



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 6 септември 2018 година¹

Дело C-502/17

C&D Foods Acquisition ApS
срещу
Skatteministeriet

(Преюдициално запитване, отправено от Vestre Landsret (Западен областен съд, Дания)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Холдингово дружество — Приспадане на ДДС — Разходи за услуги, използвани във връзка с планирана продажба на дялове от капитала на дъщерно дружество“

I. Въведение

1. Съдът вече по няколко дела е обсъждал правото на холдингови дружества да приспадат данъка върху добавената стойност (ДДС) във връзка с придобиването на дружествени дялове². Настоящият случай се отнася до обратната, засега не толкова често разглеждана хипотеза на прехвърлянето на дружествени дялове от страна на холдингово дружество³.

2. Настоящото дело предоставя възможност на Съда да доизясни практиката си относно правото на холдинговите дружества на приспадане на ДДС. Най-вече ще трябва се конкретизират условията, при които следва да се приеме, че е налице необходимата за приспадането на данъка по получени доставки пряка и непосредствена връзка с определена извършвана доставка.

II. Правна уредба

3. Приложимата в настоящото дело правна уредба на Съюза се определя от разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)⁴.

4. Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

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

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Вж. например решения от 20 юни 1991 г., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268), от 14 ноември 2000 г., Floridienne и Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623), от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), от 6 септември 2012 г., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496), както и най-неотдавна моето заключение по дело Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301).

³ Тук следва да се подчертае преди всичко решение от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665).

⁴ Директива 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).

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. Член 135 от Директивата за ДДС предвижда в частност следното:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки: [...]

е) сделките, включително договаряне, с изключение на управление и отговорно пазене, с акции и дялове на дружества и сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа с изключение на документи, установяващи права на собственост върху стоки и правата или ценните книжа, посочени в член 15, параграф 2“.

6. Съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Член 168 от Директивата гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава[та] 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 [...]“.

7. От националното право релевантен в меродавния за спора период е Lovbekendtgørelse nr. 966 от 14 октомври 2005 г. (Закон за данъка върху добавената стойност).

III. Фактите и главното производство

8. Датското дружество C&D Foods е част от международната група Arovit. В релевантния за спора в главното производство период C&D Foods притежава 100 % от дяловете на Arovit Holding, а то от своя страна притежава всички дялове на Arovit Petfood. Част от групата са още 13 дружества от различни европейски държави, като техните дялове са собственост на Arovit Petfood.

9. От 2007 г. нататък въз основа на договор за управление C&D Foods предоставя на своето непряко дъщерно дружество Arovit Petfood различни облагаеми управленски и информационни услуги, например в областта на счетоводството, контрола и бюджетирането. Възнаграждението, което C&D Foods получава от Arovit Petfood, съответства на направените разходи за заплати плюс надценка („mark up“) от 10 % и датския ДДС от 25 %. По отношение на останалите дружества от групата ролята на C&D Foods се изчерпва с държането на дяловете им.

10. През 2009 г. исландската финансова институция Kaupthing Bank придобива групата Arovit, която тогава изпитва икономически трудности. Kaupthing Bank възлага на различни одиторски дружества и на адвокатското дружество Holst Advokater да изготвят анализ на възможностите за реструктуриране на групата Arovit. За тази цел тя сключва консултантски договори с въпросните одитори, чиито хонорари с ДДС са заплатени от C&D Foods.

11. В рамките на този анализ Holst Advokater изготвя за C&D Foods проект на най-малко един договор за продажбата на дяловете от капитала на Arovit Holding и Arovit Petfood от C&D Foods на все още неназован купувач. За тази консултантска услуга Holst Advokater фактурира на C&D Foods съответния хонорар с ДДС. Усилията да се стигне до продажба са преустановени през есента на 2009 г., тъй като не се намира купувач.

12. C&D Foods иска да си приспадне платения ДДС върху хонорарите на Holst Advokater и на одиторските дружества. Както SKAT (датската митническа и данъчна служба), така и Landsskatteretten (датската главна данъчна администрация), която се произнася по подадената по административен ред жалба, отказват да признаят на C&D Foods право да приспадне съответния ДДС. Те се мотивират с това, че консултантските услуги не са предоставени на C&D Foods или съответно че не е налице необходимата връзка между тези разходи и извършваните от C&D Foods облагаеми сделки.

13. C&D Foods обжалва тези решения по съдебен ред, като поради принципното значение на повдигнатите с жалбата му въпроси делото се разглежда на първа инстанция от Vestre Landsret (Западен областен съд, Дания). С определение от 15 август 2017 г., постъпило в Съда на 18 август 2017 г., Vestre Landsret (Западен областен съд) спира производството и на основание член 267 ДФЕС отправя следните преюдициални въпроси до Съда:

- „1. Трябва ли член 168 от Директива 2006/112/ЕО 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?“.

14. В писмената фаза на производство пред Съда становища представят Кралство Дания и Комисията.

IV. Правен анализ

15. С трите си въпроса запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали холдингово дружество, което упражнява икономическа дейност, има право на приспадане на ДДС за разходите, които е направило във връзка с планираното прехвърляне на дялове. Икономическата дейност на холдинговото дружество се състои именно в това да предоставя управленски услуги на непрякото дъщерно дружество⁵, чиито дялове следва да бъдат продадени заедно с дяловете на дъщерното дружество.

⁵ Съгласно постоянната съдебна практика това е икономическа дейност, вж. решения от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 21), от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 30 и 31), и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 21).

