



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 6 september 2018¹

Mål C-502/17

**C&D Foods Acquisition ApS
mot
Skatteministeriet**

(begäran om förhandsavgörande från Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Holdingbolag –
Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – Utgifter för tjänster som utnyttjats med avseende på en
planerad försäljning av andelar i ett dotterbolag”

I. Inledning

1. Domstolen har redan i flera tidigare mål befattat sig med rätten för ett holdingbolag att göra avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med förvärv av bolagsandelar.² Förevarande mål avser det omvända fallet, som dock hittills inte har prövats lika ofta, nämligen att ett holdingbolag avyttrar bolagsandelar.³

2. Detta mål ger således domstolen tillfälle att ytterligare precisera sin praxis kring holdingbolags avdragsrätt. I synnerhet kommer även förutsättningarna för att det ska föreligga ett sådant direkt och omedelbart samband med en viss utgående transaktion som krävs preciseras.

II. Tillämpliga bestämmelser

3. Målets unionsrättsliga ram utgörs av bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).⁴

4. Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

¹ Originalspråk: tyska.

² Se, bland annat, dom av den 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268), dom av den 14 november 2000, Floridienne och Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623), dom av den 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496) liksom även mitt förslag till avgörande i målet Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301).

³ Beträffande denna situation vill jag särskilt erinra om domen av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665).

⁴ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

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. ...”

5. Artikel 135 i mervärdesskattedirektivet har i relevanta delar följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt: ...

f) Transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2 ...”

6. Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Enligt artikel 168 i direktivet gäller 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. ...”

7. Vad gäller dansk rätt kan särskilt nämnas den vid tiden för omständigheterna i det nationella målet gällande Lovbekendtgørelse nr 966 av den 14 oktober 2005 (mervärdesskattelagen).

III. Faktiska omständigheter och målet vid den nationella domstolen

8. Det danska bolaget C&D Foods hör till den internationella koncernen Arovit. C&D Foods ägde under den omtvistade tidsperiod som det nationella målet avser 100 procent av aktierna i Arovit Holding, som i sin tur ägde alla aktier i Arovit Petfood. Till koncernen hör även 13 andra bolag i olika europeiska länder vilkas aktier Arovit Petfood äger.

9. Från 2007 tillhandahöll C&D Foods sitt dotterdotterbolag Arovit Petfood på grundval av ett förvaltningsavtal olika mervärdesskattepliktiga förvaltnings- och IT-tjänster, som till exempel bokföring, controlling och budgetering. Som ersättning erhöll C&D Foods ett belopp från Arovit Petfood som motsvarade de betalade lönekostnaderna med tillägg för en ”mark up” på 10 procent och dansk mervärdesskatt på 25 procent av detta belopp. I förhållande till de andra bolagen i koncernen var C&D Foods roll endast att äga aktierna i dessa bolag.

10. År 2009 förvärvade det isländska kreditinstitutet Kaupthing Bank Arovit-koncernen som hade råkat i ekonomiskt trångmål. Kaupthing Bank lät olika revisionsbyråer och advokatbyrån Holst Advokater undersöka möjligheterna att omstrukturera Arovit-koncernen. I syfte att göra detta slöt de konsultavtal med de berörda revisionsbyråerna vars arvoden inklusive mervärdesskatt betalades av C&D Foods.

11. Inom ramen för denna prövning upprättade Holst Advokater även minst ett avtal för C&D Foods vars föremål var försäljningen av aktierna som C&D Foods ägde i Arovit Holding och Arovit Petfood till en ännu icke namngiven köpare. Holst Advokater fakturerade C&D Foods motsvarande arvode jämte mervärdesskatt för denna rådgivningstjänst. Försäljningsförsöken gavs dock upp under hösten 2009, eftersom man inte fann någon köpare.

12. C&D Foods gjorde avdrag för mervärdesskatten som betalats till Holst Advokater och revisionsbyråerna när arvoden betalades. Både SKAT (den danska tull- och skattemyndigheten) och efter överklagande även Landsskatteretten (högsta myndigheten för överklagande i skatteärenden) nekade dock C&D Foods avdrag för mervärdesskatten. Landsskatteret motiverade sitt beslut med att konsulttjänsterna inte tillhandahållits C&D Foods och att det inte föreligger ett sådant samband som krävs mellan utgifterna och utgående mervärdesskattepliktiga transaktioner hos C&D Foods.

