Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 3. maj 2018 [1]

Sag C-249/17

Ryanair Ltd
mod
The Revenue Commissioners

(anmodning om præjudiciel afgørelse fra Supreme Court (øverste domstol Irland))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – afgiftsret – det fælles merværdiafgiftssystem – begrebet afgiftspligtig person – udgifter til ydelser, der er købt ved erhvervelsen af alle andele i en virksomhed – ret til fradrag af indgående afgift – mislykket overtagelse af en konkurrent«

I. Indledning

1. Det centrale spørgsmål i den foreliggende sag er på ny fortolkningen af begrebet »afgiftspligtig person« og bestemmelsen af den »økonomiske virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets [2] artikel 9, stk. 1. Sagen vil i denne forbindelse give Domstolen mulighed for at konkretisere anvendelsesområdet for dens praksis vedrørende holdingselskabers fradrag af indgående afgift.

2. Luftfartsselskabet Ryanair forsøgte i 2006 at overtage det irske luftfartsselskab Aer Lingus. Af konkurrenceretlige årsager lykkedes overtagelsen ganske vist ikke, men Ryanair havde allerede afholdt omfattende udgifter til rådgivning og andre tjenesteydelser i forbindelse med den planlagte overtagelse. Ryanair fradrog derfor den betalte indgående afgift på disse udgifter, hvilket de irske afgiftsmyndigheder afviste.

3. Det er ganske vist anerkendt i Domstolens praksis, at den indgående afgift også kan fradrages for mislykkede investeringer. I den foreliggende sag er tvisten imidlertid opstået på grund af den omstændighed, at den blotte erhvervelse og besiddelse af aktier ifølge retspraksis ikke udgør en økonomisk virksomhed i momsdirektivets forstand. Et holdingselskab, hvis eneste formål består i at erhverve andele, har derfor ifølge Domstolens praksis heller ikke ret til at fradrage indgående afgift [3].

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

3 – Dom af 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, præmis 17), af 14.11.2000, Floridienne og Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, præmis 17), og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 20).

4. I modsætning til den klassiske holdingsituation var det i det foreliggende tilfælde imidlertid en operativt aktiv virksomhed (og således en afgiftspligtig person), der ville gennemføre en såkaldt strategisk overtagelse af en konkurrerende virksomhed. Dermed opstår spørgsmålet om, hvorvidt den begrænsning af fradragsretten, der følger af retspraksis vedrørende den såkaldte holdingret [4], overhovedet finder anvendelse i denne sag. Sagens økonomiske dimension omfattes nemlig først, såfremt man i forbindelse med en funktionel betragtning fokuserer på den betydning, som erhvervelsen af andelene har for den allerede eksisterende økonomiske virksomhed.

II. Retsforskrifter

5. Sagens EU-retlige ramme udgøres af de for den omtvistede afgiftsperiode gældende bestemmelser i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [5] (herefter »sjette direktiv«). Disse svarer indholdsmæssigt til de tilsvarende bestemmelser i direktiv 2006/112/EF (herefter »momsdirektivet«) [6].

6. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1 (tidligere artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette direktiv), er affattet således:

»1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. […]«

7. Fradragsretten indtræder i medfør af momsdirektivets artikel 167 samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. I henhold til dette direktivs artikel 168 (tidligere reguleret under ét i sjette direktivs artikel 17) gælder:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person […]«

III. Faktiske omstændigheder, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8. Appellanten i hovedsagen, Ryanair Ltd (herefter »Ryanair«), er et privat luftfartsselskab med hjemsted i Irland. Den 23. oktober 2006 afgav Ryanair et formelt overtagelsestilbud med det mål at erhverve samtlige andele i Aer Lingus. Aer Lingus er et tidligere statsligt luftfartsselskab fra Irland, hvis aktier blev børsnoteret den 2. oktober 2006 efter privatiseringen i 2006.

4 – Dom af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 21), af 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 30 f.), af 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 34), og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 21).

5 – EFT 1997, L 145, s. 1.

