

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н Р. MENGGOZZI

представено на 12 февруари 2009 година¹**I — Въведение**

1. Настоящото преюдициално запитване се отнася до тълкуването на членове 2 и 4, член 13, Б, буква г), точка 5 и член 17 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 основа², изменена последно с Директива 2006/18/ЕО на Съвета от 14 февруари 2006 година³ (наричана по-нататък „Шеста директива“), както и до тълкуването на членове 2 и 9, член 135, параграф 1, буква е) и член 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност⁴.

ответник в главното производство, по повод предварително становище по данъчен въпрос⁵, издадено от Skatterättsnämnden (Съвет по данъчно право), относно възможността за приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен за получени от SKF услуги в рамките на прехвърлянето на всички акции в дъщерно дружество (наричано по-нататък „дъщерното дружество“) и остатъчното му участие в друго дружество (наричано по-нататък „контролираното дружество“), за данъчни периоди при действието както на Шеста директива, така и на Директива 2006/112.

II — Правна уредба**A — Общностна правна уредба**

2. Запитването е отправено в рамките на спор между Skatteverket (шведската данъчна администрация), жалбоподател в главното производство, и дружеството AB SKF (наричано по-нататък „SKF“),

3. Съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — ОВ L 145, стр. 1.

3 — ОВ L 51, стр. 12.

4 — ОВ L 347, стр. 1, Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

5 — Най-общо, предварителното становище по данъчен въпрос е официалната позиция на администрацията относно прилагането на определена данъчна разпоредба към конкретен случай на данъчнозадължено лице. Бих искал да напомня, че що се отнася до Кралство Швеция, производството по издаване на предварителни становища вече е давало повод да се отправят до Съда преюдициални въпроси в областта на ДДС: вж. Решение от 6 ноември 2008 г. по дело Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Сборник, стр. I-8255, точка 16).

стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ [неофициален превод]

4. По смисъла на член 4 от Шеста директива:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободни професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност.

[...]“ [неофициален превод]

5. Съгласно член 6, параграф 1, втора алинея, първо тире от Шеста директива доставката на услуги може в частност да включва прехвърлянето на права върху нематериално имущество, независимо дали при това се оформя документ за собственост.

6. Член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива предвижда, че държавите членки следва да освобождават от ДДС „сделките, включително договаряне, с изключение на управление и отговорно пазене, с акции и дялове на дружества и сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа [...]“. [неофициален превод]

7. Член 17 урежда възникването и обхвата на правото на приспадане. Параграфи 1, 2, 3 и 5 от него гласят:

„1. Правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за целите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

- а) [ДДС], дължим или платен на територията на страната за стоки или услуги, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчно-задължено лице;

5. Що се отнася до стоките и услугите, които данъчнозадълженото лице използва както за посочените в параграфи 2 и 3 доставки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане, така и за доставки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, приспада се само частта от ДДС, която се отнася до първата категория доставки.

[...]

3. Държавите членки предоставят също на всяко данъчнозадължено лице правото на приспадане или възстановяване на [ДДС], посочен в параграф 2, доколкото стоките и услугите се използват за целите на:

[...]“ [неофициален превод]

[...]

8. Шеста директива е отменена с Директива 2006/112. Съгласно член 413 от нея Директива 2006/112 влиза в сила на 1 януари 2007 г.

- в) сделки, които са освободени съгласно член 13, [...] Б, буква а) и буква г), точки 1—5, когато клиентът е установен извън Общността или когато сделките са пряко свързани със стоките, предназначени за износ извън Общността.

9. Член 2, параграф 1, член 9, параграф 1, член 25, буква а), член 135, параграф 1, буква е), член 168, буква а), член 169, буква в) и член 173, параграф 1 от Директива 2006/112 по същество са идентични съответно с член 2, параграф 1, член 4, параграфи 1 и 2, член 6, параграф 1, втора алинея, член 13, Б, буква г), точка 5 и член 17, параграф 2, параграф 3, буква в) и параграф 5, първа алинея от Шеста директива.

[...]

Б — Национална правна уредба

10. Глава 1, член 1 от Закон № 200 за ДДС от 30 март 1994 г. (Mervärdesskattelagen (1994:200)), наричан по-нататък „Закон ML“⁶ гласи, че ДДС се дължи към държавния бюджет за облагаеми доставки на стоки или услуги, извършени на шведска територия при осъществяване на дейност по занятие.

11. Глава 3, член 9 от Закона ML гласи, че сред освободените сделки са по-специално сделките с ценни книжа, включително доставката и договарянето като посредник с акции, други дружествени дялове и вземания, независимо дали за тях са издадени ценни книжа, както и управлението на инвестиционни фондове.

12. Глава 8, член 3 от Закона ML предвижда, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на неговата икономическа дейност, данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения ДДС по получени доставки при придобиване или внос.

6 — SFS 1994, № 200.

III — Фактите по спора в главното производство и преюдициалните въпроси

13. Акционерното дружество SKF е дружество майка на индустриална група, която извършва дейност в няколко държави. То активно участва в управлението на дъщерните си дружества и възмездно им предоставя услуги, например услуги в областта на управлението, административното обслужване и търговската политика. SKF е данъчнозадължено по ДДС лице за фактурираните на дъщерните дружества услуги.

14. SKF възнамерява да реструктурира групата си, като за тази цел прехвърли дейността на изцяло притежаваното от него дъщерно дружество чрез прехвърляне на всичките му акции. Освен това SKF смята да прехвърли 26,5 %-ния си дял в контролираното дружество, което преди е притежавало изцяло и на което като дружество майка също е доставяло подлежащи на облагане с ДДС услуги. Причината за прехвърлянията е да се наберат средства за финансиране на другите дейности на групата. За да извърши посочените прехвърляния, SKF смята да използва услуги в областта на оценката на ценни книжа, подпомагането на преговори и правните консултации за изготвяне на договори. Тези услуги ще подлежат на облагане с ДДС.