13. C&D Foods överklagade dessa beslut som på grund av deras principiella betydelse anhängiggjordes i första instans vid Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark). Genom beslut av den 15 augusti 2017 som inkom till domstolen den 18 augusti 2017 vilandeförklarade Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark) förfarandet och hänsköt följande frågor för förhandsavgörande till domstolen enligt artikel 267 FEUF:

- 1) Ska artikel 168 i direktiv 2006/112 tolkas så, att ett holdingbolag under sådana omständigheter som i det nationella målet har rätt till fullt avdrag för mervärdesskatt på ingående tjänster i samband med due diligence-undersökningar för en planerad men inte genomförd försäljning av aktier i ett dotterbolag till vilket holdingbolaget tillhandahåller mervärdesskattepliktiga administrations- och it-tjänster?
- 2) Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 att priset för de mervärdesskattepliktiga administrations- och it-tjänsterna som holdingbolaget tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet har fastställts till ett belopp som motsvarar holdingbolagets lönekostnader med tillägg av en "mark-up" på 10 procent?
- 3) Kan det oberoende av svaren på fråga 1 och fråga 2 föreligga avdragsrätt för de rådgivningskostnader som avses i det nationella målet i egenskap av allmänna kostnader och om så är fallet under vilka villkor?

14. Konungariket Danmark och kommissionen har avgivit skriftliga yttranden under förfarandet inför domstolen

IV. Rättslig bedömning

15. Den hänskjutande domstolen vill med sina tre frågor i huvudsak få klarhet i huruvida ett holdingbolag som utövar ekonomisk verksamhet har avdragsrätt för utgifter som står i samband med en planerad avyttring av bolagsandelar. Holdingbolagets ekonomiska verksamhet består just i att tillhandahålla företagsledningstjänster till dotterdotterbolaget⁵ vars aktier ska säljas tillsammans med aktierna i dotterbolaget.

A. Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

16. Rätt att dra av ingående mervärdesskatt föreligger enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. En förutsättning för detta är att den beskattningsbara personen är mottagare av de aktuella varorna eller tjänsterna.⁶ Avdragsrätt för C&D Foods kan således endast komma i fråga för mervärdesskatt som betalats i samband med konsulttjänster som bolaget självt tagit emot. Det är däremot redan från början uteslutet att C&D Foods kan göra avdrag för de mervärdesskattepliktiga tjänster som tagits emot av Kaupthing Bank.

⁵ Enligt fast rättspraxis utgör detta ekonomisk verksamhet, se 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), 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).

⁶ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 32).

17. Den hänskjutande domstolen påpekar visserligen att begäran om förhandsavgörande inte avser frågan om vem som rätteligen skulle bära de mervärdesskattepliktiga konsultarvodena. Det bör emellertid påpekas att domstolen inte är behörig att besvara hypotetiska tolkningsfrågor.⁷ Nedanstående resonemang avser därför endast avdrag för den mervärdesskatt som betalats till Holst Advokater, eftersom det endast är beträffande denna mervärdesskatt som det av beslutet att begära förhandsavgörande entydigt framgår att C&D Foods var mottagare av konsulttjänsterna.

B. Svar på tolkningsfrågorna

18. Den första tolkningsfrågan berör allmänt C&D Foods rätt att göra avdrag för de mervärdesskattepliktiga rådgivningstjänster som Holst Advokater har tillhandahållit i samband med den planerade försäljningen av aktierna i Arovit Petfood.

19. Den andra och tredje frågan berör i synnerhet det ”direkta och omedelbara sambandet” mellan de omtvistade utgifterna och de konkreta respektive planerade utgående transaktionerna, alltså med transaktionerna som följer av förvaltningsavtalet med Arovit Petfood respektive den planerade aktieförsäljningen.

20. Eftersom sambandet med den ekonomiska verksamheten är en förutsättning för den rätt till avdrag som avses i fråga 1 ska alla tre tolkningsfrågorna besvaras samtidigt.

21. Den hänskjutande domstolens tvivel med avseende på C&D Foods avdragsrätt grundar sig i huvudsak på två punkter.

22. För det första uppkommer frågan huruvida den planerade försäljningen av aktierna över huvud taget är att anse som ekonomisk verksamhet och följaktligen omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (se avsnitt 1 nedan). I nästa steg uppkommer frågan huruvida och i förekommande fall under vilka omständigheter det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan den ingående transaktionen och en skattepliktig verksamhet. För det fall att de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med en icke skattepliktig transaktion föreligger nämligen inte heller avdragsrätt (se avsnitt 2 nedan).