6 – Af hensyn til en enklere citering henvises i det følgende til momsdirektivets bestemmelser.

9. Ved beslutning af 27. juni 2007 erklærede Kommissionen fusionen for uforenelig med fællesmarkedet[7]. Ryanair kunne derfor kun erhverve knapt 29% af andelene i Aer Lingus.

10. I forbindelse med overtagelsestilbuddet benyttede Ryanair momspligtige tjenesteydelser. Denne moms fradrog Ryanair som indgående afgift. De irske afgiftsmyndigheder (The Revenue Commissioners, appelindstævnt i hovedsagen) afviste imidlertid dette fradrag.

11. Ryanair klagede først over afslaget på fradrag til det irske klagenævn for afgiftssager (Tax Appeals Commission) og derefter til Circuit Court (kredsdomstolen). Denne foretog en bindende vurdering af de faktiske omstændigheder og forelagde det retlige spørgsmål om, hvorvidt der under de i hovedsagen foreliggende faktiske omstændigheder er ret til at fradrage indgående afgift, for den irske High Court (appeldomstolen) i en form for national præjudiciel sag. High Court (appeldomstolen) konkluderede ligeledes, at Ryanair ikke havde ret til fradrag.

12. Ryanair iværksatte appel ved den irske Supreme Court (øverste domstol) til prøvelse af denne afgørelse. Ved kendelse af 8. maj 2017, modtaget den 12. maj 2017, har Supreme Court (øverste domstol) udsat sagen og i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Den Europæiske Unions Domstol følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Er en fremtidig hensigt om at levere administrationsydelser til målet for en erhvervelse, såfremt det lykkes at gennemføre erhvervelsen, tilstrækkelig til at godtgøre, at den potentielle erhverver udøver økonomisk virksomhed i henhold til sjette momsdirektivs artikel 4, således at moms, som den potentielle erhverver opkræves på varer eller tjenesteydelser, der leveres med henblik på at fremme den relevante erhvervelse, potentielt kan anses for indgående moms for den påtænkte økonomiske aktivitet, der består i levering af sådanne administrationsydelser?

2) Er der tale om en sådan tilstrækkelig »direkte og umiddelbar tilknytning« som opstillet af Domstolen [i dom af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495)] mellem tjenesteydelser, leveret af fagfolk, i forbindelse med en sådan potentiel erhvervelse og udgående ydelser, der består i den potentielle levering af administrationsydelser til målet for erhvervelsen i tilfælde af, at det lykkes at gennemføre erhvervelsen, således at der består en ret til fradrag for så vidt angår den moms, der skal betales af disse tjenesteydelser, leveret af fagfolk?«

13. I sagen for Domstolen har Ryanair, Irland og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg. Alle procesdeltagere var repræsenteret i retsmødet den 14. marts 2018.

IV. Retlig bedømmelse

14. Begge de præjudicielle spørgsmål omhandler retten til fradrag for udgifter, der er afholdt i forbindelse med den tilstræbte, men mislykkede erhvervelse af alle andele i et selskab med henblik på overtagelse. De skal derfor besvares under ét.

15. Med sit første spørgsmål ønsker Supreme Court (øverste domstol) nærmere bestemt oplyst, om det erhvervende selskabs hensigt om at udføre administrationsydelser for datterselskabet, såfremt overtagelsen lykkes, er tilstrækkeligt til at kvalificere det som afgiftspligtig person i momsdirektivets forstand.

7 – Beslutning K(2007) 3104 af 27.6.2007 (sag COMP/M.4439). Ryanair fik ikke medhold i sit annullationssøgsmål ved Retten til prøvelse af denne beslutning, jf. dom af 6.7.2010, Ryanair mod Kommissionen (T-342/07, EU:T:2010:280).

