Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

30 май 2013 година*

„ДДС — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 5, параграф 8 — Понятието „прехвърляне на съвкупност или част от активи“ — Прехвърляне на 30 % от дяловете на дружество, на което прехвърлителят предоставя облагаеми с ДДС услуги“

По дело C-651/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 2 декември 2011 г., постъпил в Съда на 19 декември 2011 г., в рамките на производство по дело

Staatssecretaris van Financiën

срещу

X BV,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: г-н J. Malenovský, председател на състав, г-н U. Lõhmus (докладчик) и г-н M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,

секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 26 ноември 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за X BV, от г-жа T. K. M. Rookmaker-Penners и г-н C. A. Peeters, belastingadviseurs,

— за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels и г-жа B. Koopman, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н T. Henze и г-жа K. Petersen, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-н S. Ossowski и г-н A. Robinson, в качеството на представители, подпомагани от г-н R. Hill и г-н G. Peretz, barristers,

* Език на производството: нидерландски.

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios, г-н W. Roels и г-н A. Cordewener, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5, параграф 8 и член 6, параграф 5 от 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, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите) и X BV (наричано по-нататък „X“) по повод на акт за определяне на допълнително задължение за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), издаден на X за периода от 1 януари 1996 г. до 31 декември 1998 г.

Правна уредба

Шеста директива

3 Съгласно член 5 от Шеста директива:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

[…]

3. Държавите членки могат да считат за материално имущество и:

[…]

в) дружествени дялове или акции, приравнени на дялове, които дават на притежателя им юридически или фактически, право на собственост или владение върху недвижим имот или част от него.

[…]

8. В случай на прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноска в капитала на дадено дружество, на съвкупност или част от активи, държавите членки могат да считат, че не се извършва доставка на стоки и че лицето, на което се прехвърлят стоките, трябва да се третира като правоприемник на прехвърлителя. Когато е необходимо, държавите членки могат да вземат необходимите мерки, за да предотвратят нарушаване на конкуренцията, в случаите когато получателят не е изцяло данъчнозадължен“. [неофициален превод]

4 Член 6, параграф 1 от тази директива гласи:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5.

Такива сделки включват inter alia:

— прехвърлянето на права върху нематериално имущество, независимо дали при това се оформя документ за собственост,

[…]“. [неофициален превод]

5 Съгласно член 6, параграф 5 от същата директива член 5, параграф 8 от нея се прилага „по същия начин и за доставката на услуги“. [неофициален превод]

6 Член 13 от Шеста директива е озаглавен „Освободени доставки на територията на страната“ и включва част Б, озаглавена „Други освободени доставки“, която гласи:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

г) следните сделки:

[…]

5. сделките, включително договаряне, с изключение на управление и отговорно пазене, с акции и дялове на дружества или сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа […]“. [неофициален превод]

Нидерландското право

7 Кралство Нидерландия е използвало възможността по член 5, параграф 8 и член 6, параграф 5 от Шеста директива и я е закрепило нормативно в член 31 от Закона от 28 юни 1968 г. за данъка върху оборота (Wet op de omzetbelasting 1968; Staatsblad 1968, бр. 329) в меродавната му за главното производство редакция. Този член гласи следното:

„При прехвърляне на предприятие или на част от него на лице, което ще продължи да стопанисва предприятието или частта от него, доставката на стоки и услуги в рамките на прехвърлянето не се облага с ДДС при установените с наредба на министъра условия“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

8 През 1996 г. X притежава 30 % от дяловете на A BV (наричано по-нататък „A“), дружество, което извършва дейност в областта на автоматизацията. Останалите дружествени дялове на A са собственост на B Holding BV, X1 Beheer BV и C BV, които притежават съответно 20,01 %, 30 % и 19,99 % от тях.

9 Като член на органа, наречен „мениджмънт борд“ (управителен съвет), X заедно с B Holding BV и XI Beheer BV извършват дейност по управлението на A срещу уговорено с договор възнаграждение.

10 В края на 1996 г. X и останалите собственици на дяловете на A продават дяловото си участие на D plc. С продажбата приключва и дейността по управлението на A, като X напуска мениджмънт борда на това дружество.