15. За да получи пояснения за данъчните последици от тези прехвърляния, SKF се обръща към Skatterättsnämnden с искане за предварително становище по възможността за приспадане на платения ДДС по получените доставки на услуги

в рамките на прехвърлянето на акциите на дъщерното и на контролираното дружество.

и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

16. В предварителното си становище от 12 януари 2007 г. Skatterättsnämnden заключава, че и в двата случая SKF има право на приспадане на платения ДДС за тези услуги. Той приема, че услугите, които SKF предоставя на дъщерното и на контролираното дружество, са част от икономическа дейност и че платеният ДДС върху разходите му при придобиването на тези дружества подлежи на приспадане. По същия начин трябвало да подлежи на приспадане и платеният ДДС върху разходите му при прекратяването на тази дейност. Фактът, че дейността на контролираното дружество постепенно ще бъде преустановена, изобщо не променял този извод.

17. Skatteverket обжалва предварителното становище пред Regeringsrätten, като твърди, че платеният ДДС по получените доставки на услуги не подлежи на приспадане. От своя страна SKF иска да се потвърди предварителното становище на Skatterättsnämnden.

18. При тези обстоятелства Regeringsrätten решава да спре производството

„1) Трябва ли членове 2 и 4 от Шеста директива [...] и членове 2 и 9 от Директива 2006/112 [...] да се тълкуват в смисъл, че прехвърлянето на акциите на дъщерно дружество от страна на лице, което е данъчнозадължено във връзка с подлежащи на облагане с [ДДС] доставки на услуги, предоставени от него на това дъщерно дружество, представлява облагаема сделка?

2) Ако отговорът на първия въпрос е, че прехвърлянето е облагаема сделка, попада ли то сред освободените сделки с акции по член 13, Б, буква г), точка 5 от [Шеста] [Д]иректива [...] и по член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112?

3) Независимо от отговора на предходните два въпроса, за пряко свързаните със сделката по прехвърляне разходи може ли да възникне право на приспадане, така както за общите разходи?

4) За отговора на тези въпроси има ли значение обстоятелството, че

прехвърлянето на акциите на дъщерното дружество е извършено на няколко етапа?“

21. Да припомним най-общо, че общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС⁷.

IV — Производството пред Съда

19. Skatteverket, SKF, германското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Комисията на Европейските общности, представят писмени становища в съответствие с член 23 от Статута на Съда. SKF, германското правителство и Комисията, както и шведското правителство, са изслушани в съдебното заседание на 4 декември 2008 г., а за Skatteverket и правителството на Обединеното кралство не се явява представител.

22. Според съдебната практика от член 17, параграф 5 от Шеста директива във връзка с параграф 2 от същата разпоредба следва, че за да възникне право на приспадане на ДДС, получените стоки или предоставените услуги трябва да са в пряка и непосредствена връзка с извършените доставки, пораждащи право на приспадане⁸. С други думи наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на платения по получената доставка ДДС, както и за да се определи обхватът на това право⁹.

V — Анализ

A — Предварителни бележки

20. Както вече посочих, спорът в главното производство се отнася до това дали SKF има право да приспадне ДДС, с който са обложени доставките на услуги, получени от него в областта на оценката на ценни книжа, подпомагането на преговорите и правните консултации в рамките на прехвърлянето на акциите на едно дъщерно и едно контролирано дружество.

23. Съдът приема обаче, че данъчнозадълженото лице има право на приспадане дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, в случай че разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват

7 — Вж. в това отношение Решение от 8 февруари 2007 г. по дело Investrand (C-435/05, Сборник, стр. I-1315, точка 22 и цитираната съдебна практика).

8 — Вж. по-специално Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Abbey National (C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 25 и цитираната съдебна практика).

9 — Решения по дело Abbey National (точка 26) и Investrand (точка 23), посочени по-горе.

елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя¹⁰.

24. Първите три въпроса на запитващата юрисдикция засягат условията за възникване на правото на приспадане, които бяха посочени току-що, а именно: а) дали сделката по прехвърлянето на акции, наречена „извършена доставка“, е икономическа сделка, която попада в приложното поле на Шеста директива (и Директива 2006/112); б) ако това е така, дали тази сделка дава право на приспадане, тоест не е сред освободените доставки по Шеста директива (и Директива 2006/112), и в) дали правото на приспадане на ДДС, платен за получените от SKF услуги, е налице по отношение на разходите, които макар да са пряко свързани с прехвърлянето на акциите, могат да са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице. От друга страна, четвъртият въпрос засяга евентуалните последици за отговорите на предходните въпроси от прехвърлянето на акциите чрез няколко последователни сделки.

Б — По първия преюдициален въпрос

25. Както основателно изтъкват всички участници в производството, които представят писмени становища пред Съда, с първия въпрос запитващата юрисдикция

иска по същество да установи дали прехвърляния на акции като тези в главното производство са сделки, попадащи в приложното поле на Шеста директива и на Директива 2006/112.

26. Противно на изложеното в съдебното заседание от SKF, което смята, че прехвърлянето на дялово участие, включително посоченото в главното производство, не подлежи на облагане с ДДС, според мен на този въпрос следва да се отговори утвърдително, както впрочем считат Skatteverket, трите правителства, представили становища по настоящото дело, както и Комисията.

27. От съдебната практика всъщност се установява, че прехвърлянето на дялови участия, притежавани от определено дружество в други предприятия, *по принцип* не е икономическа дейност по смисъла на Шеста директива и следователно не попада в нейното приложно поле¹¹.

¹⁰ — Вж. Решение по дело Investrand, посочено по-горе (точка 24 и посочената съдебна практика).