16. Essentielt har Supreme Court (øverste domstol) dermed spurgt til muligheden for at kombinere to retspraksislinjer. På den ene side er der nemlig ifølge Domstolens praksis fradragsret også for mislykkede investeringer. I forbindelse med omkostninger, der afholdes som forberedelse til en økonomisk virksomhed, kan fradragsretten også gøres gældende, når det ikke lykkes at optage den økonomiske virksomhed, og de tilsigtede afgiftspligtige transaktioner ikke finder sted [8]. Det afgørende er alene, at den afgiftspligtige person har til hensigt at udøve økonomisk virksomhed, hvilket bestyrkes af objektive forhold [9]. For det andet kan et holdingselskabs økonomiske virksomhed, som er en betingelse for fradragsretten, ifølge retspraksis navnlig ligge i, at det udfører administrative ydelser for det selskab, som det har købt en andel i [10].

17. Med sit andet spørgsmål ønsker Supreme Court (øverste domstol) dernæst oplyst, om der består den for fradragsretten nødvendige direkte og umiddelbare tilknytning mellem de udgifter, der er afholdt i forbindelse med erhvervelsen af selskabsandelene, og de tilsigtede administrationsydelser.

A. Baggrunden for sondringen mellem et finansielt holdingselskab og en operativ virksomhed

18. Retspraksis vedrørende den såkaldte holdingret, som Supreme Court (øverste domstol) refererer til med sit første spørgsmål, er udviklet med henblik på et rent finansielt holdingselskab, hvis eneste formål er at erhverve andele i andre virksomheder, og som ikke råder over en egen operativ forretning. Dets eneste indtægter består af udbytte, som ikke udgør et vederlag for den økonomiske anvendelse af et gode, men blot udgør en følge af ejendomsretten til en aktie [11].

19. Rent finansielle holdingselskaber anses følgelig ifølge Domstolens praksis – hvis der ikke tilkommer f.eks. administrationsydelser mod vederlag – ikke for afgiftspligtige personer som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1 [12], da de ikke udøver økonomisk virksomhed. De kan derfor heller ikke gøre fradragsret gældende i henhold til direktivets artikel 168.

20. På denne baggrund er Supreme Court (øverste domstol) i tvivl om, hvorvidt denne retspraksis også har virkning i den foreliggende sag, da Ryanair trods alt havde til hensigt at erhverve andele og også gjorde dette, om end i mindre omfang end planlagt.

21. Der er ganske vist ikke tvivl om, at Ryanair for så vidt angår luftfartsselskabsforretningen fuldt ud må anses for afgiftspligtig person i momsdirektivets forstand. Den virksomhedsmæssige målsætning med at erhverve andelene er også åbenbar: Ved at overtage en konkurrent ville Ryanair øge sin omsætning og formodentlig også opnå synergi- og netværkseffekter.

22. Alligevel er det med hensyn til at anerkende en økonomisk virksomhed og dermed fradragsretten ifølge retspraksis vedrørende den såkaldte holdingret primært afgørende, om Ryanair havde til hensigt at udføre administrationsydelser for Aer Lingus mod vederlag (punkt B). Det er imidlertid helt uden betydning for denne løsning, i hvilket omfang der skulle udføres administrationsydelser. Spørgsmålet er derfor, om ikke fradragsretten for udgifterne til erhvervelsen af andele skal opdeles (punkt C). Ved siden af transaktionerne som følge af administrationsydelser står nemlig eventuelt markant større udbytteindtægter, som ikke i sig selv giver fradragsret.

8 – Dom af 14.2.1985, Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, præmis 24), af 29.2.1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 17), og af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 20).

9 – Jf. senest dom af 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, præmis 46).

10 – Dom af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 21), af 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 34), og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 21).

11 – Dom af 22.6.1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, præmis 13), af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 19), og af 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 32).

12 – Dom af 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, præmis 17), af 14.11.2000, Floridienne og Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, præmis 17), og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 20).