23. För fullständighetens skull kommer jag slutligen även att undersöka under vilka omständigheter som frågan om sambandet med C&D Foods samlade ekonomiska verksamhet ska besvaras jakande (se avsnitt 3 nedan).

⁷ Dom av den 16 juli 1992, Meilicke (C-83/91, EU:C:1992:332, punkt 23), dom av den 22 november 2005, Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, punkterna 34 och 37), och dom av den 21 december 2016, Tele2 Sverige och Watson m.fl. (C-203/15 och C-698/15, EU:C:2016:970, punkt 130).

1. Huruvida försäljningen av aktierna i Arovit Petfood är att anse som ekonomisk verksamhet

24. Enbart förvärvet och innehavet av bolagsandelar ska enligt fast praxis visserligen inte anses utgöra sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.⁸ Det förhåller sig dock annorlunda om förvärvet eller innehavet av bolagsandelar har till syfte att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av bolaget.⁹ Som typiska former av deltagande i ett bolags förvaltning anses enligt rättspraxis administrativa, finansiella eller kommersiella tjänster (så kallade företagsledningstjänster).¹⁰

25. Tillhandahållande av företagsledningstjänster ska även i en konstellation som den i det nationella förfarandet, i vilken även ett mellanliggande holdingbolag används, anses som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Det avgörande för klassificeringen som ekonomisk verksamhet är att C&D Foods syftar till att uppnå skattepliktig omsättning. Detta visas tydligt av den senaste domen från domstolen i målet Marle Participations.¹¹

26. De fastslagna principerna ska enligt domstolens praxis även utsträckas till att omfatta transaktioner som avser avyttring av aktier eller andelar som innebär att ett skattepliktigt deltagande i dotterbolagets förvaltning avvecklas.¹²

27. Försäljningen av bolagsandelar utgör visserligen inte ekonomisk verksamhet i sig. Enligt domstolens praxis innebär principen om skatteneutralitet dock att inledandet och avslutandet av en ekonomisk verksamhet måste behandlas likadant.¹³ Precis som förvärv av andelar under vissa förutsättningar kan vara en förberedelse för en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, måste detsamma gälla för avyttring av andelar som innebär att en ekonomisk verksamhet avslutas. I annat fall skulle skillnaden mellan båda dessa scenarion vara godtycklig.¹⁴ Detta argument har kommissionen även understrukit i sitt skriftliga yttrande.

28. Domstolen har i synnerhet med avseende på avyttring av bolagsandelar i målet SKF ansett att ett holdingbolag bedrev ekonomisk verksamhet, när det avyttrade samtliga aktier i ett dotterbolag och därigenom avvecklade sitt ägande i detta bolag.¹⁵ Därigenom upphörde även den ekonomiska verksamheten som tidigare bestod i att tillhandahålla företagsledningstjänster till detta dotterbolag.¹⁶

29. En liknande situation ligger även till grund för målet vid den nationella domstolen. Genom försäljningen av aktierna i Arovit Holding tillsammans med aktierna i Arovit Petfood avsåg C&D Foods nämligen att avsluta sin ekonomiska verksamhet som bestod i att tillhandahålla skattepliktiga företagsledningstjänster till Arovit Petfood.

8 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).

9 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).

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 5 juli 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 35) – det är i detta avseende dock tveksamt huruvida uthyrning av en fastighet verkligen är att anse som deltagande i förvaltningen av ett bolag.

12 Dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 34).

13 Dom av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, punkt 33), dom av den 3 mars 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkterna 22–24), dom av den 26 maj 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 19), och dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 34).

14 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 35), dom av den 29 april 2004, Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267, punkt 39), och dom av den 3 mars 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkterna 23 och 24).

15 Dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 33).

16 Dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 32).

30. Denna slutsats påverkas inte heller av att intäkterna från andelsförsäljningen skulle användas till att betala skulder till den nya koncernägaren Kaupthing Bank, medan avsikten i målet SKF var en omstrukturering av koncernen. I motsats till vad som var fallet i målet SKF fanns således inga planerade framtida skattepliktiga transaktioner i det nu aktuella målet. Detta saknar dock betydelse av följande tre skäl:

31. För det första har domstolen fastställt att den beskattningsbara personen har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt till och med om denne efter att ha använt sig av de aktuella tjänsterna över huvud taget inte längre genomför några transaktioner eftersom dennes ekonomiska verksamhet har avslutats helt och hållet.¹⁷ Följaktligen kan inget annat gälla om den beskattningsbara personen använder motprestationen för de transaktioner som leder till att den ekonomiska verksamheten upphör för att betala skulder.

