Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

8 ноември 2018 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Проект за прехвърляне на акции на непряко дъщерно дружество — Разходи за доставката на услуги, получени за целите на това прехвърляне — Неосъществено прехвърляне — Искане за приспадане на платения данък — Приложно поле на ДДС“

По дело C-502/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Vestre Landsret (Западен областен съд, Дания) с акт от 15 август 2017 г., постъпил в Съда на 18 август 2017 г., в рамките на производството по дело

C&D Foods Acquisition ApS

срещу

Skatteministeriet,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot, председател на първи състав, изпълняващ функцията на председател на шести състав, Ал. Арабаджиев и C. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за C&D Foods Acquisition ApS, от T. Frøbert и K. Bastian, advokater,

– за датското правителство, от J. Nymann-Lindegren, в качеството на представител, подпомаган от D. Auken, advokat,

– за Европейската комисия, от R. Lyal и N. Gossement, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание на 6 септември 2018 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: датски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е подадено в рамките на съдебен спор между C&D Foods Acquisition ApS (наричано по-нататък „C&D Foods“) и Skatteministeriet (Министерство по данъчните въпроси, Дания) по повод на отказа на последното да признае право на приспадане на платения данък върху добавената стойност (ДДС) върху получените консултантски услуги от това дружество в рамките на неосъществен проект за продажба на акциите на непряко дъщерно дружество, на което то предоставя управленски и информационни услуги.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 2, параграф 1 от Директива 2006/112 гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

4 Член 9, параграф 1 от тази директива гласи следното:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Съгласно член 168 от Директива 2006/112:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

Датското право

6 Към момента на настъпване на фактите в главното производство, приложимите разпоредби от Momsloven (Закон за ДДС) се съдържат в Консолидиран закон № 966 от 14 октомври 2005 г., изменен (наричан по-нататък „Законът за ДДС“).

7 Съгласно член 3, параграф 1 от Закона за ДДС:

„Данъчнозадължени са физическите и юридическите лица, извършващи независима икономическа дейност“.

8 Член 4, параграф 1 от този закон предвижда:

„За „доставка на стока“ се счита прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

9 Член 13, параграф 1, точка 11 от посочения закон гласи следното:

„Следните стоки и услуги са освободени от ДДС:

11. Следните финансови дейности:

[…]

е) сделките, включително договарянето, с изключение на управлението и отговорното пазене, отнасящи се до ценни книжа, с изключение на документите, установяващи права на собственост върху стоки и други документи, предоставящи някои права, и по-специално правото на ползване върху недвижими имоти, както и дружествените дялове и акциите, притежанието на които предоставя фактически или правно право на собственост или на ползване върху недвижим имот или част от недвижим имот“.

10 Член 37, параграф 1 от същия закон предвижда:

„Предприятията, регистрирани съгласно членове 47, 49, 51 или 51 а могат, при определянето на дължимия данък по получени доставки (вж. член 56, параграф 3), да приспаднат данъка, предвиден от настоящия закон за покупките и други сделки, извършени от предприятието, отнасящи се до стоки и услуги, изключително използвани за извършване на неосвободени от данък доставки на основание член 13, и по-специално доставките, извършени в чужбина, при спазване все пак на параграф 6“.

11 Запитващата юрисдикция излага, че съгласно практиката на SKAT (датската митническа и данъчна служба), холдингово дружество майка, което се намесва в управлението на дъщерно дружество, не може да приспадне ДДС върху разходите за консултации при продажбата на ценните книжа, представляващи капитала на това дъщерно дружество, дори в случай на прехвърляне на всички ценни книжа, тъй като такава продажба е освободена от облагане съгласно член 13, параграф 1, точка 11, буква е) от Закона за ДДС.

12 Когато предходното придобиване и притежанието на ценни книжа в дъщерното дружество е представлявало икономическа дейност, SKAT счита, че продажбата от холдинговото дружество на държаните дялове в дъщерното дружество представлява освободена сделка. Следователно платеният ДДС върху разходите във връзка с продажбата не подлежи на приспадане.