23. Der er imidlertid ikke behov for hverken »omvejen« omkring administrationsydelser mod vederlag eller de deraf følgende opdelingsproblemer ved anvendelsen af denne løsning, såfremt der fokuseres på en funktionel sammenhæng mellem erhvervelsen af andele og den operative hovedforretning (punkt D). Ser man på den planlagte overtagelses funktion for den operative forretning, står omkostningerne til denne over for transaktionerne som følge af den operative forretning. Følgelig er det afgørende kun den direkte og umiddelbare tilknytning mellem disse transaktioner (punkt E).

24. Da Supreme Court (øverste domstol) imidlertid har lagt til grund, at retspraksis vedrørende holdingretten finder anvendelse på det omtvistede forløb, vil jeg først prøve, om Ryanair for så vidt har ret til fradrag.

B. Fuld fradragsret i henhold til retspraksis vedrørende holdingretten

25. Som anført ovenfor (punkt 18) fører besiddelse af selskabsandele ikke i sig selv til, at det kan lægges til grund, at der er tale om en økonomisk virksomhed. Derimod har Domstolen i fast praksis fremhævet, at et holdingselskabs erhvervelse og besiddelse af en selskabsandel udgør en økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, når holdingselskabet samtidig med besiddelsen af kapitalinteresserne direkte eller indirekte griber ind i administrationen af målselskabet [13]. Et sådant indgreb kan f.eks. være holdingselskabets levering af tjenesteydelser med hensyn til administration samt finansielle, kommercielle og tekniske forhold til datterselskaberne [14]. Dette kriterium bygger imidlertid kun på den omstændighed, at et rent holdingselskab ikke uden iværksættelse af transaktioner, der er pålagt moms i henhold til direktivets artikel 2 og artikel 9, kan anses for en afgiftspligtig person [15].

26. Dette resultat gælder også i et tilfælde som det foreliggende – og dette har Supreme Court (øverste domstol) udtrykkeligt spurgt til – når de tilsigtede administrationsydelser faktisk ikke bliver udført. For at sikre momsordningens omfattende neutralitet for den afgiftspligtige person må der nemlig også være fradragsret for udgifter, der afholdes som forberedelse til en økonomisk virksomhed [16]. Det afgørende er alene, at den afgiftspligtige person har til hensigt at udøve økonomisk virksomhed, hvilket bestyrkes af objektive forhold [17]. Dette gælder sågar i tilfælde, hvor det allerede ved den første fastsættelse af afgiften er bekendt, at den tilsigtede økonomiske virksomhed, som skulle føre til de afgiftspligtige transaktioner, ikke vil blive udøvet [18].

27. Kombinerer man de to retspraksislinjer, som Supreme Court (øverste domstol) har henvist til, er det afgørende kriterium for at anerkende Ryanair som afgiftspligtig person dermed, om selskabet på tidspunktet for benyttelsen af de pågældende tjenesteydelser havde til hensigt at udføre afgiftspligtige administrationsydelser for Aer Lingus, såfremt overtagelsen lykkedes. Denne hensigt har Circuit Court (kredsdomstolen) fastslået med bindende virkning for hovedsagen. Den omstændighed, at overtagelsestilbuddet faktisk mislykkedes, og at det derfor ikke var og er muligt at gribe ind i administrationen af Aer Lingus, kan – som Kommissionen fremhævede i retsmødet – ikke føre til, at fradragsretten efterfølgende udelukkes.

13 – Dom af 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, præmis 14), af 14.11.2000, Floridienne og Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, præmis 17), af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 19), og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 20).

14 – Dom af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 21), af 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 34), og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 21).

15 – En vederlagsfri (»simpel«) indgriben er derfor ikke tilstrækkeligt, når der derudover slet ikke foreligger nogen afgiftspligtige udgående transaktioner, jf. kendelse af 12.7.2001, Welthgrove (C-102/00, EU:C:2001:416, præmis 16 f.), og af 12.1.2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, præmis 34).

16 – Dom af 14.2.1985, Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, præmis 23), af 8.6.2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, præmis 39), og af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 20).

17 – Dom af 14.2.1985, Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, præmis 24), af 8.6.2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, præmis 40), og af 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, præmis 46).

18 – Dom af 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 34 ff.).