32. För det andra ska begreppet ekonomisk verksamhet – i likhet med andra begrepp som ingår i definitionen av skattepliktiga transaktioner enligt mervärdesskattedirektivet – fastställas objektivt¹⁸ och således oberoende av det slutliga syfte som en beskattningsbar person har i åtanke när denne genomför en transaktion.¹⁹ Den beskattningsbara personens ekonomiska motivation för att vidta en viss åtgärd kan således inte vara avgörande.

33. För det tredje går det inte heller att av domen i målet BLP Group dra slutsatsen att avdragsrätt generellt är utesluten vid transaktioner som genomförs i syfte att reglera skulder.

34. I det sistnämnda målet hade ett holdingbolag avyttrat andelar i ett dotterbolag som inte genomförde några skattepliktiga transaktioner i förhållande till holdingbolaget. BLP Group argumenterade för att det fanns ett samband med bolagets övriga skattepliktiga verksamhet i det att bolaget skulle använda intäkterna från andelsförsäljningen till att betala skulder och därigenom indirekt stärka sin övriga ekonomiska verksamhet. Domstolen godtog emellertid inte detta argument. Domstolen vägrade således i slutändan inte avdrag på grund av att intäkterna användes för att betala skulder, utan på grund av att det inte förelåg ett direkt och omedelbart samband med en skattepliktig verksamhet.²⁰

35. Det följer av det som anförts ovan att den planerade försäljningen av andelarna under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet – nämligen i syfte att avsluta en skattepliktig verksamhet – är att anse som ekonomisk verksamhet och således omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

¹⁷ Dom av den 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 35), dom av den 29 april 2004, Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267, punkt 39), och dom av den 3 mars 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkterna 23 och 24).

¹⁸ Se dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 44), dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 41), och dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 28).

¹⁹ Dom av den 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 24), dom av den 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 20), dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 38), och dom av den 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 25).

²⁰ Dom av den 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 27). Det återstår att pröva huruvida det föreligger ett direkt och omedelbart samband, se nedan punkt 36 och följande punkter i detta förslag till avgörande.

2. Finns det ett direkt och omedelbart samband med en skattepliktig verksamhet?

36. Avdrag för ingående mervärdesskatt kan dock endast göras gällande för utgifter som har ett direkt och omedelbart samband²¹ med en skattepliktig utgående transaktion. Enligt domstolens praxis har sådana utgifter ett direkt och omedelbart samband med vissa utgående transaktioner som utgör en del av kostnadskomponenterna för dessa transaktioner.²² Dessutom kan avdrag göras för ett företags allmänna kostnader som är en del av kostnadskomponenterna för ett företags samtliga produkter.²³

37. Det föreligger däremot i regel²⁴ inte någon avdragsrätt om det föreligger ett direkt och omedelbart samband med en icke skattepliktig verksamhet.²⁵

38. Medlemsstaterna ska emellertid undanta ”transaktioner ... inbegripet andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper” från mervärdesskatt enligt artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse har införlivats med nationell rätt genom 13 § stycke 1 punkt 11 i den danska mervärdesskattelagen.

39. Det följer av domstolens praxis att nämnda unionsrättsliga bestämmelse avser transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper, men som är mer än bara (punktvisa) förvärv och försäljningar av värdepapper, vilket definitivt inte utgör ekonomisk verksamhet.²⁶ Som visats ovan är detta fallet för den planerade försäljningen av aktierna i Arovit Petfood i det nationella förfarandet.²⁷

40. Följaktligen skulle den planerade transaktionen vara undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

41. Det ska därför prövas huruvida de omtvistade rådgivningstjänsterna står i ett direkt och omedelbart samband med den planerade icke skattepliktiga transaktionen.

42. Det är inte alltid möjligt att avgränsa en konkret utgående transaktion från övriga transaktioner som utgör en beskattningsbar persons samlade verksamhet. Om detta är möjligt, så är det dock nödvändigt att först pröva det direkta och omedelbara sambandet med just denna transaktion.²⁸ Det är först därefter möjligt att pröva huruvida de berörda utgifterna som kostnadskomponenter av alla tjänster hör direkt och omedelbart samman med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (så kallade allmänna kostnader).

21 Dom av den 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkterna 18 och 19), dom av den 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 20), dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57).

22 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 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28).

