

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

17. oktober 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – begrebet afgiftspligtig person – holdingselskab – fradrag for indgående afgift – udgifter til rådgivningsydelser, der er afholdt med henblik på erhvervelse af aktier i et andet selskab – det erhvervende selskabs hensigt om at levere administrationsydelser til målselskabet – manglende levering af sådanne tjenesteydelser – ret til fradrag for moms pålagt de antagne ydelser«

I sag C-249/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supreme Court (øverste domstol, Irland) ved afgørelse af 8. maj 2017, indgået til Domstolen den 12. maj 2017, i sagen

Ryanair Ltd

mod

The Revenue Commissioners,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af vicepræsidenten, R. Silva de Lapuerta, som fungerende formand for Første Afdeling, og dommerne J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig R. ?ere?,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. marts 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Ryanair Ltd ved solicitor T. Mc Namara, R. Aylward, BL, og M. Hayden, SC,
- The Revenue Commissioners ved M. Browne, L. Williams og A. Joyce, som befuldmægtigede,
- Irland ved M. Browne, L. Williams og A. Joyce, som befuldmægtigede, bistået af solicitor S. Davey, Ú. Tighe, BL, og G. Clohessy, SC,
- Europa-Kommissionen ved N. Gossement og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. maj 2018,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4 og 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Ryanair Ltd og Revenue Commissioners (skatte- og afgiftsmyndighed, Irland) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme Ryanair fradrag for indgående merværdiafgift (moms) betalt for rådgivningsydelser, som Ryanair benyttede sig af i forbindelse med et offentligt tilbud om overtagelse af et andet selskab.

Relevante retsfor skrifter

3 Sjette direktivs artikel 2, stk. 1, bestemmer, at levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms.

4 Direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, fastsætter:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Direktivets artikel 10, stk. 2, første afsnit, bestemmer, at »[a]fgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted«.

6 I direktivets artikel 17 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemmes det i stk. 1, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

7 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer, at i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 I 2006 fremsatte luftfartsselskabet Ryanair et offentligt tilbud om overtagelse af samtlige aktier i et andet luftfartsselskab (herefter »målselskabet«). I den anledning afholdt Ryanair udgifter til rådgivningsydelser og andre tjenesteydelser i forbindelse med den påtænkte erhvervelse (herefter »de omtvistede tjenesteydelser«). Af hensyn til overholdelse af konkurrenceretten kunne transaktionen imidlertid ikke fuldt ud gennemføres, og Ryanair kunne således kun erhverve en del af målselskabets aktiekapital.

9 Ryanair anmodede om fradrag for den indgående moms af disse udgifter, idet selskabet gjorde gældende, at det var dets hensigt, efter at have overtaget kontrollen med målselskabet, at gribe ind i sidstnævntes administration ved at levere momsplichtige administrationsydelser til dette.

10 Skatte- og afgiftsmyndigheden afslog anmodningen om fradrag, hvorefter Ryanair klagede til Tax Appeals Commission (klagenævn for skatte- og afgiftssager, Irland), der ikke gav medhold i klagen. Ryanair indbragte sagen for Circuit Court (kredsdomstol, Irland), der ligeledes fulgte skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse. Circuit Court (kredsdomstol) forelagde dog spørgsmål for High Court (appeldomstol, Irland) med henblik på dennes udtalelse. Da denne retsinstans stadfæstede afgørelsen fra Circuit Court (kredsdomstol), har Ryanair iværksat appel ved Supreme Court (øverste domstol, Irland).

11 Den forelæggende ret er nærmere bestemt i tvivl om, hvilken sammenhæng der er mellem dom af 14. februar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), om retten til at fradrage moms betalt som led i forberedelsen af økonomisk virksomhed, og dom af 27. september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), om et holdingselskabs ret til at fradrage indgående moms af tjenesteydelser leveret til dette i forbindelse med overtagelsen af kapitalandele i dets datterselskaber.

12 Under disse omstændigheder har Supreme Court (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»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 [direktivs] 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. september 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?»

Om de præjudicielle spørgsmål

13 Den forelæggende ret ønsker med spørgsmålene, der skal behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4 og 17 skal fortolkes således, at de giver et selskab som det i hovedsagen omhandlede, der har til hensigt at erhverve samtlige aktier i et andet selskab med henblik på at udøve økonomisk virksomhed, der består i levering af momsplichtige administrationsydelser til sidstnævnte, ret til fradrag for indgående moms af udgifter til rådgivningsydelser, som er afholdt i forbindelse med et offentligt overtagelsestilbud, selv om det har vist sig, at denne økonomiske virksomhed ikke blev realiseret.