¹¹ — Вж. Решение от 20 юни 1996 г. по дело Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, стр. I-3013, точка 33), Решение от 26 юни 2003 г. по дело KapHag (C-442/01, Recueil, стр. I-6851, точка 40), Решение от 29 април 2004 г. по дело EDM (C-77/01, Recueil, стр. I-4295, точки 57—59), Решение от 21 октомври 2004 г. по дело BBL (C-8/03, Recueil, стр. I-10157, точка 38), Решение от 26 май 2005 г. по дело Kretztechnik (C-465/03, Recueil, стр. I-4357, точка 19) и Решение по дело Investrand, посочено по-горе (точка 25). Предвид тази съдебна практика по този въпрос не би могло да се отдава съществено значение на Решение от 6 април 1995 г. по дело BLP Group (C-4/94, Recueil, стр. I-983), в рамките на което Съдът не опровергава преценката на националната юрисдикция, че разглежданото в главното производство прехвърляне на акции представлява „освободена доставка“, което предполага, че става дума за икономическа дейност, попадаща в приложното поле на Шеста директива. В действителност по това дело Съдът явно просто се ограничава да отговори на въпросите, както са му поставени от националната юрисдикция.

28. Въпреки това според Съда сделките с акции или дружествени дялове попадат в приложното поле на ДДС, когато са извършени в рамките на търговска дейност по договаряне с ценни книжа¹² или с цел осъществяване на пряка или непряка намеса в управлението на тези дружества, без да се засягат правата на притежателя на участията в качеството му на акционер или съдружник¹³.

29. Така например при придобиване на дялови участия, съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, с които са свързани тези сделки, Съдът приема, че такава намеса в управлението на дъщерните дружества следва да се счита за икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 2 от Шеста директива, доколкото включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от тази директива, каквито са доставката от холдинга за тези дъщерни дружества на административни, финансови или счетоводни, търговски и технически услуги¹⁴.

30. В случая по главното производство обаче е безспорно, че като дружество

майка на индустриална група SKF е извършвало намеса в управлението на дъщерното и контролираното дружество, посочени в акта за преюдициално запитване, като възмездно им е предоставяло различни услуги, по-специално административни, счетоводни и търговски, във връзка с които SKF е данъчнозадължено по ДДС лице. Като основателно изтъква в съдебното заседание шведското правителство, такава намеса доказва, че SKF има финансови интереси в дъщерното и контролираното дружество, надхвърлящи тези на обикновения акционер.

31. Като отбелязва германското правителство, би могло наистина да остане съмнение относно включването в приложното поле на Шеста директива на сделка за прехвърляне на акции като разглежданата в главното производство, доколкото за разлика от придобиването или притежаването на дялови участия формално тя не служи за извършването на намеса в управлението на дъщерното и контролираното дружество, а обратно, за прекратяването на тази дейност.

32. Това съмнение може обаче да бъде разсеяно със следните доводи.

33. На първо място, подобно на германското правителство, и аз считам, че прехвърляне на акции като посоченото в главното производство в крайна сметка представлява най-голямата възможна намеса в дейността на дъщерното и контролираното дружество, доколкото е мярка за управление на група дружества

12 — Вж. по-специално Решение по дело Wellcome Trust (точка 25), Решение по дело EDM (точка 59), Решение по дело BBL (точка 41) и Решение по дело Kretztechnik (точка 20), посочени по-горе.

13 — Вж. в това отношение по повод придобиването на дялови участия Решение от 20 юни 1991 г. по дело Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, стр. I-3111, точка 14), Решение от 14 ноември 2000 г. по дело Floridienne и Berginvest (C-142/99, Recueil, стр. I-9567, точка 18) и Решение от 27 септември 2001 г. по дело Cibo Participations (C-16/00, Recueil, стр. I-6663, точка 20), по отношение на прехвърлянето на дялови участия вж. Решение по дело Wellcome Trust, посочено по-горе (точка 35). Вж. също така Решение от 6 февруари 1997 г. по дело Harnas & Helm (C-80/95, Recueil, стр. I-745, точка 16).

14 — Вж. Решение по дело Floridienne и Berginvest (точка 19) и Решение по дело Cibo Participations (точка 21), посочени по-горе.

в рамките на преструктурирането на тази група от страна на дружеството майка. На това основание съдебната практика, посочена в точка 29 от настоящото заключение, ми се струва релевантна и по отношение на такова прехвърляне на акции.

ченото дружество майка е участвало пряко или непряко, като им е предоставяло възмездно различни услуги от административен, счетоводен или търговски характер, за които дружеството майка е данъчнозадължено по ДДС лице.

34. На следващо място и при всяко положение, доколкото и изводите на Съда за липсата на икономически характер на обикновеното придобиване на участие съвсем ясно се отнасят единствено до случаите на обикновена продажба на дялово участие¹⁵, принципите за равно третиране и данъчен неутралитет според мен изискват изводът на Съда за икономическия характер на придобиването на участие, когато е съпроводено с намеса от страна на дружеството майка в управлението на дъщерните и контролираните дружества, да се отнася и до сделките по прехвърляне на участие, с които се прекратява подобна намеса.

В — По втория преюдициален въпрос

36. В хипотезата, при която прехвърлянето на притежаваните от дружеството майка акции в дъщерното и контролираното дружество попада в приложното поле на разпоредбите на Шеста директива и Директива 2006/112, хипотеза, която — както изтъкнах — е уместно да потвърдим, със своя втори въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали това прехвърляне попада в обхвата на случаите на освобождаване по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива и по член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112.

35. Доколкото тези съображения са относими и за целите на тълкуването на Директива 2006/112, предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори, че член 2, параграф 1 и член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива, както и член 2, параграф 1 и член 9, параграф 1 от Директива 2006/112, трябва да се тълкуват в смисъл, че е икономическа дейност прехвърлянето на всички притежавани от дружество майка акции в дъщерно или контролирано дружество, в управлението на които посо-

37. Skatteverket, както и трите правителства, които са изразили становища пред Съда, считат, че на този въпрос следва да се отговори положително.