13 Право на приспадане на платения ДДС върху разходите за консултантски услуги в рамките на продажбата на дялове на дъщерно дружество може все пак да бъде признато, ако тези разходи могат да се считат за част от общите разходи на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. За тази цел се изисква направените разходи да могат да се считат за съставен елемент на цената на осъществените сделки в рамките на икономическата дейност на това данъчнозадължено лице. Обратно, ако тези разходи могат да бъдат включени в цената на прехвърлените акции, не може да бъде признато право на приспадане. Според SKAT правото на приспадане зависи от конкретна преценка, целяща да се установи дали направените разходи могат да бъдат включени в цената на прехвърлените акции, или са част изключително от съставните елементи на цената на сделките, присъщи на цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

14 C&D Foods, дружество по датското право, е част от международната група Arovit (наричана по-нататък „групата Arovit“). То е дружеството майка на Arovit Holding A/S, също така дружество по датското право, което притежава Arovit Petfood, държащо от своя страна останалите дружества на групата.

15 Преди 1 март 2007 г. основната дейност на C&D Foods е тази на дружество майка на Arovit Holding. На тази дата C&D Foods сключва договор за управление с непрякото си дъщерно дружество Arovit Petfood относно доставката на управленски и информационни услуги. Съгласно този договор първото от двете дружества фактурира ежемесечно доставките си на второто въз основа на сумата на разходите си за персонал, увеличена с 10 %, върху която начислява и ДДС.

16 На 13 август 2008 г. исландската кредитна институция Kaupthing Bank придобива групата Arovit за сумата от едно евро поради неизпълнението от предишния собственик на групата на задължението за връщане на предоставен ѝ кредит. Kaupthing Bank предвижда да прехвърли всички притежавани акции в Arovit Petfood, за да се освободи от положението на кредитор на групата, поради което в периода от декември 2008 г. до март 2009 г. сключва за сметка на C&D Foods споразумения за консултантски услуги в рамките на този проект за продажба (наричани по-нататък „доставките на процесните услуги“).

17 След като заплаща разходите във връзка с този проект, през 2009 г. C&D Foods приспада дължимия върху тях ДДС. Процесът на прехвърляне е прекратен през есента или към края на 2009 г., тъй като не е намерен потенциален приобретател.

18 С решение от 26 януари 2012 г. SKAT отказва да признае правото на приспадане на ДДС върху разходите за доставката на процесните услуги. Това решение е потвърдено от Landsskatteretten (главна данъчна администрация, Дания), освен всичко друго, и с мотива, че тези разходи нямат достатъчна връзка с облагаемите с ДДС сделки на C&D Foods.

19 C&D Foods подава жалба пред Retten i Esbjerg (Районен съд Есбер, Дания), който препраща делото пред Vestre Landsret (Западен апелативен областен съд, Дания) поради повдигнатите според него принципни въпроси.

20 Vestre Landsret (Западен апелативен областен съд) си поставя въпроса относно правото на холдингово дружество да приспадне платения ДДС върху разходите във връзка с планираната, но неосъществена продажба на акции на непряко дъщерно дружество, на което това холдингово дружество предоставя управленски и информационни услуги.

21 При тези условия Vestre Landsret (Западен апелативен областен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 168 от Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези в главното производство холдингово дружество има право на пълно приспадане на платения ДДС по получени доставки, свързани с анализ на финансово-стопанската дейност, извършен преди планирана, но неосъществена продажба на дялове на дъщерно дружество, на което холдинговото дружество предоставя управленски и информационни услуги, подлежащи на облагане с ДДС?

2) Има ли значение за отговора на първия въпрос обстоятелството, че цената на облагаемите управленски и информационни услуги, които холдинговото дружество доставя за целите на икономическата си дейност, е фиксирана по размер и съответства на разходите на това дружество за заплати на неговите служители плюс надценка от 10 %?

3) Независимо от отговора на предходните въпроси, съществува ли право на приспадане, в случай че разглежданите в главното производство разходи за консултации се квалифицират като общи разходи, и ако това е така, при какви условия?“.

По преюдициалните въпроси

22 Най-напред следва да се отбележи, че според запитващата юрисдикция поставените въпроси се отнасят не до това кой е надлежният длъжник на разходите във връзка с предоставянето на спорните услуги, а само до правото на приспадане на дължимия за тези разходи ДДС при обстоятелства като тези в главното производство.

23 В това отношение следва да се припомни, както генералният адвокат отбелязва в точка 16 от заключението си, че съгласно член 168 от Директива 2006/112 правото на приспадане предполага данъчнозадълженото лице да е получателят на въпросните стоки или услуги.

24 От преписката в главното производство, с която разполага Съдът, е видно, че Kaupthing Bank е поискало, за сметка на C&D Foods, консултантски услуги с цел да подготви прехвърлянето на притежаваните акции в Arovit Petfood. Приходите от този проект за продажба е трябвало да позволят на Kaupthing Bank да се освободи от положението на кредитор на групата Arovit.

