

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

17 päivänä lokakuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Verovelvollisen käsite – Holdingyhtiö – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Neuvontapalveluihin, jotka on hankittu tarkoituksena ostaa toisen yhtiön osakkeita, liittyvät menot – Ostajayhtiön aikomus suorittaa hallinnointipalveluja ostotarjouksen kohteena olevalle yhtiölle – Tällaisia palveluja ei ole suoritettu – Hankituista palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus

Asiassa C-249/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Supreme Court (ylin tuomioistuin, Irlanti) on esittänyt 8.5.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.5.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ryanair Ltd

vastaaan

The Revenue Commissioners,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: varapresidentti R. Silva de Lapuerta, joka hoitaa ensiäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. ?ere?,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.3.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Ryanair Ltd, edustajinaan T. Mc Namara, solicitor, R. Aylward, BL, ja M. Hayden, SC,
- The Revenue Commissioners, asiamiehinään M. Browne, L. Williams ja A. Joyce,
- Irlanti, asiamiehinään M. Browne, L. Williams ja A. Joyce, avustajinaan S. Davey, solicitor, Ú. Tighe, BL, ja G. Clohessy, SC,
- Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 3.5.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 4 ja 17 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Ryanair Ltd ja Revenue Commissioners (verohallinto, Irlanti) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi myöntämästä Ryanairille oikeutta vähentää sen toista yhtiötä koskevan julkisen ostotarjouksen yhteydessä käyttämistä neuvontapalveluista maksama arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Direktiivin 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan”.

6 Direktiivin 17 artiklan, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, 1 kohdassa säädetään, että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Lentoyhtiö Ryanair teki vuonna 2006 julkisen ostotarjouksen toisen lentoyhtiön (jäljempänä ostotarjouksen kohteena oleva yhtiö) koko osakekannasta. Sille aiheutui tässä yhteydessä menoja, jotka liittyivät neuvontapalveluihin ja muihin suunniteltuun ostoon liittyviin palveluihin (jäljempänä riidanalaiset palvelut). Mainittua liiketoimintaa ei kuitenkaan voitu toteuttaa täysimääräisesti kilpailuoikeuden noudattamista koskevista syistä, joten Ryanair sai hankkia ainoastaan osan mainitun yhtiön osakepääomasta.

9 Ryanair pyysi saada vähentää näihin menoihin liittyvän arvonlisäveron ja totesi aikoneensa

ostotarjouksen kohteena olevan yhtiön ostettuaan osallistua sen hallintoihin suorittamalla sille arvonlisäverollisia hallinnointipalveluja.

10 Verohallinnon evättyä vähennyksen Ryanair esitti oikaisuvaatimuksen Tax Appeals Commissionille (verovalituslautakunta, Irlanti), joka hylkäsi sen. Ryanair teki valituksen Circuit Courtiin (alempi piirituomioistuin, Irlanti), joka vahvisti verohallinnon kannan. Circuit Court pyysi kuitenkin High Courtilta (ylempi piirituomioistuin, Irlanti) lausuntoa kansallisessa ennakkoratkaisumenettelyssä. High Courtin vahvistettua Circuit Courtin ratkaisun Ryanair valitti asiasta Supreme Courtiin (ylin tuomioistuin, Irlanti).

11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii pääasiallisesti sitä, miten 14.2.1985 annettu tuomio Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), joka koski taloudellisen toiminnan valmistelun yhteydessä suoritetun arvonlisäveron vähennyskelpoisuutta, ja 27.9.2001 annettu tuomio Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495), jossa oli kyseessä holdingyhtiön oikeus vähentää arvonlisävero, joka rasitti palveluja, jotka sille suoritettiin sen hankkiessa osuuden sen tytäryhtiöistä, on suhteutettava toisiinsa.

