Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 3 maj 2018 [1]

Mål C-249/17

Ryanair Ltd
mot
The Revenue Commissioners

(begäran om förhandsavgörande från Supreme Court (Högsta domstolen, Irland))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatterätt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Begreppet beskattningsbar person – Utgifter för tjänster som erhållits vid förvärv av samtliga aktier i ett företag – Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – Misslyckat förvärv av en konkurrent”

I. Inledning

1. Den centrala frågan i förevarande mål är ännu en gång tolkningen av begreppet beskattningsbar person och definitionen av ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. [2] Målet ger domstolen tillfälle att avgränsa tillämpningsområdet för dess praxis gällande avdragsrätt för holdingbolag.

2. Flygbolaget Ryanair försökte år 2006 förvärva det irländska flygbolaget Aer Lingus. Förvärvet kunde visserligen inte genomföras eftersom det stred mot gällande konkurrenslagstiftning, men trots detta hade omfattande kostnader för rådgivning och andra tjänster redan hunnit uppkomma för Ryanair i samband med det planerade förvärvet. Ryanair gjorde därför gällande avdrag för betald ingående mervärdesskatt, vilket den irländska skattemyndigheten dock inte medgav.

3. Domstolen har i sin praxis visserligen fastslagit att avdrag kan göras gällande även för misslyckade investeringar. Den aktuella tvisten uppstod dock eftersom rena förvärv och innehav av aktier i rättspraxis inte anses vara ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Därför har ett holdingbolag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva andelar i andra företag inte heller någon rätt till avdrag för mervärdesskatt enligt domstolens praxis. [3]

1 Originalspråk: tyska.

2 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

3 Dom av den 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 17), dom av den 14 november 2000, Floridienne och Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 17), och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).

4. I motsats till den klassiska situationen för ett holdingbolag var det dock i förevarande fall fråga om ett rörelsedrivande företag (således en beskattningsbar person) som ville genomföra ett så kallat strategiskt förvärv av ett konkurrerande företag. Följaktligen uppkommer frågan huruvida begränsningen avseende avdrag för mervärdesskatt som följer av praxis om holdingbolag [4] över huvud taget är tillämplig här. För att ta hänsyn till målets ekonomiska dimension är det nämligen nödvändigt att inom ramen för ett funktionellt synsätt beakta aktieförvärvets betydelse för den redan befintliga ekonomiska verksamheten.

II. Relevanta bestämmelser

5. Den unionsrättsliga ramen i detta mål utgörs för den relevanta beskattningsperioden av de tillämpliga bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388EEG [5] av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet). Dessa är till sitt innehåll identiska med motsvarande bestämmelser i direktiv 2006/112 (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). [6]

6. Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet (tidigare artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet) föreskriver följande:

”1. Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. …”

7. Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Artikel 168 i nämnda direktiv (tidigare gemensam reglering i artikel 17 i sjätte direktivet) föreskriver följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person. …”

III. Bakgrund till tvisten, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, Ryanair Ltd (nedan kallat Ryanair), är ett privat flygbolag med hemvist i Irland. Den 23 oktober 2006 framställde Ryanair en formell anmälan om att bolaget avsåg att förvärva samtliga aktier i Aer Lingus. Aer Lingus var tidigare ett statligt ägt flygbolag från Irland, vars aktier efter privatiseringen som genomfördes år 2006 togs upp till börshandel den 2 oktober 2006.

4 Dom av den 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 21), dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkterna 30 och 31), dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34), och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 21).

5 EGT L 145, 1977, s. 1

6 För att underlätta hänvisningarna kommer jag nedan att hänvisa till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.

9. Genom beslut av den 27 juni 2007 förklarade kommissionen att koncentrationen var oförenlig med den gemensamma marknaden.[7] Av denna anledning kunde Ryanair inte förvärva mer än knappt 29 procent av andelarna i Aer Lingus.

10. I samband med uppköpsförsöket utnyttjade Ryanair tjänster som omfattas av mervärdesskatt. Ryanair gjorde gällande avdrag för ingående mervärdesskatt. Den irländska skattemyndigheten (The Revenue Commissioners, motpart i målet vid den nationella domstolen) medgav dock inte ett sådant avdrag.