38. Обратно, докато SKF изтъква, че на този въпрос не следва да се отговаря предвид отговора, който тя иска да се даде на първия въпрос, Комисията от своя

¹⁵ — Вж. по-специално решенията по дело Wellcome Trust (точка 33) и Kretztechnik (точка 19), посочени по-горе.

страна твърди, че продажбата на всички акции от дадено дружество следва да се разглежда като стратегическо реструктуриране на активи с цел набиране на средства за финансиране на други дейности на групата. По тази причина според Комисията тази сделка е подобна на прехвърляне на предприятие или на част от предприятието, поради което не попада в обхвата на случаите на освобождаване по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива и член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112. Както се изясни по-специално от обсъжданията в съдебното заседание, Комисията също така счита, като цитира точка 20 от Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе, че единствено търговските сделки с ценни книжа попадат в обхвата на посоченото освобождаване.

39. Тези доводи не са убедителни.

40. Уместно е да припомним, че съгласно двете току-що цитирани разпоредби държавите членки освобождават от ДДС сделките с акции, дялове от дружества или сдружения, облигации и други ценни книжа.

41. Както личи от Решение по дело Wellcome Trust, посочено по-горе, в обхвата на освобождаването по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива попадат „сделките с акции“, извършени с цел установяване на пряка или непряка намеса

в управлението на дружествата, в които е придобито участието¹⁶.

42. За всички обаче е ясно, че позоваването в посоченото по-горе решение на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива е използвано от Съда, за да се докаже икономическият характер на придобиването на участие, свързано с намеса в управлението на дъщерно дружество, а не, строго погледнато, за да се определи точният обхват на предвиденото в тази разпоредба освобождаване.

43. Въпреки това, за разлика от Комисията, аз не считам, че обхватът на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива (и на член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112), следва да се ограничи до търговските дейности по договаряне с ценни книжа, като следователно се изключат сделките за прехвърляне на акции в дъщерно и в контролирано дружество от дружество майка, каквито са разглежданите в главното производство.

44. На първо място, нито член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, нито впрочем член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, установяват такава разлика между сделките

16 — Вж. Решение по дело Wellcome Trust, посочено по-горе (точка 35).

с акции, които попадат в приложното поле на тези директиви.

45. На второ място, според мен е невъзможно от точка 20 от Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе, да се извлече изводът, който прави Комисията. В действителност в тази точка от посоченото решение, в контекста на въпроса дали емитирането на акции има характер на икономическа дейност, така че тази дейност да попада в приложното поле на Шеста директива, Съдът просто припомня, че сред сделките, които попадат в приложното поле на Шеста директива, „но са освободени от ДДС на основание на член 13, Б, буква г), точка 5 от нея, са сделките, които включват получаването на редовен приход от дейности, надхвърлящи рамките на самото придобиване и продажба на ценни книжа, *каквито са* сделките, извършвани при упражняване на търговска дейност за покупко-продажба на ценни книжа“¹⁷.

46. Ето защо тази точка изобщо не ограничава обхвата на освобождаването по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива до търговските сделки по договаряне с ценни книжа.

47. Обратно, посоченото по-горе освобождаване обхваща, от една страна, всички сделки, които надхвърлят рамките на самото придобиване и продажба на ценни

книжа, като последните, както се посочва в точка 27 от настоящото заключение, не попадат в приложното поле на Шеста директива. Това условие, както вече уточних, е изпълнено в случай като този в главното производство.

48. От друга страна, освободените съгласно член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива сделки следва да включват получаване на редовни приходи. В главното производство обстоятелството, че приходите от прехвърлянето ще бъдат използвани за целите на реструктурирането на ръководената от SKF индустриална група, според мен се явява достатъчно, за да е изпълнен критерият за редовност на приходите, доколкото те са предназначени за дейности от структурен характер, които са по необходимост продължителни и широкомащабни.

49. Включването в приложното поле на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива на сделки за прехвърляне на акции като тези по главното производство според мен намира подкрепа и в съображенията, изложени в точка 16 от Решение по дело Harnas & Helm, посочено по-горе, в което — като се позовава по-специално на Решение по дело Wellcome Trust, посочено по-горе — Съдът приема, че „сделките, *посочени* в член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, попадат в приложното поле на ДДС, *когато* са извършени в рамките на търговска дейност по договаряне с ценни книжа или с цел осъще-

17 — Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе (точка 20) (курсивът е мой).

ствяване на пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участието, *или когато* са пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност”¹⁸.

50. Следователно с оглед на текста на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива предвиденото в тази разпоредба освобождаване обхваща всички сделки „с акции“, посочени в тази разпоредба, които попадат в приложното поле на тази директива. Обстоятелството, че — както посочва Комисията — член 13, Б от Шеста директива следва да се тълкува стриктно като разпоредба, уреждаща дерогация от принципа, че ДДС се дължи за всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице¹⁹, според мен не би трябвало да води до несъобразяване със самия текст на тази разпоредба.

51. Този извод според мен не намира опровержение в изложения от Комисията допълнителен довод, че прехвърляне на акции като разглежданото в главното производство трябва да бъде приравнено на възмездно прехвърляне на предприятие или част от предприятие по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива — сделка, която по принцип би била облагаема, което би довело до изключване на посоченото прехвърляне от обхвата на предвиденото в член 13, Б, буква г),

точка 5 от Шеста директива освобождаване.

52. На първо място, всъщност по принцип се съмнявам, че може да се приеме, че член 5, параграф 8 от Шеста директива, който попада в определението за „доставка на стоки“ по член 5 от Директивата, може да обхване прехвърлянето на дялови участия, което се свързва с „доставката на услуги“, определена в член 6, параграф 1 от Директивата като включваща „прехвърлянето на права върху нематериално имущество, независимо дали при това се оформя документ за собственост“. В това отношение ще изтъкна и че в Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе, Съдът изключва възможността новата емисия акции да се счита за възмездна доставка на стоки, по съображение че тези акции са ценни книги, с които се материализира право върху нематериално имущество, и които попадат в определението за възмездна доставка на услуги²⁰. По същия начин член 5, параграф 8 от Шеста директива според мен явно се отнася по-скоро до прехвърлянето на съвкупността или част от активите на дадено предприятие, отколкото до прехвърлянето на акции или дялови участия в дадено дружество²¹.