C. Begrænsning af fradragsretten i betragtning af et lille administrationsvederlag?

28. Dersom man alene fokuserer på udførelsen af administrationsydelser mod vederlag, fører det imidlertid i praksis til konstruktioner, som virker kunstige. Med hensyn til den fulde fradragsret er det nemlig ifølge Domstolens praksis helt uden betydning, i hvilket omfang disse administrationsydelser mod vederlag bliver udført [19]. Følgelig forekommer der ofte en stor overvægt af indgående afgift, dvs. et stærkt misforhold mellem de udgående transaktioner, der er opnået ved administrationsydelserne, og de indgående transaktioner, som fradragsretten gøres gældende for.

29. Domstolens praksis giver således i sidste ende holdingselskaber mulighed for at gøre et omfattende fradrag af indgående afgift gældende i forbindelse med erhvervelse af selskabsandele, når blot der ydes administrationsydelser mod vederlag til dette selskab, uanset i hvilket omfang. Af denne grund har Kommissionen i sagen for Domstolen udtrykkeligt foreslået, at fradraget af indgående afgift i forbindelse med erhvervelse af selskabsandele kun tillades i et rimeligt forhold til de udgående transaktioner, der genereres ved administrationsydelser.

30. Dette fører imidlertid i næste trin til spørgsmålet om, hvordan det rimelige forhold skal beregnes. Såfremt man blot stiller værdien af transaktionerne som følge af administrationsydelserne over for udbyttet, overser man, at besiddelse af aktierne ikke forårsager nogen tilbagevendende omkostninger. Den ovenfor beskrevne overvægt af indgående afgift forekommer i øvrigt også kun i den afgiftsperiode, hvor erhvervelsen af selskabsandelene finder sted. Såfremt administrationsydelserne udføres over mange år mod vederlag, ændres denne betragtning. Problemerne med beregningen forstærkes desuden i et tilfælde som det foreliggende, hvor det drejer sig om en erhvervelse, som kun var planlagt. I det foreliggende tilfælde kan der højst foretages et groft skøn over de potentielle udbytteindtægter.

31. Desuden er det ikke enhver besiddelse af aktier hos en afgiftspligtig person, der nødvendigvis fører til en ikke-økonomisk virksomhed ved siden af den operative forretning. Dette er nemlig ikke foreneligt med princippet om momsens neutralitet [20]. Enhver afgiftspligtig person, som også ejer aktier, ville med Kommissionens model kun kunne fradrage den indgående afgift for en forholdsmæssig andel af sin virksomhedsadministration, også selv om der ikke var tvivl om, at disse udgifter var opstået i forbindelse med den pågældendes økonomiske virksomhed [21]. Besiddelse af en aktie forårsager nemlig i sig selv højst beskedne udgifter, og udbytteindkomstens størrelse er ligeledes uafhængig af de øvrige generelle omkostninger.

32. Kommissionens opfattelse er derfor ikke overbevisende.

D. Fuldt fradrag af indgående afgift ved en funktionel betragtning af erhvervelsen af andele

33. De netop omtalte problemer opstår derimod ikke ved en funktionel betragtning, som ser på den afgiftspligtige persons operative hovedforretning og fokuserer på sammenhængen mellem erhvervelsen af andele og denne økonomiske virksomhed. Navnlig stilles udgifterne til overtagelsen ved denne betragtning over for transaktionerne fra den operative forretning. Jeg er sågar af den opfattelse, at en sådan funktionel betragtning i tilfælde som det foreliggende allerede fremgår af Domstolens praksis.

19 – Jf. i denne retning dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 25), og generaladvokat Mazáks forslag til afgørelse Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, punkt 30 ff.).

20 – Jf. vedrørende dette princip dom af 22.6.1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, præmis 10), af 26.5.2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, præmis 33), og af 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 55). I MVM-sagen var sammenhængen mellem de indgående ydelser og den operative forretning til forskel fra den foreliggende sag dog i det hele taget tvivlsom; jf. kendelse af 12.1.2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, præmis 39).