11. Ryanair överklagade först avslagsbeslutet till Tax Appeals Commission (den irländska överklagandekommissionen i skattemål) och därefter till Circuit Court (mellandomstol). Sistnämnda domstol gjorde en bindande bedömning av de faktiska omständigheterna och hänsköt inom ramen för ett slags nationellt förfarande för förhandsavgörande den rättsliga frågan – huruvida det under omständigheterna i det ursprungliga förfarandet föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – till irländska High Court (Förvaltningsöverdomstolen). Sistnämnda domstol fann att Ryanair inte hade rätt till ett sådant avdrag.

12. Ryanair överklagade High Courts (Förvaltningsöverdomstolen) avgörande till irländska Supreme Court (Högsta domstolen). Genom beslut av den 8 maj 2017 som inkom till domstolen den 12 maj 2017 förklarade Supreme Court (Högsta domstolen) förfarandet vilande och hänsköt enligt artikel 267 FEUF följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

1) Kan en framtida avsikt att tillhandahålla förvaltningstjänster till ett förvärvsobjekt, om företagsuppköpet skulle genomföras, anses räcka för att fastställa att den potentiella förvärvaren bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet, så att mervärdesskatt som den potentiella förvärvaren har betalat med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits i syfte att försöka få det aktuella förvärvet att fortskrida eventuellt kan anses utgöra mervärdesskatt på en ingående transaktion hänförlig till den planerade ekonomiska verksamheten att tillhandahålla sådana förvaltningstjänster?

2) Kan det anses föreligga ett tillräckligt ”direkt och omedelbart samband”, vilket identifierades som ett krav av EU-domstolen i [domen av den 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495] mellan yrkesmässiga tjänster som tillhandahållits i samband med ett sådant eventuellt företagsuppköp och en utgående transaktion som avser det eventuella tillhandahållandet av förvaltningstjänster till förvärvsobjektet, om uppköpet skulle genomföras, så att det är tillåtet att göra avdrag för den mervärdesskatt som ska betalas med avseende på dessa yrkesmässiga tjänster?

13. I förfarandet vid domstolen har Ryanair, Irland och Europeiska kommissionen avgett skriftliga yttranden. Alla parter deltog vid den muntliga förhandlingen den 14 mars 2018.

IV. Rättslig bedömning

14. Båda tolkningsfrågorna avser rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt för utgifter som är hänförliga till ett försök att förvärva alla aktier i ett bolag i syfte att få ensam kontroll som i slutändan misslyckas. Frågorna ska således besvaras gemensamt.

15. Med sin första fråga vill Supreme Court (Högsta domstolen) i huvudsak få klarhet i huruvida det förvärvande bolagets avsikt att tillhandahålla förvaltningstjänster till dotterbolaget om företagsuppköpet hade genomförts räcker för att fastställa att förvärvaren är en beskattningsbar person i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

7 Beslut KOM(2007) 3104 av den 27 juni 2007 (fall nr COMP/M.4439). Ryanairs talan om ogiltigförklaring av detta beslut lämnades utan bifall av tribunalen, se dom av den 6 juli 2010, Ryanair/kommissionen (T-342/07, EU:T:2010:280).

16. Kärnan i Supreme Courts (Högsta domstolens) fråga avser alltså möjligheten att kombinera två linjer i rättspraxis. För det första föreligger en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt även för misslyckade investeringar enligt domstolens praxis: kostnader som uppstår vid förberedelser för ekonomisk verksamhet kan dras av även om inledandet av den ekonomiska verksamheten misslyckas och de avsedda beskattningsbara transaktionerna inte sker.[8] Det enda relevanta är den beskattningsbara personens avsikt – vilken styrks av objektiva omständigheter – att bedriva ekonomisk verksamhet.[9] För det andra kan sådan ekonomisk verksamhet som utgör en förutsättning för ett holdingbolags avdragsrätt enligt praxis i synnerhet bestå i att tillhandahålla förvaltningstjänster till företaget som holdingbolaget har förvärvat andelar i.[10]

17. Med den andra frågan vill Supreme Court (Högsta domstolen) vidare få klarhet i huruvida det föreligger ett sådant direkt och omedelbart samband mellan utgifterna som uppkommit i samband med förvärvet av aktierna och det planerade tillhandahållandet av förvaltningstjänster som krävs för att avdragsrätt ska föreligga.