53. По-нататък, в Решение по дело BLP Group, посочено по-горе, което се отнася до продажбата от холдинг на 95 % от

18 — Решение по дело Harnas & Helm, посочено по-горе (точка 16) (курсивът е мой).

19 — Вж. в най-новата съдебна практика Определение от 14 май 2008 г. по дело Tiercé Ladbroke (C-231/07 и C-232/07, Сборник, стр. I-73, точка 15 и цитираната съдебна практика).

20 — Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе (точки 22 и 23).

21 — Вж. в този смисъл също точка 26 от заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Abbey National, посочено по-горе. Вж. също Решение от 27 ноември 2003 г. по дело Zita Modes (C-497/01, Recueil, стр. I-14393, точка 39), в което се изтъква целта на член 5, параграф 8 от Шеста директива, а именно да улесни „прехвърлянето на предприятия или части от предприятия“.

притежаваните от него дялове в едно от дъщерните му дружества, Съдът не опровергава съображенията на запитващата юрисдикция, че тази продажба е освободена доставка²², като обаче Съдът не уточнява изводите си, така че да вземе предвид евентуалните случаи на прехвърляне на финансово участие, които биха попаднали в понятието „възмездно прехвърляне на съвкупност или част от активи“ по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива.

54. Освен това, както посочва SKF в съдебното заседание — макар наистина този довод да не е сам по себе си напълно решаващ за тълкуването на израз от общностното право — от гледна точка на облигационното право не е задължително собственикът на акциите от едно дружество да има правомощия да прехвърля активите на предприятието, доколкото по принцип единствено самото предприятие има право да сключи такава сделка.

55. На последно място и при всяко положение, дори и да се приеме, че предложението от Комисията тълкуване на член 5, параграф 8 от Шеста директива е правилно, все пак — както посочват шведското правителство и SKF в отговор на поставен от Съда въпрос в съдебното заседание относно приложимото право в главното

производство — Кралство Швеция е използвало предвидената в член 5, параграф 8 от Шеста директива възможност прехвърлянето на съвкупност или част от активи да не се счита доставка на стоки. С други думи прилагането на тази възможност от страна на държава членка означава, че съгласно член 2 от Шеста директива това прехвърляне не подлежи на облагане с ДДС²³.

56. От това следва, че противно на твърденията на Комисията, ако се приеме, че разглежданото в главното производство прехвърляне на акции по своя характер съставлява прехвърляне на предприятие по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива, това не би могло да „неутрализира“ прилагането на предвиденото в член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива освобождаване, доколкото в Швеция такова прехвърляне е изключено от приложното поле на Шеста директива.

57. Следователно според мен сделка за прехвърляне на акции в дъщерно и в контролирано дружество като разглежданата в главното производство попада в обхвата на освобождаването, предвидено в член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста

22 — Както се установява от заключението на генералния адвокат Lenz по дело BLP Group, посочено по-горе, националната юрисдикция е смятала (както изглежда и генералният адвокат), че прехвърлянето на дялови участия попада в обхвата на освобождаванията по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива (вж. по-специално точки 24 и 35 от посоченото заключение). В точка 33 от заключението си по дело Abbey National, посочено по-горе, генералният адвокат Jacobs също тълкува член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива в смисъл, че обхваща прехвърлянето на финансови участия.

23 — Вж. решенията по дело Abbey National, (точка 30) и Zita Modes (точка 29), посочени по-горе. Без съмнение по тази причина запитващата юрисдикция по настоящото дело не поставя пред Съда въпрос за тълкуването на член 5, параграф 8 от Шеста директива, въпреки че в точка 26 от акта за преюдициално запитване споменава прехвърлянето на предприятие

директива, както и в член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112.

58. В случай че Съдът не възприеме това предложение и счете, подобно на Комисията, че такава сделка може да се приравни на прехвърлянето на предприятие или част от него по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива (както и на член 19, параграф 1 от Директива 2006/112), тази сделка при всички положения ще е изключена от съответното приложно поле на директивите поради предвидената в посочените по-горе разпоредби и използвана от Кралство Швеция възможност такова прехвърляне да не се счита за доставка на стоки.

Г — По третия преюдициален въпрос

59. Както от текста на третия въпрос, така и от съображенията на запитващата юрисдикция във връзка с него личи, че тя иска да установи дали независимо че разходите за получените услуги са пряко свързани със сделката по прехвърляне на акциите, може да е налице право на приспадане на ДДС по получените доставки, доколкото тези разходи са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице в рамките на цялостната му икономическа дейност. Този въпрос се обяснява по-лесно в контекста на обстоятелството, че прехвърлянето на акциите на дъщерното и на контролираното дружество изглежда

следва да се извърши в по-широките рамки на реструктурирането на ръководената от SKF група и така ще позволи на последното да освободи необходимите за реорганизацията на своята промишлена дейност ресурси.

60. Както вече изтъкнах в предварителните си бележки, за да се приеме, че е налице право на приспадане на платения за получените доставки ДДС, по принцип е необходимо обложениите с него доставки да са в пряка и непосредствена връзка с една или повече извършени облагаеми доставки²⁴.

61. Както Съдът вече е имал случай да уточни, правото на приспадане предполага разходите, направени за придобиване на съответните стоки или за получаване на съответните услуги, да са част от елементите, формиращи цената на обложениите извършени доставки, пораждащи правото на приспадане²⁵.

62. Освен това в Решение по дело Midland Bank Съдът приема, че не е реалистично да се търси по-точна формулировка на критерия за „пряка и непосредствена връзка“, тъй като предвид многообразието на търговските сделки и сделките по занятие би било невъзможно да се даде по-подходящ отговор за общовалиден

24 — Вж. по-специално Решение по дело Cibo Participations, посочено по-горе (точка 26 и цитираната съдебна практика).