11 Във връзка с продажбата на дяловото си участие X ползва редица услуги, които са му фактурирани с ДДС. В декларациите си по ДДС X приспада данъка, тъй като смята, че продажбата на дяловото му участие съставлява прехвърляне на съвкупност от активи и че разходите му по тази сделка трябва да се смятат за част от общите разходи за цялостната му икономическа дейност и съответно за напълно подлежащи на приспадане.

12 Компетентният орган в Нидерландия в областта на събирането на ДДС — данъчният инспектор (Inspecteur), отказва да признае приспадането и издава акт за определяне на допълнително задължение за ДДС. Впоследствие той отхвърля подадената по административен ред жалба на X срещу този акт, но намалява размера на установеното данъчно задължение.

13 Gerechtshof te 's-Gravenhage (Хагски апелативен съд) уважава жалбата на X срещу решението на данъчния инспектор и отменя акта. Според този съд правилата за ДДС не се прилагат към прехвърлянето на дяловото участие на X, тъй като това не е икономическа дейност. Все пак съдът приема, че платеният ДДС по получените доставки може да се приспадне, тъй като продажбата и прехвърлянето на дяловото участие са свързани със сделките на X в рамките на стопанската му дейност.

14 Staatssecretaris van Financiën подава касационна жалба пред Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) срещу решението на Gerechtshof te 's-Gravenhage.

15 Запитващата юрисдикция се позовава на Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF (C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точки 32—34 и точка 2 от диспозитива), въз основа на което заключава, че разглежданото прехвърляне на 30 % от дружествените дялове на A, извършено успоредно с прекратяването на дейността по управлението на това дружество, е икономическа дейност и би трябвало да бъде освободено от ДДС на основание член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива.

16 Тази юрисдикция обаче изтъква, че в точка 41 от посоченото решение Съдът е отбелязал, че прехвърлянето на дялове, което трябва да се разглежда като икономическа дейност, не подлежи на облагане с ДДС, когато може да се приравни на прехвърляне на съвкупност или част от активи и при условие че съответната държава членка е използвала възможността по член 5, параграф 8, първо изречение от посочената директива.

17 Запитващата юрисдикция намира, че правото на приспадане зависи от приложимостта на посочената разпоредба към прехвърляне на дялово участие като разглежданото в главното производство.

18 При тези условия Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли прехвърлянето на 30 % от акциите на дружество, на което прехвърлителят на акциите предоставя подлежащи на облагане с ДДС услуги, да се приравни на прехвърляне на съвкупност или част от активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива при доставка на стоки и/или по смисъла на член 6, параграф 5 от Шеста директива при доставка на услуги?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос: може ли посоченото в този въпрос прехвърляне на акции да се приравни на прехвърляне на съвкупност или част от активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива при доставка на стоки и/или по смисъла

на член 6, параграф 5 от Шеста директива при доставка на услуги, при условие че останалите акционери, които също предоставят подлежащи на облагане с ДДС услуги на дружеството, чиито акции се прехвърлят, (почти) едновременно прехвърлят на същото лице всички останали акции в дружеството?

3) При отрицателен отговор и на втория въпрос: следва ли посоченото в първия въпрос прехвърляне на акции да се разглежда като прехвърляне на съвкупност или част от активи по смисъла на член 5, параграф 8 и/или член 6, параграф 5 от Шеста директива, като се има предвид, че това прехвърляне се намира в тясна връзка с дейността по управление, извършвана в рамките на участието в дружеството?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта на преюдициалното запитване

19 Без изрично да повдига възражение за недопустимост на преюдициалното запитване, в становището си пред Съда Европейската комисия изразява съмнения в релевантността на отправените въпроси за решаването на спора в главното производство. Комисията смята, че запитващата юрисдикция е в състояние да се произнесе по наличието на право на приспадане на ДДС въз основа на данните, с които разполага. Според Комисията не е необходимо да се определя дали разглежданата в главното производство сделка е необлагаема с ДДС, или е освободена на основание член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, тъй като релевантният въпрос е дали платеният от X ДДС за доставените му услуги подлежи на приспадане или не, а за да се прецени това, е достатъчно да се провери за коя от дейностите си X е направило тези разходи — за прехвърлянето на акциите или за другите си дейности, и по-точно за предоставяните от него услуги по управление.