A. Bakgrunden till åtskillnaden mellan finansiella holdingbolag och rörelsedrivande företag

18. Den praxis om holdingbolag som Supreme Court (Högsta domstolen) berör med sin första fråga utvecklades mot bakgrund av renodlade finansiella holdingbolag som uteslutande ägnar sig åt att förvärva delägarskap i andra företag och som inte bedriver någon egen operativ verksamhet. Deras enda intäkter är från utdelningar som inte utgör ersättning för ekonomiskt utnyttjande av tillgångar, utan endast är resultatet av själva ägandet av en aktie.[11]

19. Enligt domstolens praxis ska således renodlade finansiella holdingbolag – som inte tillhandahåller till exempel förvaltningstjänster mot ersättning – inte anses som beskattningsbara personer i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet,[12] eftersom de inte bedriver ekonomisk verksamhet. De har således inte någon rätt till avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 168 i nämnda direktiv.

20. Mot denna bakgrund ställer Supreme Court (Högsta domstolen) frågan huruvida denna praxis även aktualiseras i förevarande fall, eftersom Ryanair i slutändan avsåg att förvärva aktier och även gjorde detta, om än i mindre omfattning än planerat.

21. Det är visserligen ingen som ifrågasätter att Ryanair fullt ut är att anse som beskattningsbar person i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet med avseende på omsättningen från bolagets flygverksamhet. Det ekonomiska syftet med aktieförvärvet framgår också omedelbart: Ryanair ville öka sin omsättning och antagligen även uppnå synergi- och nätverkseffekter genom att förvärva ett konkurrerande företag.

22. Trots detta är det vid tillämpning av rättspraxis rörande holdingbolag för att det ska anses vara ekonomisk verksamhet – och därmed föreligga rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – avgörande huruvida Ryanair planerade att tillhandahålla förvaltningstjänster mot ersättning till Aer Lingus (om detta under B). För denna lösning skulle det dock inte ha någon betydelse i vilken

8 Dom av den 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 24), dom av den 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 17), och dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).

9 Se senast dom av den 21 september 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 46).

10 Dom av den 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 21), dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34) och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 21).

11 Dom av den 22 juni 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, punkt 13), dom av den 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 19), och dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 32).

12 Dom av den 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 17), dom av den 14 november 2000, Floridienne och Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 17), och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).

omfattning förvaltningstjänsterna skulle tillhandahållas. Följaktligen uppkommer frågan huruvida kostnaderna för aktieförvärvet inte måste delas upp vid avdrag (om detta under C). Förutom omsättningen som avser förvaltningstjänsterna kan nämligen utdelningsintäkterna – som inte medför avdragsrätt – under vissa omständigheter bli betydligt högre.

23. Det blir emellertid varken nödvändigt med någon ”omväg” via förvaltningstjänster mot ersättning eller något uppdelningsproblemen som följer av denna lösning, om vikten i stället ska läggas på det funktionella sammanhanget mellan aktieförvärvet och den huvudsakliga operativa verksamheten (om detta under D). Om man betraktar det planerade företagsköpets funktion för den operativa verksamheten, står dessa kostnader i förhållande till den operativa verksamhetens omsättning. Följaktligen är det endast det direkta och omedelbara sambandet mellan dessa transaktioner som är relevant (om detta under E).

24. Eftersom Supreme Court (Högsta domstolen) emellertid har utgått från att praxis rörande holdingbolag är tillämplig för den omtvistade transaktionen ska jag inledningsvis pröva huruvida Ryanair ska medges avdrag för ingående mervärdesskatt mot bakgrund av denna.

B. Full avdragsrätt enligt rättspraxis för holdingbolag

25. Som konstaterats ovan (punkt 18) medför inte enbart ett innehav av aktier att det är fråga om ekonomisk verksamhet. Domstolen understryker däremot i fast praxis att förvärv och innehav av aktier genom ett holdingbolag utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, om delägarskapet åtföljs av direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av målbolaget.[13] Ett sådant deltagande kan till exempel bestå i administrativa, finansiella och kommersiella tjänster som tillhandahålls till målbolaget.[14] Detta kriterium följer dock endast av omständigheten att sådana verksamheter måste tillkomma för att ett renodlat holdingbolag ska anses vara en beskattningsbar person som omfattas av mervärdesskatt enligt artikel 2 och artikel 9 i direktivet.[15]

26. Denna slutsats gäller även i ett fall som det förevarande – vilket Supreme Court (Högsta domstolen) uttryckligen vill få klarhet i – där de planerade förvaltningstjänsterna faktiskt inte tillhandahålls. För att garantera den övergripande principen om mervärdesskatterättens neutralitet för beskattningsbara personer, måste även avdragsrätt för utgifter som uppkommer vid förberedelse av en ekonomisk verksamhet medges.[16] Avgörande är endast avsikten – vilken styrks av objektiva omständigheter – att bedriva ekonomisk verksamhet.[17] Detta gäller till och med om det redan vid den första fastställelsen av skatten är känt att den planerade ekonomiska verksamhet som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner faktiskt inte kommer att bedrivas.[18]

13 Dom av den 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 14), dom av den 14 november 2000, Floridienne och Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 17), dom av den 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 19), och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).