25 — Вж. Решение от 8 юни 2000 г. по дело Midland Bank (C-98/98, Recueil, стр. I-4177, точка 30), както и Решение по дело Abbey National (точка 28), Решение по дело Cibo Participations (точка 31) и Решение по дело Kretztechnik (точка 35), посочени по-горе.

начин за определяне на необходимата връзка, която следва да е налице между получените и извършените доставки, за да възникне право на приспадане на ДДС по получените доставки²⁶. В същото решение Съдът добавя, че националните юрисдикции следва да прилагат посочения критерий спрямо фактите по всяко дело, с което са сезирани²⁷.

63. В главното производство запитващата юрисдикция е установила, че получените от SKF услуги са пряко свързани със сделката за прехвърляне на акциите в дъщерното и контролираното дружество. В действителност тези услуги са свързани с оценката на стойността на прехвърляните акции, с подпомагането на преговорите за прехвърляне и със съставянето на договорните книги, и следователно са получени с оглед извършването на посоченото прехвърляне. Ето защо съвсем основателно Skatteverket, правителствата, които са представили становища пред Съда, както и Комисията, считат, че с оглед констатациите на запитващата юрисдикция е налице пряка и непосредствена връзка между получените услуги и извършената сделка за прехвърляне на акции²⁸.

64. Доколкото сделката за прехвърляне на акции е освободена доставка по силата на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, както предложих по-горе в анализа на втория въпрос, напълно

логично е ДДС, с който са обложени получените за извършване на тази доставка услуги, да не може да бъде приспадан, тъй като тези услуги са елемент от цената на освободената доставка²⁹.

65. Впрочем именно този подход Съдът използва в Решение по дело BLP Group, посочено по-горе. В действителност Съдът приема, че ДДС, начислен за професионалните услуги, получени от BLP Group в рамките на прехвърлянето на едно от неговите дъщерни дружества, не може да бъде приспадан, доколкото посочените услуги са използвани за извършване на освободена доставка, в случая прехвърлянето на дружествените дялове на това дъщерно дружество³⁰.

66. В същото решение Съдът уточнява и че това правило е приложимо включително „когато крайната цел на освободената доставка е извършването на облагаема доставка“³¹.

26 — Решение по дело Midland Bank, посочено по-горе (точка 25).

27 — Пак там.

28 — Както вече посочих, въпреки всичко Комисията приравнява (според мен погрешно) тази сделка за прехвърляне на акции към прехвърляне на предприятие.

29 — Вж. в този смисъл точка 36 от заключението на генералния адвокат Lenz по дело BLP Group, посочено по-горе. Не е напълно изключено при определени обстоятелства, и по-специално когато акциите са котиран на пазара на ценни книжа и тяхната цена отразява единствено котировката им, платеният по получени доставки ДДС да не може да се включи в цената на сделката за прехвърляне. Въпреки това, като се има предвид, че запитващата юрисдикция приема наличието на пряка връзка между получените доставки и тези, които предстоят да бъдат извършени, изложените накратко в тази бележка проблеми изглеждат не съответстват на положението по главното производство.

30 — Решение по дело BLP Group, посочено по-горе (точка 27).

31 — Пак там (точка 28 и диспозитива).

67. Това указание следва да се разглежда с оглед на фактите в основата на Решението по дело BLP Group, посочено по-горе, и с оглед на изложените от това дружество доводи пред Съда. В действителност, както личи от изложението на фактическата обстановка по това дело, целта на прехвърлянето на дружествените дялове в дъщерното дружество е била да се наберат средства за погасяване на задължения, възникнали в резултат на облагаеми доставки на BLP Group. Пред Съда BLP Group в частност изтъква, че следователно платеният ДДС по получените услуги за прехвърляне на посочените дружествени дялове би трябвало да се приспадне, дори и тези доставки да са били непряко свързани с извършените от него облагаеми доставки³².

68. Доводите на BLP Group са отхвърлени ясно от Съда, който подчертава, че за да възникне право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, тези стоки или услуги трябва да са в пряка и непосредствена връзка с облагаемите доставки и че в това отношение е без значение крайната цел на данъчнозадълженото лице³³, дори когато тази цел е извършването на облагаема доставка. Отхвърлянето от Съда на изложената от BLP Group теза е обосновано и със съображения, свързани с необходимостта от гарантиране на правната сигурност и улесняване на необходимите за прилагането на ДДС действия, тъй като от данъчните органи не би могло да се изисква да установяват намерението на данъчнозадълженото лице в случаите, когато получените доставки обективно не са свързани с облагаеми доставки³⁴.

69. Както напълно основателно изтъква генералният адвокат Jacobs в заключението си по дело Abbey National, посочено по-горе³⁵, в този смисъл от Решение по дело BLP Group, посочено по-горе, следва, че последицата „прекъсване на веригата на ДДС“, която е присъща характеристика на освободената доставка, пречатства възможността платеният ДДС върху използваните за тази доставка стоки или услуги да бъде приспадан от ДДС, дължим за по-нататъшна извършена доставка, за която освободената сделка е формирала част от цената. Следователно необходимостта от пряка и непосредствена връзка не сочи само най-близкото звено от веригата, а служи за изключване на положения, при които веригата е била прекъсната от освободена доставка³⁶.

70. Според мен има основание така изложеният подход, възприет в Решение по дело BLP Group, посочено по-горе, да се приложи и към настоящото дело. Би следвало да не се допусне приспадане на платения ДДС по получените от SKF доставки, доколкото тези доставки са в пряка и непосредствена връзка с освободена доставка, в случая прехвърлянето на акциите в дъщерното и контролираното дружество — доставка, която прекъсва веригата на ДДС дори когато се извършва

32 — Пак там (точки 3, 4, 12 и 13).

33 — Пак там (точка 19).