20 В това отношение следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическата рамка, която той е компетентен да определи, се ползват с презумпция за релевантност (вж. Решение от 7 октомври 2010 г. по дело Dos Santos Palhota и др., C-515/08, Сборник, стр. I-9133, точка 20 и Решение от 5 април 2011 г. по дело Société fiduciaire nationale d’expertise comptable, C-119/09, Сборник, стр. I-2551, точка 21).

21 Съдът може да откаже да даде отговор на отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално Решение от 5 декември 2006 г. по дело Cipolla и др., C-94/04 и C-202/04, Recueil, стр. I-11421, точка 25, Решение от 7 декември 2010 г. по дело R., C-285/09, Сборник, стр. I-12605, точка 32 и Решение от 19 юни 2012 г. по дело Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, точка 32 и цитираната съдебна практика).

22 В случая не е налице нито една от тези хипотези. Всъщност, макар от акта за преюдициално запитване наистина да личи, че спорът в главното производство се отнася до отказа да се признае право на приспадане на ДДС по получени доставки на услуги във връзка с прехвърлянето на акции, а не до данъчното третиране на последната сделка, това не променя факта, че наличието на право на приспадане зависи в частност от данъчното третиране на извършваните доставки, за целите на които се използват получените доставки (Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 60).

23 Следователно тълкуването на правото на Съюза, поискано с цел да се изясни как следва да се третират данъчно сделки като разглежданата в главното производство, всъщност е обективно необходимо за решаването на отнесен до запитващата юрисдикция спор.

24 От това следва, че преюдициалното запитване е допустимо.

По същество

25 С трите си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 5, параграф 8 и/или член 6, параграф 5 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че прехвърлянето на 30 % от акциите в дружество, на което прехвърлителят предоставя облагаеми с ДДС услуги, представлява прехвърляне на съвкупност или част от активи (стоки или услуги) по смисъла на тези разпоредби. При отрицателен отговор тази юрисдикция иска да изясни дали условията за прилагане на посочените разпоредби все пак са изпълнени, когато, от една страна, останалите акционери практически едновременно прехвърлят на същото лице всички останали акции в дружеството и от друга, това прехвърляне е в тясна връзка с извършваната за същото дружество дейност по управление.

26 Като се има предвид, че запитващата юрисдикция сочи две разпоредби на Шеста директива, които се отнасят съответно до доставките на стоки и до доставките на услуги, в началото следва да се напомни, че съгласно член 6, параграф 1 от тази директива прехвърлянето на права върху нематериално имущество, независимо дали при това се оформя документ за собственост, се смята за доставка на услуги. Оттук следва, че с оглед на обстоятелствата по делото в главното производство по принцип за релевантен би трябвало да се приеме член 6, параграф 5 от посочената директива.

27 Член 5, параграф 3, буква в) от тази директива обаче предоставя на държавите членки възможността да разглеждат като материално имущество дружествените дялове или акции, които дават на притежателя си юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот или част от него (Решение от 5 юли 2012 г. по дело DTZ Zadelhoff, C-259/11, точка 31). Следователно не е изключено член 5, параграф 8 от Шеста директива евентуално да остава релевантен за делото в главното производство.

28 Тъй като не разполага с достатъчно информация, за да прецени коя от двете посочени в преюдициалните въпроси разпоредби е приложима към фактите по делото в главното производство, Съдът намира за уместно да тълкува член 5, параграф 8 от Шеста директива, тъй като в него е закрепено правилото за липса на облагаема доставка, а при необходимост това тълкуване на член 5, параграф 8 да се прилага mutatis mutandis за член 6, параграф 5 от същата директива.