23 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 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29).

24 Vissa undantag regleras exempelvis i artikel 169 i mervärdesskattedirektivet.

25 Dom av den 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 28), dom av den 14 september 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punkt 20), dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 28), dom av den 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 30), och dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 59), liksom mitt förslag till avgörande i de förenade målen Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, punkt 37).

26 Dom av den 13 december 2001, CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, punkt 33), och dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 48).

27 Se punkt 26 i detta förslag till avgörande.

28 Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i de förenade målen Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, punkterna 36 och 37).

43. Vid avyttring av bolagsandelar har domstolen angett att fastställandet av ett direkt och omedelbart samband mellan en ingående prestation och denna transaktion ska grundas på huruvida uppkomna kostnader kan ingå i priset för aktierna eller andelarna.²⁹

44. Mot denna bakgrund verkar den hänskjutande domstolen anse att det inte finns något direkt och omedelbart samband med den planerade försäljningen av bolagsandelarna, eftersom rådgivningskostnaderna inte kunnat påverka priset på andelarna. Av denna anledning frågar den nationella domstolen i sin andra och tredje fråga vilka omständigheter som måste vara uppfyllda för att utgifterna för rådgivningstjänsterna ska kunna göras gällande som allmänna kostnader.

45. Det ska emellertid påpekas att domstolens formulering att de uppkomna kostnaderna ska ingå i aktiernas eller andelarnas pris inte betyder att en faktisk höjning av priset är nödvändig, till exempel genom att ett visst belopp måste läggas på försäljningspriset.

46. Det blir särskilt tydligt om man tar börsnoterade aktiebolag som exempel: priset på aktierna bestäms för dessa i regel med hjälp av den aktuella aktiekursen och inte genom en förhandling mellan säljare och köpare. Domstolens formulering ska följaktligen förstås som att utgifterna direkt måste ha en sådan effekt att vinsten av en konkret transaktion som avser andelar eller aktier minskar och inte endast påverkar företagets totala vinst. De ingående transaktionerna måste alltså ha ett sådant nära samband med andelsförsäljningen att de ur en ekonomisk synpunkt utgör direkta kostnadskomponenter i den eftersträlvade transaktionen.

47. Dessutom är – till skillnad från vad C&D Foods antagit – konstaterandet av ett samband med en icke skattepliktig andelsförsäljning inte utesluten redan på den grunden att försäljningen i slutändan inte genomfördes. I överensstämmelse med att förberedande handlingar erkänns som ekonomisk verksamhet är det i dessa fall, även vad gäller rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, avgörande att det finns ett samband med de transaktioner som den beskattningsbara personen avser att genomföra.³⁰

48. Ett sådant samband verkar – vilket kommissionen även betonar i sitt skriftliga yttrande – också föreligga mellan Holst Advokaters rådgivningstjänster och den avsedda försäljningen av andelarna i Arovit Petfood. Syftet med rådgivningen var att upprätta ett avtal avseende försäljning av andelarna. Utgifterna för rådgivningen verkar således ha ett direkt samband med den eftersträlvade icke skattepliktiga transaktionen.

49. Domen i målet Iberdrola talar inte heller på något sätt emot att använda detta kriterium. I den domen användes ett mycket generöst kriterium för att fastställa om det förelåg ett direkt samband. Domstolen uttalade sig dock inte, med avseende på denna situation, om hänförandet till en viss utgående transaktion, utan domstolens avgörande avsåg endast sambandet med den beskattningsbara personens samlade verksamhet.³¹

50. Mot bakgrund av dessa överväganden ankommer det på den hänskjutande domstolen att fastställa³² huruvida de aktuella rådgivningstjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med försäljningen av andelarna i Arovit Petfood, vilken är undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Om så är fallet, har C&D Foods inte rätt till avdrag.

29 Dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 62), liksom dom av den 30 maj 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 56).

30 Se dom av den 29 november 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 27), och dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).

