prestarea serviciilor

de management nu reprezintă în niciun fel, conform jurisprudenței Curții, singurul caz în care deținerea de acțiuni poate constitui o activitate economică. Dimpotrivă, Curtea afirmă că există o activitate economică chiar și atunci când cumpărarea sau deținerea de acțiuni(22) îmbracă un caracter tipic antreprenorial. Este de pildă cazul comerțului profesionist cu titluri de valoare sau cazul în care cumpărarea sau deținerea de acțiuni reprezintă extinderea directă, permanentă și necesară a unei activități imposibile(23).

38. Preluarea strategică a unei întreprinderi, prin care societatea achiziitoare urmărește obiectivul de a-și extinde sau de a-și modifica activitatea operațională, poate fi considerată o astfel de extindere directă, permanentă și necesară a unei activități imposibile. Deși presupune achiziționarea acțiunilor întreprinderii, o astfel de preluare reprezintă o măsură care are ca scop realizarea unor venituri taxabile (extinse).

E. Legătura dintre achiziționarea de acțiuni și veniturile din activitatea operațională

39. Astfel, nu se mai pune problema legăturii dintre cheltuielile angajate pentru achiziționarea de acțiuni și prestarea serviciilor de management proiectat(24). În cadrul abordării funcționale de față, se pune, dimpotrivă, problema legăturii dintre achiziționarea de acțiuni și veniturile (proiectate) din activitatea de transport aerian. Referitor la aceste venituri, nu rezultă niciun dezechilibru între valoarea deducerii taxei achitate în amonte și veniturile în aval, astfel încât nu se mai impune o împărțire.

40. Potrivit jurisprudenței Curții, asemenea cheltuieli sunt legate în mod direct și nemijlocit de anumite operațiuni în aval, care sunt elemente de cost ale acestora(25). În plus, poate fi invocat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent cheltuielilor generale ale unei întreprinderi, cheltuieli care se numără printre elementele de preț ale produselor acesteia(26).

41. Cheltuielile efectuate în contextul achiziționării acțiunilor Aer Lingus reprezintă în mod incontestabil elemente de cost ale veniturilor în aval (proiectate) din activitatea de transport aerian după preluarea Aer Lingus. Dacă Ryanair desfășoară o activitate profitabilă, aceste cheltuieli sunt cuprinse, într-un fel sau în altul, în prețul de zbor. Obținerea controlului asupra Aer Lingus ar fi fost premisa pentru îmbunătățirea întregii performanțe a companiei și astfel pentru realizarea operațiunilor în aval proiectate de societatea-mamă și de filială. Influența în acest mod a conducerii unei întreprinderi concurente este posibilă numai dacă societatea achiziitoare dispune de majoritatea acțiunilor.

42. Împrejurarea că în realitate nu s-a ajuns la preluarea proiectată și la continuarea operațiunilor Aer Lingus sub controlul deplin al Ryanair nu are, potrivit jurisprudenței Curții, nicio influență asupra acestui rezultat, după cum am explicat deja anterior (punctul 26). Și în acest caz, este suficientă intenția, demonstrată prin împrejurări obiective, de a exercita o activitate economică(27). Această intenție nu poate fi pusă ulterior în discuție nici măcar prin faptul că nu s-a ajuns la o preluare a societății Aer Lingus(28).

V. Concluzie

43. Astfel, propunem să se răspundă la întrebările preliminare după cum urmează:

„1) Achiziționarea tuturor acțiunilor unei societăți cu intenția de a extinde astfel operațiunile taxabile ale societății achiziitoare în mod direct, permanent și necesar reprezintă, în împrejurări precum cele din procedura principală (de exemplu, în cadrul unei așa-numite preluări strategice), o activitate economică în sensul articolului 4 din Așasea directivă TVA [în prezent articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE].

2) Cheltuielile suportate de societatea achizitoare în contextul unei astfel de preluări strategice au o legătură directă și nemijlocită cu activitatea taxabilă, astfel încât TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli este deductibil în conformitate cu această activitate.”

1 Limba originală: germana.

2 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

3 Hotărârea din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punctul 17), Hotărârea din 14 noiembrie 2000, Floridienne și Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punctul 17), și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 20).

4 Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 21), Hotărârea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 30 și următoarele), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 34), și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 21).

5 JO 1997, L 145, p. 1.

6 Pentru simplificarea citirii, ne vom referi în continuare la dispozițiile Directivei TVA.

7 Decizia C(2007) 3104 din 27 iunie 2007 (cazul nr. COMP/M.4439). Acțiunea în anulare formulată de Ryanair împotriva acestei decizii a fost respinsă de Tribunal; a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2010, Ryanair/Comisia (T-342/07, EU:T:2010:280).