29 На първо място, що се отнася до въпроса дали прехвърлянето на 30 % от акциите в дадено дружество може да представлява прехвърляне на съвкупност или част от активи, следва да се напомни, че член 5, параграф 8, първо изречение от Шеста директива предвижда, че в случай на прехвърляне на съвкупност или част от активи държавите членки могат да считат, че не се извършва доставка на стоки и че лицето, на което се прехвърлят стоките, трябва да се разглежда като правоприемник на прехвърлителя. От това следва, че когато държава членка използва тази възможност, прехвърлянето на съвкупност или част от активи не се счита за доставка на стоки за целите на Шеста директива и не се облага с ДДС съгласно член 2 от нея (вж. Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Abbey National, C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 30, Решение от 27 ноември 2003 г. по дело Zita Modes, C-497/01, Recueil, стр. I-14393, точка 29, Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 36 и Решение от 10 ноември 2011 г. по дело Schriever, C-444/10, Сборник, стр. I-11071, точка 20).

30 Установено е, че Кралство Нидерландия е използвало предвидената в тази разпоредба възможност.

31 Тъй като Шеста директива не препраща изрично към правото на държавите членки за целите на определянето на смисъла и обхвата на понятието „прехвърляне на съвкупност или част от активи“, последното представлява самостоятелно понятие на правото на Съюза и съответно трябва да се тълкува еднообразно, за да се избегнат различия при прилагането на режима на ДДС в отделните държави членки (Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точки 32 и 35, както и Решение по дело Schriever, посочено по-горе, точка 22).

32 Съдът тълкува посоченото понятие в смисъл, че обхваща прехвърлянето на предприятие или на самостоятелна част от предприятие, включваща имуществени и евентуално неимуществени активи, които взети заедно, съставляват предприятие или част от предприятие в състояние да извършва независима икономическа дейност, но не обхваща самото прехвърляне на вещи като продажбата на стоки в наличност (Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точка 40, Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 37 и Решение по дело Schriever, посочено по-горе, точка 24). За прилагането на член 5, параграф 8 от Шеста директива е необходимо приобретателят да има намерение да стопанисва прехвърленото предприятие или част от предприятие, а не веднага да преустанови упражняването на съответната дейност (Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точка 44 и Решение по дело Schriever, посочено по-горе, точка 37).

33 Както отбелязва запитващата юрисдикция, наистина от точки 38 и 40 от Решение по дело SKF, посочено по-горе, следва, че Съдът не изключва възможността прехвърлянето на 100 % дялово участие при някои обстоятелства да се приравнява на прехвърляне на предприятие или част от предприятие, при условие че прехвърлянето води до цялостно или частично прехвърляне на активите на съответните предприятия. Въпреки това по делото, по което е произнесено посоченото решение, Съдът не е разполагал с необходимите данни, за да вземе отношение по приложимостта на член 5, параграф 8 от Шеста директива към сделка като разглежданата по въпросното дело, и е оставил на запитващата юрисдикция да прецени това.

34 В точка 25 от Решение по дело Schriever, посочено по-горе, Съдът подчертава, че за да се приеме, че е налице прехвърляне на предприятие или на самостоятелна част от предприятие по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива, е необходимо съвкупността от прехвърлените активи да е достатъчна, за да позволи упражняването на независима икономическа дейност.

35 В това отношение следва да се отбележи, че за разлика от притежаването на активите на предприятието, притежаването на акциите му не е достатъчно, за да позволи да се упражнява независима икономическа дейност.

36 Всъщност съгласно практиката на Съда сами по себе си придобиването, притежаването и продажбата на дружествени дялове не следва да се считат за икономическа дейност по смисъла на Шеста директива, тъй като самото придобиване на финансово участие в други предприятия не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него. Евентуалният дивидент, плод на дяловото участие, е резултат от самото притежаване на въпросното имущество (вж. в този смисъл Решение от 20 юни 1991 г. по дело Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Recueil, стр. I-3111, точка 13, Решение от 14 ноември 2000 г. по дело Floridienne и Berginvest, C-142/99, Recueil, стр. I-9567, точки 17 и 22, Решение от 27 септември 2001 г. по дело Cibo Participations, C-16/00, Recueil, стр. I-6663, точка 19 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Portugal Telecom, C-496/11, точка 32 и цитираната съдебна практика).