12 Tässä tilanteessa Supreme Court on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko mahdollisen ostajan aikomusta tarjota tulevaisuudessa hallinnointipalveluja ostotarjouksen kohteena olevalle yritykselle edellyttäen, että ostotarjous hyväksytään, pitää riittävänä osoituksena siitä, että ostaja harjoittaa [kuudennen direktiivin] 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa niin, että mahdollisen ostajan tarjouksensa valmistelemiseksi hankkimista tavaroista tai palveluista maksamaa arvonlisäveroa voidaan mahdollisesti pitää sellaisiin ostoihin sisältyvänä verona, joita aiotaan käyttää tällaisten hallinnointipalvelujen suorittamisesta muodostuvaan taloudelliseen toimintaan?

2) Voiko mahdollisen yritysoston yhteydessä hankittujen asiantuntijapalvelujen ja myyntiliiketoimen, joka muodostuu mahdollisesta hallinnointipalvelujen suorittamisesta ostotarjouksen kohteena olevalle yritykselle edellyttäen, että tarjous hyväksytään, välillä olla [27.9.2001 annetussa tuomiossa Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495)] edellytetty riittävän ’suora ja välitön yhteys’, joka oikeuttaa näistä asiantuntijapalveluista maksetun arvonlisäveron vähennykseen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, joita on arvioitava yhdessä, pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 4 ja 17 artiklaa tulkittava siten, että niissä annetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle yhtiölle, joka aikoo hankkia toisen yhtiön koko osakekannan voidakseen harjoittaa taloudellista toimintaa, joka muodostuu arvonlisäverollisten hallinnointipalvelujen suorittamisesta viimeksi mainitulle yhtiölle, oikeus vähentää julkisen ostotarjouksen yhteydessä hankkimistaan neuvontapalveluista maksamansa arvonlisävero, vaikka osoittautuu, että tämä taloudellinen toiminta ei ole toteutunut.

14 Aluksi on todettava, että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), joka tuli voimaan 1.1.2007, kumottiin kuudes direktiivi tekemättä kuitenkaan sen asiasisältöön vaikuttavia muutoksia. Tästä seuraa, että koska asian kannalta merkityksellisillä kuudennen direktiivin säännöksillä on pääosin sama ulottuvuus kuin direktiivin 2006/112 säännöksillä, viimeksi mainittua direktiiviä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on sovellettavissa myös kuudenteen direktiiviin.

15 Ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamiseksi on selvitettävä, voidaanko yhtiön, joka aikoo

hankkia toisen yhtiön koko osakekannan voidakseen harjoittaa taloudellista toimintaa, joka muodostuu arvonlisäverollisten hallinnointipalvelujen suorittamisesta viimeksi mainitulle yhtiölle, katsoa olevan kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen, ja tarvittaessa, onko se toiminut verovelvollisen ominaisuudessa, kun riidanalaiset palvelut suoritettiin sille, ja toisaalta, onko tällaisista palveluista aiheutuneisiin menoihin liittyvä arvonlisävero vähennyskelpoinen, ja jos näin on, missä määrin.

16 Ensinnäkin on muistutettava, että yhtiö, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yhtiöistä ja joka ei välittömästi tai välillisesti osallistu näiden yhtiöiden hallintaan, ei ole kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettu arvonlisäverovelvollinen eikä sillä ole mainitun direktiivin 17 artiklan mukaista vähennysoikeutta. Pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole sellaisenaan pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, joka tekisi kyseisestä hankkijasta tai hallussapitäjästä verovelvollisen, koska pelkkä rahoituksellisten osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei ole omaisuuden käyttämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Mahdollisen osingon, joka on osakkuuden tuottoa, saaminen perustuu näet pelkästään omaisuuden omistamiseen (tuomio 30.5.2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, 36 kohta ja tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Tilanne on toinen, jos osuuden omistamiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen omistettujen yhtiöiden hallintaan, kun siihen sisältyy hallinto- ja talouspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia arvonlisäverotettavia liiketoimia, jolloin hallintaan osallistumisena ei kuitenkaan pidetä niiden oikeuksien käyttämistä, joita osuuksien omistajalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä (ks. vastaavasti tuomio 30.5.2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, 37 kohta ja tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 20 ja 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Koska kuudennessa direktiivissä tarkoitettu taloudellinen toiminta voi lisäksi koostua useista perättäisistä toimenpiteistä, valmistelevaa toimintaa on jo pidettävä taloudelliseen toimintaan kuuluvana (tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin ollen jokaista, jolla objektiivisten seikkojen perusteella on aikomus aloittaa itsenäinen taloudellisen toiminnan harjoittaminen ja jolle aiheutuu tästä syystä ensimmäisiä investointikustannuksia, on pidettävä verovelvollisena (tuomio 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, 34 kohta ja tuomio 14.3.2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Tästä seuraa, että yhtiötä, joka suorittaa toisen yhtiön osakkeiden ostohankkeeseen liittyviä valmistelevia toimia aikomuksenaan harjoittaa taloudellista toimintaa, joka muodostuu osallistumisesta viimeksi mainitun yhtiön hallintaan suorittamalla sille arvonlisäverollisia hallinnointipalveluja, on pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna verovelvollisena.