8 Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 24), Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 17), Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 20).

9 A se vedea în acest sens recenta Hotărâre din 21 septembrie 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punctul 46).

10 Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 21), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 34), și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 21).

11 Hotărârea din 22 iunie 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, punctul 13), Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 19), și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 32).

12 Hotărârea din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punctul 17), Hotărârea din 14 noiembrie 2000, Floridienne și Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punctul 17), și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 20).

13 Hotărârea din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punctul 14), Hotărârea din 14 noiembrie 2000, Floridienne și Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punctul 17), Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 19), și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave

Schiffahrt (cauzele C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 20).

14 Hotărârile din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 21), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 34), și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (cauzele C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 21).

15 Astfel, o intervenție neplătită („simplă”) nu este suficientă dacă nu există și operațiuni imposabile în aval; a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2001, Welthgrove (C-102/00, EU:C:2001:416, punctele 16 și 17), și Hotărârea din 12 ianuarie 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punctul 34).

16 Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 23), Hotărârea din 8 iunie 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, punctul 39), și Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 20).

17 Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 24), Hotărârea din 8 iunie 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, punctul 40), și Hotărârea din 21 septembrie 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punctul 46).

18 Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 34 și următoarele).

19 A se vedea în acest sens și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 25), și Concluziile avocatului general Mazák prezentate de în cauza Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, punctul 30 și următoarele).

20 Cu privire la acest principiu, a se vedea Hotărârea din 22 iunie 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, punctul 10), Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punctul 33), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 55). În cazul MVM, spre deosebire de cazul de față, legătura dintre serviciile în amonte și activitatea operațională era cel mult una îndoielnică; a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punctul 39).

21 În cauza MVM, Curtea a decis că un holding mixt care nu prestează filialelor sale servicii de management taxabile și care, în plus, obține și alte venituri din propria activitate operațională (închirierea de rețele de electricitate și gaz) poate pretinde doar o deducere, proporțională cu cota de înut, a cheltuielilor generate de cumpărarea de servicii de consultanță, dacă acestea pot fi considerate cheltuieli generale aferente ramurii operaționale a întreprinderii sale; a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punctele 46 și 47).

22 A se vedea, pentru o abordare tipologică a activităților economice în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, Concluziile prezentate în cauza Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punctul 25).

23 Hotărârile din 20 iunie 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, punctul 35), Hotărârea din 6 februarie 1997, Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56, punctul 16), Hotărârea din 14 noiembrie 2000, Floridienne și Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punctul 29), Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punctul 32-36), Hotărârea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 31), și Hotărârea din 30 mai 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, punctul 52).

24 În plus, Curtea a respins deja în mod expres o legătură directă și nemijlocită între aceste venituri – a se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00,

EU:C:2001:495, punctul 32). Din acest punct de vedere, este confuz? formularea din Hot?r?rea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punctul 64). Este posibil? invocarea dreptului de deducere sub forma cheltuielilor generale; a se vedea de asemenea Hot?r?rea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 37), ?i Hot?r?rea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva ?i Marenave Schifffahrt (C?108/14 ?i C?109/14, EU:C:2015:496, punctul 25).

25 Hot?r?rea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punctul 31), Hot?r?rea din 26 mai 2005, Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:320, punctul 35), Hot?r?rea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punctul 57), ?i Hot?r?rea din 17 octombrie 2013, Iberdrola ?i al?ii (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 ?i C?640/11, EU:C:2013:660, punctul 28).

26 Hot?r?rea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punctul 33), Hot?r?rea din 26 mai 2005, Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:320, punctul 37), Hot?r?rea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 37), ?i Hot?r?rea din 17 octombrie 2013, Iberdrola ?i al?ii (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 ?i C?640/11, EU:C:2013:660, punctul 29).

27 A se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 24), Hot?r?rea din 29 februarie 1996, INZO (C?110/94, EU:C:1996:67, punctul 17), Hot?r?rea din 22 octombrie 2015, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punctul 20), ?i Hot?r?rea din 21 septembrie 2017, SMS group (C?441/16, EU:C:2017:712, punctul 46).

28 Instan?a de trimitere remarc? totodat? ?n mod expres c? ?ntrebarea dac? respectiva inten?ie a Ryanair este demonstrat? prin ?mprejur?ri obiective sau dac? nu cumva ?mprejur?rile obiective mai cur?nd contrazic o asemenea inten?ie este l?murit? ?n mod concludent ?n litigiul principal. Acest fapt a fost subliniat ?i ?n ?edin?? de toate p?r?ile.