37 Това не е така, когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, ако то предполага извършване на облагаеми с ДДС сделки като доставката на административни, финансови, търговски и технически услуги (вж. в този смисъл Решение по дело Polysar Investments Netherlands, посочено по-горе, точка 14, Решение по дело Floridienne и Berginvest, посочено по-горе, точки 18 и 19, Решение по дело Cibo Participations, посочено по-горе, точки 20 и 21, както и Решение по дело Portugal Telecom, посочено по-горе, точки 33 и 34).

38 Следователно, както изтъква германското правителство, прехвърлянето на акции в дадено дружество може независимо от размера на дяловото участие да се приравни на прехвърляне на съвкупност или част от активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива само ако дяловото участие е в самостоятелна структурна единица, която позволява да се упражнява независима икономическа дейност, и ако приобретателят продължи тази дейност. Когато обаче не включва прехвърлянето на активи, самото прехвърляне на акции не позволява на приобретателя да продължи независимата икономическа дейност като правоприемник на прехвърлителя.

39 Всъщност акционерите не са собственици на активите на предприятието, в което имат дялово участие, а са собственици на дялове и на това основание имат право на дивидент, на информация и на участие при вземането на важните решения за управлението на предприятието. Когато става дума за 30-процентно дялово участие в дружество, трябва да се констатира, че то дава права върху дружеството само в ограничена степен.

40 От изложеното по-горе следва, че прехвърлянето на 30 % от акциите в дадено дружество не може да се приравни на прехвърляне на съвкупност или част от активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива.

41 Целта на посочената разпоредба изобщо не поставя под съмнение тази констатация. Съгласно практиката на Съда особената цел на член 5, параграф 8 от Шеста директива е да се улеснят прехвърлянията на предприятия или на части от предприятия, като се опростят тези прехвърляния и като се избегне финансовото обременяване на приобретателя с несъразмерна данъчна тежест, която при всички положения би била възстановена впоследствие чрез приспадане на платения ДДС (Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точка 39 и Решение по дело Schriever, посочено по-горе, точка 23).

42 В това отношение Съдът приема, че особеното данъчно третиране е обосновано в частност поради това че сумата на ДДС, която иначе ще трябва да се начисли при прехвърлянето, може да се окаже твърде голяма спрямо ресурсите на съответното предприятие (Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точка 41).

43 Това затруднение обаче не е налице при прехвърлянето на дялово участие, независимо каква е големината му. Всъщност, както следва от точки 36 и 37 от настоящото решение, продажбата на акции или не съставлява облагаема с ДДС икономическа дейност, или е освободена на основание член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, ако се извършва с цел да се осъществи пряка или непряка намеса в управлението на дружеството, в което се придобива участие (Решение от 20 юни 1996 г. по дело Wellcome Trust, C-155/94, Recueil, стр. I-3013, точка 35). И в единия, и в другия случай купувачът на акциите не понася тежестта на ДДС.

44 На второ място, следва да се провери дали този отговор би бил различен, ако се вземе предвид фактът, че всички акционери практически едновременно продават своето дялово участие на един и същ купувач, в резултат от което последният става собственик на всички акции на съответното предприятие.

45 В това отношение следва да се напомни, че съгласно основния принцип на системата на ДДС този данък се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните съставни елементи на цената (вж. по-специално Решение от 8 юни 2000 г. по дело Midland Bank, C-98/98, Recueil, стр. I-4177, точка 29 и Решение по дело Abbey National, посочено по-горе, точка 27).

46 Освен това е важно да се подчертае, че текстът на член 5, параграф 8 от Шеста директива съдържа термина „прехвърлител“ в единствено число, което предполага, че не е предвидено тази разпоредба да се прилага в хипотезата, при която няколко прехвърлители продават дяловото си участие на един и същ купувач.

47 Оттук следва, че всяка сделка трябва да се преценява поотделно и самостоятелно.

48 Наистина в точка 79 от Решение по дело SKF, посочено по-горе, Съдът приема, че върху неговия анализ на данъчното третиране на разглежданото прехвърляне не влияе обстоятелството, че прехвърлянето на акции се извършва чрез няколко последователни сделки.

49 Въпреки това, както беше посочено в точка 33 от настоящото решение, по дело SKF, по което е постановено посоченото по-горе решение, Съдът не е разполагал с достатъчно данни, за да прецени дали член 5, параграф 8 от Шеста директива се прилага към разглежданата в главното производство сделка, и е отговорил чрез тълкуване на член 13, Б, буква г), точка 5 от тази директива.