14 Dom av den 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 21), dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34), och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 21).

15 Det räcker inte med ett (”enkelt”) deltagande utan ersättning om det inte föreligger några skattepliktiga utgående transaktioner, se beslut av den 12 juli 2001, Welthgrove (C-102/00, EU:C:2001:416, punkt 16 och följande punkt), och beslut av den 12 januari 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 34).

16 Dom av den 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 23), dom av den 8 juni 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, punkt 39), och dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).

17 Dom av den 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 24), dom av den 8 juni 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, punkt 40), och dom av den 21 september 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 46).

18 Dom av den 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 34 och följande punkter).

27. Om båda linjerna i den rättspraxis som Supreme Court (Högsta domstolen) har anfört kombineras, skulle det således för att erkänna Ryanair som beskattningsbar person bli avgörande huruvida bolaget vid tidpunkten då de berörda tjänsterna togs i anspråk hade för avsikt att, om företagsköpet genomförs, tillhandahålla mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster till Aer Lingus. Circuit Court (mellandomstol) har med bindande verkan i det nationella förfarandet fastställt att en sådan avsikt förelåg. Omständigheten att uppköpsförsöket faktiskt misslyckades och det således inte heller var eller är möjligt att delta i förvaltningen av Aer Lingus kan inte medföra undantag från avdragsrätten, vilket kommissionen också påpekade vid den muntliga förhandlingen.

C. Begränsning av avdrag med hänsyn till låg ersättning för förvaltningstjänster?

28. Att endast beakta tillhandahållande av förvaltningstjänster mot ersättning leder emellertid i praktiken till konstruktioner som framstår som konstlade. Enligt domstolens praxis saknar det för en rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt betydelse i vilken omfattning dessa förvaltningstjänster mot ersättning tillhandahålls.[19] Följaktligen uppstår ofta stora belopp i överskjutande ingående mervärdesskatt, det vill säga en påtaglig obalans mellan utgående transaktioner som avser tillhandahållna förvaltningstjänster och ingående transaktioner för vilka avdrag görs gällande.

29. Domstolens praxis gör det således möjligt för holdingbolag att göra gällande omfattande avdrag vid förvärv av aktier, så länge det bolag som förvärvet avser erhåller förvaltningstjänster mot ersättning, oavsett dessa tjänsters omfattning. Kommissionen har därför under förfarandet vid domstolen uttryckligen föreslagit att endast tillåta avdrag för ingående mervärdesskatt i den utsträckning som dessa står i rimlig proportion till de utgående transaktioner som genereras av förvaltningstjänsterna.

30. I nästa steg uppkommer dock frågan hur en sådan rimlig proportion ska beräknas. En rent värdemässig jämförelse mellan omsättningen från förvaltningstjänsterna och utdelningarna tar inte hänsyn till att aktieinnehavet inte är förenat med några löpande kostnader. Den ovan nämnda överskjutande ingående mervärdesskatten föreligger för övrigt endast under den beskattningsperiod då förvärvet av aktier sker. Det förhåller sig annorlunda i den utsträckning som förvaltningstjänsterna mot ersättning tillhandahålls under flera års tid. Problemen vid beräkningen försvåras dessutom i ett fall som detta, där det endast är fråga om ett planerat förvärv. I förevarande fall vore det på sin höjd möjligt att göra en grov uppskattning av potentiella utdelningar.

31. Dessutom kan inte varje aktieinnehav hos en beskattningsbar person med nödvändighet leda till att det finns en icke-ekonomisk verksamhet utöver den operativa verksamheten. Detta strider nämligen mot principen om mervärdesskattens neutralitet.[20] Varje beskattningsbar person som även innehar aktier skulle enligt kommissionens synsätt endast kunna göra gällande avdrag för en del av de allmänna omkostnaderna för sin förvaltning, även om det inte finns något tvivel om att dessa allmänna omkostnader har uppkommit i samband med den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.[21] Innehavet av en aktie som sådan orsakar på sin höjd små kostnader och storleken på intäkterna från utdelningar är likaså oberoende av andra allmänna omkostnader.