14 Indledningsvis henledes opmærksomheden på, at Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som trådte i kraft den 1. januar 2007, har erstattet sjette direktiv uden at bibringe indholdsmæssige ændringer i forhold til dette. Det følger heraf, at da de relevante bestemmelser i sjette direktiv i det væsentlige har samme indhold som bestemmelserne i direktiv 2006/112, finder Domstolens praksis vedrørende det sidstnævnte direktiv ligeledes anvendelse på sjette direktiv.

15 Med henblik på at besvare de forelagte spørgsmål skal det fastlægges, om et selskab, der har til hensigt at erhverve samtlige aktier i et andet selskab med henblik på at udøve økonomisk virksomhed, der består i levering af momspligtige administrationsydelser til sidstnævnte, kan anses for en afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, og i givet fald dels, om selskabet handlede som afgiftspligtig person, da det fik leveret de omtvistede tjenesteydelser, dels, hvorvidt og i hvilket omfang den indgående moms af de for disse tjenesteydelser afholdte udgifter er fradragsberettiget.

16 Det skal for det første bemærkes, at et selskab, hvis eneste formål er at besidde kapitalinteresser i andre selskaber, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder, ikke er en afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4 og ikke har ret til fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17. Den blotte erhvervelse eller den blotte indehavelse af selskabsandele skal således ikke i sig selv anses for økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, som gør indehaveren til en afgiftspligtig person, eftersom det forhold i sig selv, at der erhverves kapitalandele i andre virksomheder, ikke udgør en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter. Således er et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun en følge af ejendomsretten til godet (dom af 30.5.2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, præmis 36, og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

17 Det forholder sig anderledes, når der samtidig med besiddelsen af kapitalandele sker direkte eller indirekte indgriben i administrationen af de selskaber, hvori kapitalandelene besiddes, hvis denne giver anledning til momspligtige transaktioner, såsom levering af administrative, finansielle, kommercielle og tekniske tjenesteydelser, bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, indehaveren af kapitalandelene har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager (jf. i denne retning dom af 30.5.2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, præmis 37, og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 20 og 21 og den deri nævnte retspraksis).

18 Da økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktiv kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, må forberedende handlinger desuden være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed (dom af 29.2.1996, NZO, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis). Enhver person, hvis hensigt – der bestyrkes af objektive forhold – er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed, og som afholder de første investeringsomkostninger med henblik herpå, skal således betragtes som en afgiftspligtig person (dom af 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 34, og af 14.3.2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

19 Det følger heraf, at et selskab, der gennemfører forberedelser som led i et projekt med erhvervelse af aktier i et andet selskab med den hensigt at udøve økonomisk virksomhed, der består i at gribe ind i sidstnævntes administration ved at levere momspligtige administrationsydelser til dette selskab, skal anses for en afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand.

20 I det foreliggende tilfælde fremgår det af sagsakterne for Domstolen, at Ryanairs hensigt

med den påtænkte erhvervelse af aktier i målselskabet var at levere momspligtige administrationsydelser til sidstnævnte og dermed at udøve økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand. Følgelig må det konkluderes, at Ryanair i forbindelse med denne erhvervelse skal anses for en afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand.

21 Hvad for det andet angår fradragsretten følger det af sjette direktivs artikel 17, at for så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af en vare eller modtagelse af en tjenesteydelse, anvender varen eller tjenesteydelsen i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for nævnte vare eller tjenesteydelse. I henhold til sjette direktivs artikel 10, stk. 2, første afsnit, og artikel 17 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, dvs. på det tidspunkt, hvor levering af varen eller tjenesteydelsen finder sted (dom af 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

22 Fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. er en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

23 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

24 Princippet om momsens neutralitet med hensyn til afgiftsbyrden på virksomhederne nødvendiggør, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed, og det ville stride mod nævnte princip at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige indtægt opstår. Enhver anden fortolkning ville medføre, at den erhvervsdrivende måtte bære momsomkostningen i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, uden at han gives mulighed for at fradrage denne, og ville på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostninger, alt efter om de afholdes før den faktiske drift af virksomheden eller under virksomhedens drift (dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl., C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

25 Desuden bevares fradragsretten, når den én gang er opstået, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke efterfølgende er blevet realiseret og dermed ikke har givet anledning til afgiftspligtige transaktioner (dom af 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 20), eller den afgiftspligtige ikke har kunnet anvende de varer eller tjenesteydelser, der har givet anledning til fradrag, som led i afgiftspligtige transaktioner på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på (dom af 8.6.2000, Midland bank, C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 22, og af 15.1.1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, præmis 20). Enhver anden fortolkning ville stride mod princippet om momsens neutralitet med hensyn til afgiftsbyrden på virksomheden. Det ville give anledning til ubegrundede forskelle i den afgiftsmæssige behandling af i øvrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udøver afgiftsmæssige transaktioner, dels af andre, som ved investeringer agter at påbegynde en virksomhed, som kan være kilden til afgiftspligtige transaktioner. Det ville ligeledes skabe vilkårlige forskelle blandt de sidstnævnte virksomheder, fordi den endelige fradragsgodkendelse skulle afhænge af, hvorvidt investeringerne har ført til afgiftspligtige transaktioner (dom af 29.2.1996, INZO, C-110/94,

EU:C:1996:67, præmis 22).