20 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että Ryanairin aikomuksena oli ostotarjouksen kohteena olevan yhtiön ostettuaan suorittaa viimeksi mainitulle yhtiölle arvonlisäverollisia hallinnointipalveluja ja harjoittaa tällä perusteella kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa. Ryanairin on näin ollen katsottava olevan tämän oston yhteydessä kuudennessa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen.

21 Toiseksi vähennysoikeudesta on todettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklasta käy ilmi, että jos tavara tai palvelu käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on hankkiessaan tavaran tai palvelun tässä ominaisuudessaan oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu kyseisestä tavarasta tai palvelusta. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 17 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun

vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, eli tavaroiden luovutushetkellä tai palvelujen suoritushetkellä (tuomio 22.3.2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettu vähennysoikeus kuuluu kiinteästi arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä voida lähtökohtaisesti rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Periaate, jonka mukaan arvonlisäverotuksessa on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen, edellyttää, että yrityksen tarpeita ja toiminnan aloittamista varten syntyneitä ensimmäisiä investointimenoja on pidettävä taloudellisena toimintana, ja olisi tämän periaatteen vastaista katsoa, että taloudellinen toiminta alkaisi vasta, kun verotettavia tuloja syntyy. Jokainen muunlainen tulkinta johtaisi siihen, että arvonlisävero rasittaisi taloudellista toimijaa sen taloudellisessa toiminnassa ilman, että sillä olisi mahdollisuutta vähentää arvonlisäveroa, ja siihen, että yrityksen tarpeita varten toteutetut investointimenot jaettaisiin sattumanvaraisesti ennen varsinaista yritystoiminnan aloittamista ja sen jälkeen suoritettuihin investointimenoihin (tuomio 21.3.2000, Gabalfrisa ym., C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Lisäksi tämä vähennysoikeus säilyy kerran synnyttyään, vaikka suunniteltu taloudellinen toiminta ei olisi myöhemmin toteutunutkaan eikä verollisia liiketoimia näin ollen olisi tehty (tuomio 29.2.1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, 20 kohta) tai vaikka verovelvollinen ei olisi tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys (tuomio 8.6.2000, Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, 22 kohta ja tuomio 15.1.1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, EU:C:1998:1, 20 kohta). Toisenlainen tulkinta olisi vastoin sitä periaatetta, että arvonlisäverotuksessa on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen. Toisenlainen tulkinta johtaisi sellaisten yritysten, jotka jo tekevät verollisia liiketoimia, ja sellaisten yritysten, jotka aikovat aloittaa verollisten liiketoimien lähteenä olevan toiminnan investointeja tekemällä, verotukselliseen kohtelemiseen perusteettomasti eri tavoin samanlaisen investointitoiminnan osalta. Samalla tapaa sattumanvaraisia eroja syntyisi viimeksi mainittujen yritysten osalta siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen olisi riippuvainen siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät (tuomio 29.2.1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, 22 kohta).