21 – I MVM-sagen afgjorde Domstolen, at et blandet holdingselskab, som ikke udfører afgiftspligtige administrationsydelser for sine datterselskaber og derudover opnår anden omsætning fra sin egen operative forretning (udlejning af el- og gasnet), kun kan fradrage en del af den indgående afgift for de udgifter, det har afholdt til indkøb af rådgivningsydelser, når disse kan anses for generalomkostninger til den operative del af selskabets forretning; jf. kendelse af 12.1.2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, præmis 46 f.).

34. I tilfælde som i hovedsagen foreligger der nemlig ikke den for rene holdingkonstellationer typiske situation, hvor udførelse af afgiftspligtige administrationsydelser nærmest er en betingelse for, at der er tale om en økonomisk virksomhed. Som nævnt udøver Ryanair allerede forretningsvirksomhed på luftfartsmarkedet og udfører tilsvarende transaktioner. På denne baggrund virker det kunstigt at fokusere på den fremtidige udførelse af administrationsydelser mod vederlag.

35. En funktionel betragtning passer bedre til dette tilfældes økonomiske dimension, for selv om overtagelsen af en konkurrent i den foreliggende sag skal gennemføres ved at erhverve selskabsandele, ligner sagen i langt højere grad den situation, hvor en virksomhed planlægger at købe alle en konkurrents fysiske arbejdsmidler og udstyr, end den situation, hvor en virksomhed ønsker at købe aktier blot for at opnå et udbytte.

36. En sådan fremgangsmåde vil uomtvistet – som Kommissionen også medgav i retsmødet – medføre, at erhververen i sidste ende skal indrømmes fuld fradragsret. Dette resultat følger såvel af de eventuelt relevante bestemmelser om overdragelse af en samlet formuemasse (momsdirektivets artikel 19, stk. 1) som af de almindelige regler. Heller ikke i tilfælde af en fuldstændig fusion med målselskabet ville der være tvivl om fradragsretten for erhvervelsesudgifterne. En begrænsning af fradragsretten i tilfælde af »blot« en ejerandel på 100% ville også sætte spørgsmålstegn ved neutralitetsprincippet med hensyn til retsform.

37. Tilsvarende er en direkte indgriben i administrationen ved hjælp af administrationsydelser ifølge Domstolens praksis heller ikke på nogen måde det eneste tilfælde, hvor besiddelse af en aktie kan udgøre en økonomisk virksomhed. Tværtimod bekræfter Domstolen altid en økonomisk virksomhed i tilfælde, hvor erhvervelsen eller besiddelsen af aktien har et typisk [22] erhvervsmæssigt præg. Dette er f.eks. tilfældet i forbindelse med erhvervsmæssig handel med værdipapirer, eller når erhvervelsen eller besiddelsen af aktier udgør en direkte, varig og nødvendig udvidelse af en afgiftspligtig virksomhed [23].

38. En strategisk overtagelse af en virksomhed, hvorved det erhvervende selskab tilsigter at udvide eller forandre sin operative forretning, må anses for en sådan direkte, varig og nødvendig udvidelse af en afgiftspligtig virksomhed. En sådan overtagelse udgør, selv om den er ensbetydende med erhvervelse af selskabsandele, en foranstaltning, der sigter mod (udvidede) afgiftspligtige transaktioner.

E. Sammenhængen mellem erhvervelsen af andele og transaktionerne som følge af den operative forretning

39. Spørgsmålet om sammenhængen mellem de udgifter, der er opstået i forbindelse med erhvervelsen af andele, og de tilsigtede administrationsydelser er dermed ikke længere aktuelt [24]. Ved en funktionel betragtning drejer det sig i den foreliggende sag derimod om sammenhængen mellem erhvervelsen af andele og de (tilsigtede) transaktioner som følge af den operative luftfartsforretning. Med hensyn til disse transaktioner er der ikke noget misforhold mellem værdien af fradraget af indgående afgift og de udgående transaktioner, og der er derfor heller ikke behov for en opdeling.