19 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 25), och förslag till avgörande av generaladvokaten Mazák i målet Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, punkt 30 och följande punkter).

20 Se om denna princip dom av den 22 juni 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, punkt 10), dom av den 26 maj 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 33), och dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 55). I målet MVM var dock, till skillnad från förevarande fall, sambandet mellan ingående transaktioner och den operativa verksamheten över huvud taget tveksamt, se beslut av den 12 januari 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 39).

21 I målet MVM beslutade domstolen att ett blandat holdingbolag som inte tillhandahåller några skattepliktiga förvaltningstjänster till sina dotterbolag och därutöver har annan omsättning från en egen operativ verksamhet (uthyrning av el- och gasnät), från kostnaderna som har uppstått för köp av rådgivningstjänster endast delvis kan göra gällande avdrag, om dessa kan anses som allmänna kostnader för den operativa delen av deras verksamhet, se beslut av den 12 januari 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 46 och följande punkt).

32. Kommissionens argument är således inte övertygande.

D. Fullt avdrag vid ett funktionellt synsätt på aktieförvärvet

33. De ovan angivna problemen uppkommer däremot inte om man anlägger ett funktionellt synsätt som tar hänsyn till den beskattningsbara personens huvudsakliga operativa verksamhet och är inriktad på sambandet mellan aktieförvärvet och den ekonomiska verksamheten. Härvid jämförs i synnerhet kostnaderna för företagsköpet med den operativa verksamhetens omsättning. Jag är till och med av uppfattningen att ett sådant funktionellt synsätt redan nu följer av domstolens praxis i fall som det förevarande.

34. Den för rena holdingkonstellationer typiska situationen, där tillhandahållande av skattepliktiga förvaltningstjänster mer eller mindre är en förutsättning för att det ska anses vara fråga om ekonomisk verksamhet, föreligger nämligen inte i det nationella målet. Ryanair utövar som visats redan affärsverksamhet inom flygbranschen och genomför motsvarande transaktioner. Mot denna bakgrund framstår det som konstlat att rikta in bedömningen på framtida tillhandahållande av förvaltningstjänster mot ersättning.

35. Ett funktionellt synsätt tar bättre hänsyn till målets ekonomiska dimension: trots att uppköpet av en konkurrent i förevarande fall skulle genomföras genom att förvärva aktier, uppvisar målet betydligt större likheter med situationen då ett företag planerar att köpa upp all fysisk arbetsutrustning och anläggningar som tillhör en konkurrent, än med situationen då ett företag vill köpa aktier enbart i syfte att erhålla utdelningar.

36. Såsom kommissionen medgav vid den muntliga förhandlingen är det ostridigt att ett sådant tillvägagångssätt skulle få till följd att förvärvaren skulle ha rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt. Detta resultat skulle följa både av de i förekommande fall tillämpliga bestämmelserna om överlåtelse av ett företag i dess helhet (artikel 19.1 i mervärdesskattedirektivet) som av de normala reglerna. Även i fall då en fullständig fusion med målbolaget sker skulle kostnaden för förvärv ge rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. En begränsning av avdragsrätt i fall då det ”bara” är fråga om hundraprocentigt ägande skulle även undergräva principen om neutralitet mellan olika rättsliga former.

37. Följaktligen utgör direkt deltagande i förvaltningen genom tillhandahållande av förvaltningstjänster enligt domstolens rättspraxis inte på något vis det enda fallet, i vilket aktieinnehav kan utgöra ekonomisk verksamhet. Tvärtom anser domstolen alltid att det föreligger en ekonomisk verksamhet om förvärvet eller innehavet av aktier har en typisk [22] prägel av näringsverksamhet. Detta är exempelvis fallet vid kommersiell värdepappershandel eller om förvärvet eller innehavet av aktier utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av en skattepliktig verksamhet. [23]

38. Ett strategiskt förvärv ska anses vara en sådan direkt, bestående och nödvändig förlängning av en skattepliktig verksamhet, om det förvärvande företagets syfte är att utöka eller förändra sin operativa verksamhet. Ett sådant företagsförvärv utgör, trots att det åtföljs av ett förvärv av aktier, en åtgärd som syftar till (utökade) beskattningsbara transaktioner.

22 Se angående det standardiserade synsättet på ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet redan mitt förslag till avgörande i målet Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punkt 25).