50 При всички положения обстоятелствата по онова дело се различават от тези по делото в главното производство, доколкото случаят тогава не се е отнасял до множество продавачи, сключващи последователно сделки с един и същ купувач.

51 Следователно прехвърлянето на всички акции в дадено дружество от всички негови акционери на едно и също лице не може да се приравни на прехвърляне на съвкупност от активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива.

52 На трето място, по въпроса доколко релевантно е за този отговор обстоятелството, че прехвърлянето на 30 % от акциите е тясно свързано с дейността по управление, извършвана от продавача за дружеството, в което е притежавал това дялово участие, следва да се отбележи, че както посочват нидерландското правителство и правителството на Обединеното кралство, прекратяването на дейността по управление видимо е пряка и логична последица от продажбата на дяловото участие на X.

53 Въпросът би стоял другояче само ако извършваната от продавача дейност по управление съставляваше обособена част от собственото му предприятие, която приобретателят да може да поеме като самостоятелна дейност и за която да е заплатил цена, различна от цената на акциите. В такъв случай обаче прехвърлянето на активи би обхващало единствено дейността по управление, а не прехвърлянето на акции, тъй като това са две сделки с различни предприятия.

54 Следователно трябва да се приеме, че за отговора на преюдициалните въпроси е без значение обстоятелството, че прехвърлянето на акциите се извършва едновременно с прекратяването на дейността по управление.

55 Накрая, като се има предвид, че отговорът на преюдициалните въпроси е необходим на запитващата юрисдикция, за да прецени дали при обстоятелствата по случая в главното производство е налице право на приспадане, за да може да ѝ бъде полезен този отговор, трябва да се напомни, че правото на приспадане е налице, когато получените доставки имат пряка и непосредствена връзка с определени извършени доставки, пораждащи право на приспадане. Ако не е така, следва да се провери дали направените разходи за получени стоки или услуги са част

от общите разходи, които са свързани с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице. И в единия, и в другия случай наличието на пряка и непосредствена връзка предполага разходите по получените доставки да са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност (Решение по дело Cibo Participations, посочено по-горе, точки 31 и 33, Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 60, Решение от 16 февруари 2012 г. по дело Еон Асет мениджмънт, C-118/11, точка 48 и Решение от 21 февруари 2013 г. по дело Becker, C-104/12, точки 19 и 20).

56 Тъй като разглежданото в главното производство прехвърляне на акции трябва да се квалифицира като освободена доставка съгласно член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, право на приспадане може да бъде признато само ако цената на предоставените на X услуги във връзка с това прехвърляне е част от общите разходи по цялостната му икономическа дейност, а не е отразена в продажната цена на посочените акции.

57 Ето защо запитващата юрисдикция следва да провери дали това условие е изпълнено, като вземе предвид всички обстоятелства, при които са осъществени разглежданите в главното производство сделки.

58 Предвид всички изложени съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 5, параграф 8 и/или член 6, параграф 5 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че прехвърлянето на 30 % от акциите в дружество, на което прехвърлителят предоставя облагаеми с ДДС услуги, не представлява прехвърляне на съвкупност или част от активи (стоки или услуги) по смисъла на тези разпоредби, независимо че останалите акционери практически едновременно прехвърлят на същото лице всички останали акции в дружеството и че това прехвърляне е в тясна връзка с извършваната за същото дружество дейност по управление.

По съдебните разноски

59 С оглед на обстоятелството, че за страните по 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 (девети състав) реши:

Член 5, параграф 8 и/или член 6, параграф 5 от 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, трябва да се тълкуват в смисъл, че прехвърлянето на 30 % от акциите в дружество, на което прехвърлителят предоставя облагаеми с данък върху добавената стойност услуги, не представлява прехвърляне на съвкупност или част от активи (стоки или услуги) по смисъла на тези разпоредби, независимо че останалите акционери практически едновременно прехвърлят на същото лице всички останали акции в дружеството и че това прехвърляне е в тясна връзка с извършваната за същото дружество дейност по управление.

Подписи