25 Доколкото от преюдициалното запитване следва, че C&D Foods е било получателят поне на някои от разглежданите услуги и запитващата юрисдикция е обяснила освен това причината, поради която счита за необходимо да се отговори на поставените въпроси, очевидно тези въпроси не са хипотетични.

26 По-нататък, за да се отговори на поставените въпроси, следва да се прецени най-напред дали дадена сделка по прехвърляне на акции, подобна на разглежданата в главното производство, представлява икономическа дейност, попадаща в приложното поле на Директива 2006/112.

27 Следователно трябва да се приеме, че чрез тези въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция пита по същество дали членове 2, 9 и 168 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че планирана, но неосъществена сделка по прехвърляне на акции, подобна на разглежданата в главното производство, попада в приложното поле на Директива 2006/112, и ако случаят е такъв, дали тези разпоредби предоставят на дадено дружество правото да приспадне платения ДДС върху разходите, направени в рамките на сделка по продажба на акции в непряко дъщерно дружество, на което посоченото дружество

предоставя управленски услуги, подлежащи на облагане с ДДС, при положение че е предвидено да използва приходите от тази продажба за плащането на дълг, и ако е необходимо, да се определи размерът на това приспадане.

28 Като начало е важно да се отбележи, че Директива 2006/112, в сила от 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), без да внася съществени изменения в сравнение с нея. Тъй като приложимите разпоредби от Директива 2006/112 са по същество идентични на тези от Шеста директива 77/388, практиката на Съда по последната директива е приложима и към Директива 2006/112.

29 От член 2, параграф 1 от Директива 2006/112, който определя приложното поле на ДДС, следва, че в рамките на държавата членка с данък се облагат само дейностите, които имат икономически характер. Съгласно член 9 от тази директива данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Освен това от член 9 следва, че понятието за икономическа дейност обхваща всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, и по-специално сделките, включващи използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него (вж. в този смисъл решение от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 27).

30 От практиката на Съда следва, че дружество, чийто единствен предмет на дейност е участието в други дружества, без да се намесва пряко или непряко в управлението им, не притежава нито качеството на данъчнозадължено лице по ДДС по смисъла на член 9 от Директива 2006/112, нито правото на приспадане съгласно член 168 от тази директива. Всъщност простото придобиване и обикновеното притежание на акции не представляват сами по себе си икономическа дейност по смисъла на Директива 2006/112, предоставяща на автора им качеството на данъчнозадължено лице, щом като тези сделки не включват използването на имущество с цел получаването на редовен приход от него, доколкото единствената финансова полза от тези сделки е евентуалната печалба при продажбата на акциите (вж. в този смисъл решения от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 28 и цитираната съдебна практика и от 17 октомври 2018 г., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 16).

31 В това отношение Съдът уточнява, че в приложното поле на ДДС попадат само плащанията, които се явяват насрещна престация по сделка или икономическа дейност, и че сред тях не са плащанията, които са резултат от самото право на собственост, какъвто е случаят с дивидентите и другите приходи от акции (решение от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 29 и цитираната съдебна практика).

32 Все пак това не е така, когато финансовото участие в друго предприятие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружеството, в което е придобито участие, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник, доколкото такава намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от Директива 2006/112, каквито са доставката на административни, счетоводни и информационни услуги (вж. в този смисъл решение от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 30 и цитираната съдебна практика).

33 Освен това от практиката на Съда следва, че сделките с акции или дружествени дялове попадат в приложното поле на ДДС тогава, когато са извършени в рамките на търговска дейност по договаряне с ценни книжа или с цел осъществяване на пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, или когато представляват пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност (решение от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 31 и цитираната съдебна практика).

34 Що се отнася до това дали разходите, свързани със сделка по прехвърлянето на акции, попадат в приложното поле на ДДС, следва да се припомни, че в решението си от 29 октомври 2009 г., SKF (C-29/08, EU:C:2009:665) Съдът е разгледал този въпрос във връзка с разноските, направени от дружество майка в рамките на сделка по прехвърляне на акции на дъщерно дружество и на друго контролирано дружество, на които първото дружество е предоставяло в качеството му на дружество майка услуги, подлежащи на облагане с ДДС.