26 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan

vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Verovelvollisella on kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Sovellettaessa suoraa yhteyttä koskevaa arviointiperustetta – mikä on verohallinnon ja kansallisten tuomioistuinten tehtävä – on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ja huomioon on otettava vain ne liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen toimintaan. Tällaisen yhteyden olemassaolo on näin ollen arvioitava kyseisen liiketoimen objektiivisen sisällön perusteella (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Sitä vastoin silloin, kun verovelvollisen hankkimilla tavaroilla tai palveluilla on yhteys verosta vapautettuun toimintaan tai ne eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Tästä seuraa, että edellytyksenä sille, että maksettu arvonlisävero voidaan vähentää täysimääräisesti, on lähtökohtaisesti se, että syntyneiden menojen yksinomaisena syynä on suunniteltu taloudellinen toiminta eli arvonlisäverollisten hallinnointipalvelujen suorittaminen ostotarjouksen kohteena olevalle yhtiölle (ks. vastaavasti tuomio 8.2.2007, Investrand, C?435/05, EU:C:2007:87, 33 ja 36 kohta; tuomio 13.3.2008, Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, 29 ja 30 kohta ja tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C?108/14 ja C?109/14, EU:C:2015:496, 25 kohta). Mikäli nämä menot liittyisivät osittain myös verottomaan toimintaan tai muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, näistä menoista maksettu arvonlisävero voitaisiin vähentää vain osittain (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, 46 ja 47 kohta ja tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C?108/14 ja C?109/14, EU:C:2015:496, 28–30 kohta).

31 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että riidanalaiset palvelut on suoritettu Ryanairille, jonka aikomuksena oli ostotarjouksen kohteena olevan yhtiön osakekannan ostettuaan harjoittaa taloudellista toimintaa, joka muodostui arvonlisäverollisten hallinnointipalvelujen suorittamisesta viimeksi mainitulle yhtiölle. Näin ollen vaikuttaa yhtäältä siltä, että Ryanair on toiminut verovelvollisen ominaisuudessa, kun se on toteuttanut riidanalaisiin palveluihin liittyvät menot. Näin toimiessaan Ryanairilla on siis yhtäältä lähtökohtaisesti oikeus vähentää välittömästi näistä palveluista maksamansa arvonlisävero, vaikka tämä taloudellinen toiminta, jonka piti johtaa verollisiin liiketoimiin, ei lopulta toteutunut eikä verollisia liiketoimia näin ollen ole toteutettu. Toisaalta vähennysoikeuden käytön edellytyksistä ja erityisesti vähennysoikeuden laajuudesta on todettava, että ostotarjouksen kohteena olevan yhtiön osakkeiden ostosta aiheutuneiden menojen on katsottava liittyvän mainitun, vähennykseen oikeuttavien liiketoimien toteuttamisesta muodostuvan taloudellisen toiminnan harjoittamiseen. Tässä yhteydessä näillä menoilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan ja ne ovat näin ollen osa verovelvollisen yleiskuluja. Tästä seuraa, että niihin liittyvä arvonlisävero voidaan vähentää täysimääräisesti.

32 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 4 ja 17 artiklaa on tulkittava siten, että niissä annetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle yhtiölle, joka aikoo hankkia toisen yhtiön koko osakekannan voidakseen harjoittaa taloudellista toimintaa, joka muodostuu arvonlisäverollisten hallinnointipalvelujen suorittamisesta viimeksi mainitulle yhtiölle, oikeus vähentää julkisen ostotarjouksen yhteydessä hankkimistaan neuvontapalveluista maksamansa koko arvonlisävero, vaikka osoittautuu, että tämä taloudellinen toiminta ei ole toteutunut, kunhan näiden menojen yksinomaisena syynä on suunniteltu taloudellinen toiminta.

Oikeudenkäyntikulut

33 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 ja 17 artiklaa on tulkittava siten, että niissä annetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle yhtiölle, joka aikoo hankkia toisen yhtiön koko osakekannan voidakseen harjoittaa taloudellista toimintaa, joka muodostuu arvonlisäverollisten hallinnointipalvelujen suorittamisesta viimeksi mainitulle yhtiölle, oikeus vähentää julkisen ostotarjouksen yhteydessä hankkimistaan neuvontapalveluista maksamansa koko arvonlisävero, vaikka osoittautuu, että tämä taloudellinen toiminta ei ole toteutunut, kunhan näiden menojen yksinomaisena syynä on suunniteltu taloudellinen toiminta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.