23 Dom av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, punkt 35), dom av den 6 februari 1997, Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56, punkt 16), dom av den 14 november 2000, Floridienne och Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 29), dom av den 8 februari 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punkterna 32 och 36), dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 31), och dom av den 30 maj 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 52).

E. Sambandet mellan aktieförvärvet och den operativa verksamhetens omsättning

39. Frågan om sambandet mellan de kostnader som har uppstått i samband med aktieförvärvet och de planerade förvaltningstjänsterna uppstår således inte längre.[24] Det blir vid ett funktionellt synsätt i stället fråga om sambandet mellan aktieförvärvet och den operativa flygverksamhetens (planerade) omsättning. Med avseende på dessa transaktioner uppkommer inte någon obalans mellan beloppen som dras av och de utgående beloppen, vilket gör att det inte blir nödvändigt med någon uppdelning.

40. Enligt domstolens rättspraxis står sådana kostnader i ett direkt och omedelbart samband med vissa utgående transaktioner som utgör en del av deras kostnadskomponenter.[25] Dessutom kan avdrag göras gällande för ett företags allmänna omkostnader som är en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter.[26]

41. Det är ostridigt att de utgifter som uppkommit i samband med förvärvet av aktierna i Aer Lingus utgör kostnadskomponenter för de (planerade) utgående transaktionerna i flygverksamheten efter förvärvet av Aer Lingus. Dessa kostnader måste även – om Ryanair ska arbeta lönsamt – vägas in i flygpriset på något sätt. Förvärvet av kontroll av Aer Lingus skulle ha varit den nödvändiga förutsättningen för att kunna förbättra hela företagets resultat och således uppnå de planerade utgående transaktionerna genom moder- och dotterbolaget. Ett sådant deltagande i företagsledningen hos en konkurrent är endast möjligt om det förvärvande företaget äger majoriteten av aktierna.

42. Den omständigheten att det planerade köpet och den fortsatta driften av Aer Lingus under Ryanairs fullständiga kontroll faktiskt inte blev av har enligt domstolens praxis – som angetts ovan (punkt 26) – inte någon betydelse i detta avseende. Det är även här tillräckligt att det förelåg en avsikt – vilken styrks av objektiva omständigheter – att bedriva ekonomisk verksamhet.[27] Denna avsikt kan inte i efterhand ifrågasättas på grundval av att det faktiskt inte skedde något fullständigt förvärv av Aer Lingus.[28]

V. Förslag till avgörande

43. Jag föreslår därför att tolkningsfrågorna besvaras på följande sätt:

1) Förvärvet av alla aktier i ett bolag i syfte att därigenom få till stånd en direkt, bestående och nödvändig förlängning av det förvärvande bolagets skattepliktiga verksamhet utgör under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet (till exempel inom ramen för ett så kallat strategiskt förvärv) en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet (nuvarande artikel 9.1 i direktiv 2006/112).

24 Domstolen har för övrigt redan uttryckligen besvarat frågan om ett direkt och omedelbart samband mellan dessa transaktioner nekande, se dom av den 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 32). Tvetydig formulering i detta avseende i domen av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 64). Det är möjligt att göra gällande allmänna omkostnader, se dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 37), och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 25).

25 Dom av den 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 31), dom av den 26 maj 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 35), dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57), och dom av den 17 oktober 2013, Iberdrola m.fl. (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 och C-640/11, EU:C:2013:660, punkt 28).

26 Dom av den 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 33), dom av den 26 maj 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 37), dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 37), och dom av den 17 oktober 2013, Iberdrola m.fl. (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 och C-640/11, EU:C:2013:660, punkt 29).

27 Se, för ett liknande resonemang, domen av den 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 24), dom av den 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 17), dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20), och dom av den 21 september 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 46).

28 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende uttryckligen påpekat att frågan huruvida en sådan avsikt hos Ryanair visats genom objektiva omständigheter eller om det snarare är så, att de objektiva omständigheterna inte strider mot en sådan avsikt har klargjorts slutgiltigt i målet vid den nationella domstolen. Detta betonades också av alla parter vid den muntliga förhandlingen.

2) Kostnader som uppkommit för det förvärvande bolaget i samband med ett sådant strategiskt förvärv står i ett direkt och omedelbart samband med dess skattepliktiga verksamhet och bolaget ska således inom ramen för denna verksamhet medges avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats avseende dessa utgifter.