34 — Пак там (точка 24).

35 — Заключение, представено на 13 април 2000 г. (точка 35).

36 — Вж. също в този смисъл точки 30—39 от заключението на генералния адвокат Lenz, представено по дело BLP Group, посочено по-горе.

с цел реструктуриране на промишлената дейност на ръководената от SKF група.

71. Запитващата юрисдикция си поставя все пак въпроса дали е приложима в случай като този по главното производство практиката на Съда, посочена в точка 23 от настоящото заключение, според която приспадането на ДДС по получените доставки въпреки всичко е възможно, ако разходите за получените услуги са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице и следователно са в пряка и непосредствена връзка с цялостната му икономическа дейност.

72. Според мен на този въпрос следва да се отговори отрицателно.

73. В действителност релевантните решения, в които Съдът признава посочената в точка 71 от настоящото заключение възможност за приспадане на платения ДДС по получените доставки, се отнасят до сделки, които противно на предпоставката, върху която почива Решение по дело BLP Group, посочено по-горе, са в опреде-

лена връзка с извършвани доставки, които *изцяло са извън обхвата на ДДС* (тъй като не се считат за доставки нито на стоки, нито на услуги) и които съответно не са релевантни за преценката дали е налице право на приспадане, или не³⁷. Допустимо е било при тези условия да се издирят една или повече извършени доставки, които дават право на приспадане и с които получената доставка е в най-тясна връзка, включително евентуално цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице.

74. В този смисъл особено показателни са съображенията на Съда, изложени в точка 36 от Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе, според които „предвид обстоятелството, че от една страна, емитирането на акции е *дейност, която не попада в приложното поле на Шеста директива*, а от друга страна, тази дейност е извършена от Kretztechnik с оглед увеличение на капитала в полза на цялостната му икономическа дейност, уместно е да се приеме, че разходите за

37 — Вж. Решение по дело Abbey National, посочено по-горе (точки 35 и 36), в което извършената доставка е прехвърляне на съвкупност от активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива на територията на държава членка, която е използвала предоставената с тази разпоредба възможност такива сделки да не се считат за доставки на стоки и съответно да не подлежат на облагане с ДДС, Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе (точка 36), в което извършената доставка е емисия акции, която изрично е квалифицирана от Съда като сделка извън приложното поле на Шеста директива, и Решение по дело Cibo Participations, посочено по-горе, в което извършената доставка е придобиване на дялово участие, като преюдициалният въпрос относно правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС като общи разходи е поставен единствено в случай че това придобиване на дялово участие излиза от приложното поле на ДДС: в това отношение вж. точка 32 от заключението на генералния адвокат Stix-Hackl по дело Cibo Participations, посочено по-горе. Вж. също Решение по дело Investrand, посочено по-горе (точки 28 и 29), в което Съдът изследва дали направените разходи за получени доставки, обложени с ДДС, са общи разходи, след като установява, че всички извършени доставки, с които получените доставки са в пряка и непосредствена връзка, са извън приложното поле на Шеста директива.

получените от това дружество доставки в рамките на посочената дейност са част от общите разходи и като такива са част от цената на неговите стоки. Този вид доставки всъщност са в пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице³⁸.

75. Уточнението на Съда, че посочената дейност не попада в приложното поле на Шеста директива, несъмнено трябва да се възприема в светлината на заключението на генералния адвокат Jacobs по същото дело Kretztechnik. В действителност последният приема, от една страна, че ако емитирането на акции трябва да се счита за освободена доставка, не би могло да се приспадне ДДС, платен за услугите, които са пряко и непосредствено свързани с тази дейност, а от друга страна, че ако извършената доставка изобщо не подлежи на облагане с ДДС и следователно е неотнoсима за целите на установяване на правото на приспадане, то би следвало да се постави въпросът дали получените доставки биха могли да бъдат свързани с една или повече извършени облагаеми доставки или с цялостната икономическа дейност на дружеството — хипотеза, която според генералния адвокат е била възможна в конкретния случай³⁹.

76. Ето защо смятам, че Съдът е възприел разграничението, въведено в посоченото по-горе заключение на генералния адвокат Jacobs между освободените от ДДС извър-

шени доставки и тези, които изобщо не подлежат на облагане с ДДС, тъй като не могат да се считат за доставка нито на стоки, нито на услуги, като по този начин е потвърдил подхода, приложен в Решение по дело BLP Group, посочено по-горе, на което като цяло се опира изложението на генералния адвокат.

77. Изложеният току-що подход, който според мен вече е възприет в съдебната практика, може да изглежда по-благоприятен за сделките за прехвърляне на акции, които не попадат в приложното поле на ДДС, отколкото за тези, които макар и да попадат в него, са освободени от ДДС по силата на разпоредбите на Шеста директива (и/или тези на Директива 2006/112). В действителност, докато за доставките, получени за извършването на сделка, която не попада в приложното поле на ДДС, ще е възможно да се приспадне ДДС, ако тези доставки се приемат за пряко и непосредствено свързани с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице⁴⁰, то платеният ДДС върху доставки, получени за

38 — Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе (точка 36) (курсивът е мой).

39 — Вж. съответно точки 29 и 74–76 от заключението по дело Kretztechnik, посочено по-горе.

40 — Това би могло евентуално да е така в случая по главното производство, ако обратно на анализа, развит в това заключение, Съдът приеме, че от една страна, е налице прехвърляне на съвкупност от активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива, която сделка, да припомним, не попада в приложното поле на ДДС на територията на Кралство Швеция предвид използваната от тази държава възможност, а от друга страна, че получените доставки за извършването на такова прехвърляне са в пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на SKF.

извършването на освободена доставка, няма да може да се приспадне.