22 – Jf. vedrørende den typologiske omskrivning af økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, allerede mit forslag til afgørelse Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punkt 25).

23 – Dom af 20.6.1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, præmis 35), af 6.2.1997, Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56, præmis 16), af 14.11.2000, Floridienne og Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, præmis 29), af 8.2.2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, præmis 3 2/36), af 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 31), og af 30.5.2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, præmis 52).

24 – Domstolen har i øvrigt allerede udtrykkeligt afvist, at der består en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem disse transaktioner; jf. dom af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 32). Formuleringen i dom af 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 64), kan således misforstås. Det er muligt at gøre fradraget gældende som generalomkostninger; jf. dom af 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 37), og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 25).

40. Ifølge Domstolens praksis har sådanne udgifter direkte og umiddelbar tilknytning til bestemte udgående transaktioner, der indgår blandt deres omkostningselementer [25]. Der kan desuden gøres fradrag gældende for en virksomheds generalomkostninger, som er elementer i prisen for alle en virksomheds produkter [26].

41. De udgifter, der er afholdt i forbindelse med erhvervelsen af selskabsandelene i Aer Lingus, udgør uomtvistet omkostningselementer for de (tilsigtede) udgående transaktioner som følge af luftfartsforretningen efter overtagelsen af Aer Lingus. Disse omkostninger må også på en eller anden måde indregnes i billetpriserne, hvis Ryanair skal opnå profit. Opnåelse af kontrollen over Aer Lingus var forudsætningen for at forbedre hele virksomhedens præstation og således opnå de tilsigtede udgående transaktioner med moder- og datterselskabet. En sådan indgriben i en konkurrents virksomhedsledelse er kun mulig, hvis det erhvervende selskab råder over majoriteten af selskabsandele.

42. Den omstændighed, at den tilsigtede overtagelse og videre drift af Aer Lingus under Ryanairs fuldstændige kontrol aldrig kom i stand, har ifølge Domstolens praksis – som beskrevet ovenfor i punkt 26 – ingen indflydelse på dette resultat. Også her er det tilstrækkeligt, at den afgiftspligtige person har til hensigt at udøve økonomisk virksomhed, hvilket bestyrkes af objektive forhold [27]. Der kan ikke efterfølgende stilles spørgsmålstegn ved denne hensigt som følge af, at der faktisk ikke skete en overtagelse af Aer Lingus [28].

V. Forslag til afgørelse

43. På denne baggrund foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»1) Erhvervelse af alle andele i et selskab i den hensigt derved at foretage en direkte, varig og nødvendig udvidelse af det erhvervende selskabs afgiftspligtige virksomhed udgør under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende (f.eks. i forbindelse med en såkaldt strategisk overtagelse) en økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 4 (nu artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF).

2) Udgifter, som afholdes af det erhvervende selskab i forbindelse med opnåelsen af en sådan strategisk overtagelse, har direkte og umiddelbar tilknytning til selskabets afgiftspligtige virksomhed, således at den af disse udgifter betalte moms skal fradrages i henhold til denne virksomhed.«

25 – Dom af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 31), af 26.5.2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, præmis 35), af 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 57), og af 17.10.2013, Iberdrola m.fl. (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 og C-640/11, EU:C:2013:660, præmis 28).

26 – Dom af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 33), af 26.5.2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, præmis 37), af 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 37), og af 17.10.2013, Iberdrola m.fl. (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 og C-640/11, EU:C:2013:660, præmis 29).

27 – Jf. dom af 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, præmis 24), af 29.2.1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 17), af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 20), og af 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, præmis 46).

28 – Den forelæggende ret bemærker i denne forbindelse også udtrykkeligt, at spørgsmålet om, hvorvidt det er bestyrket af objektive forhold, at Ryanair havde denne hensigt, eller om de objektive forhold snarere taler imod en sådan hensigt, er afklaret endeligt i hovedsagen. Dette blev også fremhævet af alle procesdeltagere i retsmødet.