35 Съдът отбелязва в точка 33 от решение от 29 октомври 2009 г., SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), че в такъв контекст прехвърляне, извършено с цел преструктуриране на групата дружества от страна на дружеството майка, може да се разглежда като сделка, която включва получаването на редовен приход от дейности, които надхвърлят рамките на самата продажба на акции. Следователно Съдът е приел, че тази сделка има пряка връзка с организацията на извършваната от групата дейност и затова представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице и следователно попада в приложното поле на ДДС.

36 Освен това от практиката на Съда следва, че трябва да се установи дали е налице пряка и непосредствена връзка между използваните доставки на стоки или услуги и дадена облагаема сделка, съставляваща извършена доставка или, по изключение, облагаема сделка, съставляваща получена доставка, и от гледна точка на тяхното обективно съдържание (решение от 21 февруари 2013 г., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, т. 24 и цитираната съдебна практика).

37 В този контекст Съдът уточнява, че следва да се вземе предвид и единствената причина за съответната доставка, като последната трябва да се разглежда като съставляваща критерий за определяне на обективното съдържание. Щом като е установено, че дадена доставка не е била извършена за нуждите на облагаемата дейност на данъчнозадължено лице, тази доставка не може да се приеме за пряко и непосредствено свързана с тази дейност по смисъла на практиката на Съда, макар тази доставка от гледна точка на обективното ѝ съдържание да е облагаема с ДДС (решение от 21 февруари 2013 г., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, т. 29).

38 От това следва, че за да може дадена сделка по прехвърляне на акции да попадне в приложното поле на ДДС, следва тази сделка по принцип да има единствената си пряка причина в облагаемата икономическа дейност на разглежданото дружество майка или да представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на тази дейност. Такъв е случаят, когато посочената сделка се извършва с цел приходите от нея да се използват пряко в облагаемата икономическа дейност на разглежданото дружество майка или в икономическата дейност, извършвана от групата, в която то е дружество майка.

39 В настоящия случай, от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че целта на разглежданото в главното производство прехвърляне на акции е приходите от него да се използват за погасяване на задълженията към Kaupthing Bank, новия собственик на групата Arovit. Такова прехвърляне, както беше изложеното в предходната точка, не може да се счита нито за сделка, която има единствената си пряка причина в облагаемата икономическа дейност на C&D Foods, нито за сделка, представляваща пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата икономическа дейност на това дружество. При тези обстоятелства това прехвърляне не представлява сделка, състояща се в получаването на приходи на постоянна основа, което да надхвърля рамките на обикновената продажба на акции, и следователно не попада в приложното поле на ДДС. От това следва, че дължимият ДДС за доставката на процесните услуги не подлежи на приспадане.

40 Този извод не може да бъде оборен само от обстоятелството, че евентуална продажба на акции на Arovit Petfood би довела до прехвърляне на доставките на управленски и информационни услуги, извършвани от C&D Foods за първото дружество. Всъщност от преписката, с която разполага Съдът, следва, че Kaupthing Bank е предвиждало при всички положения да продаде

акциите на Arovit Petfood. Следователно ясно е, че разходите, свързани с процесните доставки на услуги биха били все пак направени, дори C&D Foods да не беше извършило никаква доставка на управленски и информационни услуги на Arovit Petfood. Така евентуалното прехвърляне на разглежданите в главното производство доставки на услуги не може да има единствената си пряка причина в икономическата дейност на C&D Foods.

41 Най-сетне следва също така да се уточни, че посоченият извод не може да бъде опроверган от факта, че планираното прехвърляне не е било осъществено. Всъщност в този контекст това, което е важно, е фактът, че ако това прехвърляне се беше осъществило, разходите, свързани с доставките на процесните услуги, не биха попадали при всички положения в приложното поле на ДДС и следователно не биха породили право на приспадане.

42 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че членове 2, 9 и 168 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че планирана, но неосъществена сделка по прехвърляне на акции, подобна на разглежданата в главното производство, която не намира единствената си пряка причина в облагаемата икономическа дейност на съответното дружество или която не представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на тази икономическа дейност, не попада в приложното поле на ДДС.

По съдебните разноски

43 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Членове 2, 9 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че планирана, но неосъществена сделка по прехвърляне на акции, подобна на разглежданата в главното производство, която не намира единствената си пряка причина в облагаемата икономическа дейност на съответното дружество или която не представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на тази икономическа дейност, не попада в приложното поле на данъка върху добавената стойност.

Подписи