31 Se dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29).

32 Dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkterna 63 och 73).

3. Samband med den samlade ekonomiska verksamheten

51. Det är endast om – och detta betonar kommissionen även i sitt skriftliga yttrande – den hänskjutande domstolen konstaterar att det inte finns ett direkt och omedelbart samband med de icke skattepliktiga transaktionerna avseende den planerade aktieförsäljningen som det blir nödvändigt att pröva sambandet med den samlade ekonomiska verksamheten.³³

52. Samma principer gäller i huvudsak även i detta fall. I den utsträckning som domstolen även med avseende på avdrag för allmänna kostnader kräver att utgifterna för ingående tjänster alltid ingår i priset på varorna eller tjänsterna som den beskattningsbara personen levererar eller tillhandahåller,³⁴ så innebär det inte ett krav på ett numeriskt påslag på priset. Det är i stället att förstå som en beskrivning av det nödvändiga ekonomiska sambandet mellan ingående och utgående transaktioner.³⁵

53. En sådan koppling innebär dock inte ett krav på en faktisk prishöjning, utan endast att vissa utgifter hör till kostnadselementen för alla produkter eller tjänster som den beskattningsbara personen levererar eller tillhandahåller. Kommissionen har även understrukt detta i sitt skriftliga yttrande. Det som är avgörande är alltså att de ingående transaktionerna ekonomiskt och objektivt har ett samband med den skattepliktiga verksamheten,³⁶ till exempel genom att dessa påverkar vinstens storlek.

54. En annan lösning skulle innebära att en beskattningsbar person som inte vill eller kan höja sina priser trots ökade kostnader ska nekas avdrag. Detta skulle uppenbart strida mot neutralitetsprincipen.

55. Följaktligen är slutsatsen densamma även för den situationen att det görs ett fast vinstpålägg, som beskrivs i den andra tolkningsfrågan. I ett sådant fall är det visserligen uteslutet – och den hänskjutande domstolen verkar också ta sikte på detta med sin fråga – att utgifterna för rådgivningstjänsterna faktiskt påverkar priserna som C&D Foods beräknar för företagsledningstjänsterna. Avräkningen sker nämligen till ett pris som motsvarar lönekostnaderna med tillägg för en *mark up* på 10 procent. Detta leder emellertid inte i sig till att det aldrig kan anses föreligga ett samband med sådana transaktioner. Oberoende av en faktisk prishöjning hör vissa utgifter till kostnadskomponenterna för de varor eller tjänster som en beskattningsbar person levererar eller tillhandahåller.

56. Ett argument mot att medge fullt avdrag för ingående mervärdesskatt för de aktuella transaktionerna som allmänna kostnader är dock att rådgivningen möjligen även har ett samband med avyttringen av andelarna i det direkta dotterbolaget (Arovit Holding), till vilket C&D Foods fungerar som rent holdingbolag.³⁷ Det kan därför bli aktuellt att dela upp avdraget mellan den ekonomiska verksamhet och den icke ekonomiska verksamhet som bolaget bedriver. Det finns dock ingenting i tolkningsfrågorna som tyder på detta och beslutet att begära förhandsavgörande innehåller inte heller tillräckliga upplysningar för att domstolen ska kunna ge ett användbart svar i detta avseende.

57. Det är dock värt att ännu en gång påpeka att det under alla omständigheter inte är sambandet med den samlade ekonomiska verksamheten som är avgörande om det redan är möjligt att entydigt hänföra en viss ingående transaktion till en viss icke skattepliktig utgående transaktion. I detta fall finns inte längre något utrymme för att beakta den ingående transaktionen som en allmän kostnad.

³³ Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i de förenade målen Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, punkterna 36 och 37).

³⁴ Dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 60).

³⁵ Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i de förenade målen Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, punkterna 25–31).

³⁶ Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 29).

³⁷ Enligt rättspraxis ska rena finansiella holdingbolag dock inte anses som beskattningsbara personer i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, se 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), liksom punkt 24 i detta förslag till avgörande.

V. Förslag till avgörande

58. Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska Vestre Landsrets (Appellationsdomstolen för västra Danmark) tolkningsfrågor besvaras på följande sätt:

- 1) Artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG ska tolkas så, att ekonomisk verksamhet i den mening som avses i denna bestämmelse utöver förberedande handlingar för att påbörja sådan verksamhet även omfattar handlingar som leder till att denna avslutas. Även avyttring av andelar i ett dotterdotterbolag genom vilken en tidigare utövad skattepliktig verksamhet upphör, nämligen deltagande i förvaltningen av detta bolag i syfte att genomföra skattepliktiga transaktioner, utgör således en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112.
- 2) Artikel 168 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ett holdingbolag inte kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt för rådgivningstjänster som utnyttjats med avseende på en planerad avyttring av andelar i ett dotterdotterbolag, om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan dessa rådgivningstjänster och de eftersträlvade transaktioner som följer av andelsförsäljningen, vilka enligt artikel 135.1 f i direktiv 2006/112 är undantagna från mervärdesskatt. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva detta.