26 Det følger desuden af fast retspraksis, at en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig for, at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage den betalte indgående moms, og for, at omfanget af denne ret kan fastlægges. Således er retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for varer og tjenesteydelser, betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse varer eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige udgående transaktioner, der giver ret til fradrag (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

27 Den afgiftspligtige har dog ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de varer og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

28 I forbindelse med kriteriet om en direkte tilknytning, som skattemyndighederne og de nationale retter skal anvende, tilkommer det disse at tage alle de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, i betragtning og kun at tage hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed. Om der foreligger en sådan tilknytning, afhænger således af det objektive indhold af den omhandlede transaktion (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

29 Når varer eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person har tilknytning til afgiftsfrigagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der derimod hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

30 Det følger heraf, at for at opnå fuldt fradrag for den betalte moms skal den eneste anledning til de afholdte udgifter principielt være den påtænkte økonomiske virksomhed, dvs. leveringen til målselskabet af de momspligtige administrationsydelser (jf. i denne retning dom af 8.2.2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, præmis 33 og 36, af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 29 og 30, og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 25). Såfremt disse udgifter også delvist vedrører afgiftsfrigaget virksomhed eller ikke-økonomisk virksomhed, kan momsen betalt af disse udgifter kun fradrages delvist (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 46 og 47, og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 28-30).

31 I det foreliggende tilfælde fremgår det af sagsakterne for Domstolen, at de omtvistede tjenesteydelser blev leveret til Ryanair, mens dette selskab havde til hensigt ved den påtænkte erhvervelse af aktier i målselskabet at udøve økonomisk virksomhed, der skulle bestå i at levere momspligtige administrationsydelser til sidstnævnte. Det fremgår således for det første, at Ryanair handlede som afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor selskabet afholdt udgifterne til de omtvistede tjenesteydelser. Herved fik Ryanair derfor principielt ret til straks at fradrage den indgående moms af disse tjenesteydelser, selv om denne økonomiske virksomhed, der skulle give

anledning til afgiftspligtige transaktioner, i sidste ende ikke blev realiseret og derfor ikke gav anledning til sådanne transaktioner. Hvad for det andet angår betingelserne for at udøve fradragsretten og særligt fradragsrettens omfang skal udgifterne afholdt med henblik på at erhverve aktierne i målselskabet anses for at kunne henføres til gennemførelsen af nævnte økonomiske virksomhed, der bestod i at foretage transaktioner, som gav fradragsret. Disse udgifter har som sådanne en direkte og umiddelbar forbindelse med hele denne økonomiske virksomhed og er følgelig en del af generalomkostningerne i forbindelse hermed. Den hermed forbundne moms giver derfor fuld fradragsret.

32 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 4 og 17 skal fortolkes således, at de giver et selskab som det i hovedsagen omhandlede, der har til hensigt at erhverve samtlige aktier i et andet selskab med henblik på at udøve økonomisk virksomhed, der består i levering af momspligtige administrationsydelser til sidstnævnte, ret til fuldt fradrag for indgående moms af udgifter til rådgivningsydelser, som er afholdt i forbindelse med et offentligt overtagelsestilbud, selv om det har vist sig, at denne økonomiske virksomhed ikke blev realiseret, såfremt den eneste anledning til disse udgifter var den påtænkte økonomiske virksomhed.

Sagsomkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 4 og 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at de giver et selskab som det i hovedsagen omhandlede, der har til hensigt at erhverve samtlige aktier i et andet selskab med henblik på at udøve økonomisk virksomhed, der består i levering af administrationsydelser, der er merværdiafgiftspligtige (moms), til sidstnævnte, ret til fuldt fradrag for indgående moms af udgifter til rådgivningsydelser, som er afholdt i forbindelse med et offentligt overtagelsestilbud, selv om det har vist sig, at denne økonomiske virksomhed ikke blev realiseret, såfremt den eneste anledning til disse udgifter var den påtænkte økonomiske virksomhed.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.