78. Това положение обаче е само последица, присъща на общата система, установена с Шеста директива (и утвърдена с Директива 2006/112) и на необходимото възможно най-ясно разграничение между облагаеми доставки, от една страна, и освободени доставки, от друга, от което произтича критерият за пряка и непосредствена връзка⁴¹, както и прекъсването на веригата на ДДС, предизвикано от прякото и непосредствено свързване на получената обложена с ДДС доставка с извършената доставка, освободена от облагане с ДДС.

79. От друга страна, доколкото прекъсването на веригата на ДДС не е налице, когато сделката за прехвърляне на акции е изцяло извън приложното поле на ДДС, според мен вече не съществува дискриминационна разлика в третирането в ущърб на данъчнозадълженото лице, което получава услуги, за да извърши сделки за прехвърляне на акции, освободени от ДДС съгласно член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, и което следователно няма право да приспадне платения ДДС по получените доставки, включително и като общи разходи, извършени от това данъчнозадължено лице.

80. Освен това, ако се признае право на приспадане на платения ДДС по получени доставки, при положение че сделката, за която е извършен разходът, е в пряка и непосредствена връзка с извършена сделка за прехвърляне на акции, попадаща в обхвата на освобождаването по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, това би означавало по тълкувателен път да се въведе ново основание за приспадане на платения по получени доставки ДДС. В действителност според самия текст на член 17, параграф 3, буква в) от Директивата такова приспадане е възможно *единствено* доколкото стоките или услугите се използват за извършване на „сделки, които са освободени съгласно член 13, Б, букви а) и г), точки 1 до 5, когато клиентът е установен извън Общността или когато сделките са пряко свързани със стоките, предназначени за износ извън Общността“ — хипотеза, която по никакъв начин не се потвърждава от доказателствата по настоящото дело и на която освен това SKF не се позовава пред Съда.

81. Ето защо считам, че на третия въпрос на запитващата юрисдикция следва да се отговори в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е получател по доставки на услуги за целите на сделка за прехвърляне на акции на дъщерно или контролирано дружество, която попада в обхвата на освобождаването по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива и по член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 и с която тези доставки са в пряка и непосредствена връзка, няма право на приспадане на платения по посочените получени доставки ДДС.

41 — Вж. в това отношение по-специално Решение по дело BLP Group (точки 18 и 19), Решение по дело Abbey National (точка 25), както и Решение по дело Cibo Participations (точка 28), посочени по-горе.

Д — По четвъртия преюдициален въпрос

82. С четвъртия си и последен въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали отговорите на предходните въпроси евентуално зависят от обстоятелството, че сделката по прехвърляне на акциите се извършва поетапно.

83. Ще посоча, че запитващата юрисдикция не излага фактите, които я карат да постави на Съда този въпрос, въпреки че бихме могли да предположим, че проблемите са свързани с продажбата на последния транш от акциите на контролираното дружество⁴².

84. При всички положения, подобно на всички участници в производството, които представят становища пред Съда, и аз не считам, че обстоятелството, че прехвърлянето на акции се извършва чрез няколко последователни сделки, би могло да окаже влияние върху отговорите на първите три въпроса.

85. Както всъщност основателно посочва Комисията, за прехвърлителя е по-трудно да докаже, че различните траншове при прехвърлянето на акции са части от една-единствена по-голяма сделка за прехвърляне на всички акции в дъщерното дру-

жество. Въпреки това, когато от страна на прехвърлителя са представени такива доказателства, няма никаква причина да се прилага различен данъчен режим за сходни сделки по прехвърляне на акции.

86. От друга страна, доколкото релевантните разпоредби на Шеста директива са по същество възпроизведени в Директива 2006/112, не би могъл да се промени данъчният режим на сделка за прехвърляне на акции, която протича отчасти в приложното поле на първата директива и отчасти — в това на втората.

87. Ето защо, ако — както предлагам — сделката за прехвърляне на акции е освободена от ДДС както при действието на Шеста директива, така и при действието на Директива 2006/112, обстоятелството, че тази сделка се извършва например на два или три последователни етапа, е ирелевантно по отношение на липсата на право за приспадане на ДДС, платен за получените услуги, свързани пряко и непосредствено с посочената дейност. Да се приеме различно становище би означавало да се третира по различен начин сделки, които всъщност са обективно сходни.

88. Ето защо предлагам на четвъртия въпрос да се отговори в смисъл, че за отговорите на първите три въпроса е без значение обстоятелството, че прехвърлянето на акциите на дъщерното и/или контролираното дружество се извършва чрез няколко последователни сделки.

⁴² — Вж. в това отношение точка 16, *in fine*, от настоящото заключение.

VI — Заключение

89. С оглед на изложените дотук съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Regeringsrätten, както следва:

- „1) Член 2, параграф 1 и член 4, параграфи 1 и 2 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, изменена последно с Директива 2006/18/ЕО на Съвета от 14 февруари 2006 година, както и член 2, параграф 1 и член 9, параграф 1 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 е икономическа дейност прехвърлянето от дружество майка на всички акции в дъщерно и в контролирано дружество, в управлението на които посоченото дружество майка е участвало пряко или непряко, като им е предоставяло възмездно различни услуги от административен, счетоводен и търговски характер, за които дружеството майка е данъчнозадължено лице за данъка върху добавената стойност.
- 2) Сделката за прехвърляне на акции в дъщерно и в контролирано дружество като разглежданата в главното производство попада в обхвата на освобождаването, предвидено в член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2006/18, и в член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112.
- 3) Данъчнозадължено лице, което е получател по доставки на услуги за целите на сделка за прехвърляне на акции на дъщерно дружество и на контролирано дружество, която попада в обхвата на освобождаването по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2006/18, и по член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 и с която тези доставки са в пряка и непосредствена връзка, няма право да приспадне платения по

получените доставки данък върху добавената стойност дори когато прехвърлянето на акции се извършва с цел реструктуриране на промишлената дейност на данъчнозадълженото лице.

- 4) За отговорите на първите три въпроса е без значение обстоятелството, че прехвърлянето на акции на дъщерното и/или контролираното дружество се извършва чрез няколко последователни сделки.“