А. По допустимостта на преюдициалните въпроси

16. Съгласно член 168 от Директивата за ДДС правото на приспадане е налице, доколкото данъчнозадълженото лице използва стоките или услугите за целите на своите облагаеми сделки. Това предполага данъчнозадълженото лице да е получателят на въпросните стоки или услуги⁶. Следователно C&D Foods може да има право на приспадане само по отношение на платения ДДС във връзка с онези консултантски услуги, чийто получател е самото то. Поради това поначало е изключено C&D Foods да приспадне данъка за обложените с ДДС услуги, чийто получател е Kaupthing Bank.

17. Действително запитващата юрисдикция отбелязва, че преюдициалното ѝ запитване не засяга въпроса кой реално е понесъл обложените с ДДС консултантски разходи. Следва да се възрази обаче, че Съдът не е компетентен да отговаря на хипотетични преюдициални въпроси⁷. Поради това изложените по-долу съображения се отнасят единствено до приспадането на платения на Holst Advokater ДДС, тъй като от акта за преюдициално запитване само за неговите консултантски услуги недвусмислено следва, че получателят им е C&D Foods.

Б. По отговорите на преюдициалните въпроси

18. Първият преюдициален въпрос се отнася най-общо до правото на C&D Foods да приспадне данъка за обложените с ДДС консултантски услуги, предоставени от Holst Advokater и използвани във връзка с планираната продажба на дяловете от капитала на Arovit Petfood.

19. Вторият и третият въпрос се отнасят най-вече до „пряката и непосредствена връзка“ на спорните разходи с конкретно извършените или с планираните сделки, тоест с доставките по договора за управление с Arovit Petfood или съответно с планираната сделка по продажба на дяловете.

20. Тъй като връзката с икономическата дейност е условие за правото на приспадане на данъка, за което става дума в първия въпрос, на трите преюдициални въпроса следва да се отговори заедно.

21. Несигурността на запитващата юрисдикция относно правото на C&D Foods да приспадне съответния ДДС се дължи по същество на две обстоятелства.

22. Първо, тя се съмнява дали планираната продажба на дялове изобщо може да се разглежда като икономическа дейност и следователно да попада в приложното поле на ДДС (по този въпрос вж. раздел 1 по-нататък). Второ, тя се пита дали и евентуално при какви обстоятелства може да се приеме, че е налице пряка и непосредствена връзка между получените доставки и определена облагаема дейност. Всъщност, ако се окаже, че доставките са свързани пряко и непосредствено с освободена доставка, няма да е налице право на приспадане на данъка (по този въпрос вж. раздел 2 по-нататък).

23. Накрая, при условията на евентуалност ще разгледам въпроса при какви обстоятелства може да се констатира връзка с цялостната икономическа дейност на C&D Foods (вж. раздел 3 по-нататък).

⁶ В този смисъл решение от 22 февруари 2001 г., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, т. 32).

⁷ Решения от 16 юли 1992 г., Meilicke (C-83/91, EU:C:1992:332, т. 23), от 22 ноември 2005 г., Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, т. 34 и 37), и от 21 декември 2016 г., Tele2 Sverige и Watson и др. (C-203/15 и C-698/15, EU:C:2016:970, т. 130).

1. Продажбата на дяловете от капитала на Arovit Petfood като икономическа дейност

24. Наистина съгласно постоянната практика на Съда самото придобиване и притежаване на дялово участие в дружество не представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС⁸. Това обаче не е така, когато дружествените дялове се придобиват или се притежават с цел да се упражнява пряка или непряка намеса в управлението на дружеството⁹. В съдебната практика административните, финансовите и търговските услуги (т.нар. управленски услуги) се разглеждат като типична намеса в управлението на дружеството¹⁰.

25. Предоставянето на управленски услуги следва да се разглежда като икономическа дейност по смисъла на Директивата за ДДС, включително в хипотези като обсъжданата в главното производство, в които връзката между съответните дружества е опосредствана от т.нар. междинен холдинг. Всъщност за квалифицирането на дейността като икономическа решаващото е дали C&D Foods извършва облагаеми сделки. Това ясно личи от неотдавнашното решение на Съда по дело Marle Participations¹¹.

26. Съгласно практиката на Съда изложените принципи следва да се отнасят и до сделките по прехвърляне на участие, с които се прекратява облагаемата намеса в управлението на дъщерното дружество¹².

27. Продажбата на дружествени дялове сама по себе си наистина не е икономическа дейност. Съгласно съдебната практика обаче неутралитетът на данъка изисква прекратяването и започването на икономическа дейност да се третира еднакво¹³. Щом при определени условия придобиването на дялове може да е подготовка за извършване на икономическа дейност, попадаща в приложното поле на ДДС, същото трябва да важи и за прехвърлянето на дялове, с което се прекратява дадена икономическа дейност. В противен случай се стига до произволно разграничаване на двете хипотези¹⁴. Същото съображение изтъква и Комисията в писменото си становище.

28. В решение SKF, което се отнася именно до прехвърлянето на дружествени дялове, Съдът потвърждава, че е налице икономическа дейност, когато холдингово дружество прекратява участието си в дъщерно дружество с прехвърлянето на всички акции в него¹⁵. С това се прекратява и икономическата дейност, която преди това се е състояла в предоставянето на управленски услуги на това дъщерно дружество¹⁶.

8 Решения от 20 юни 1991 г., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, т. 17), от 14 ноември 2000 г., Floridienne и Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, т. 17), и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 20).

9 Решения от 20 юни 1991 г., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, т. 14), от 14 ноември 2000 г., Floridienne и Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, т. 17), от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 19), и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 20).

10 Решения от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 21), от 6 септември 2012 г., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 34), и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 21).

11 Решение от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 35): в това отношение обаче е спорно дали отдаването под наем на недвижим имот наистина следва да се разглежда като „намеса в управлението“ на дружеството.

12 Решение от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 34).

13 Решения от 20 юни 1996 г., Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, т. 33), от 3 март 2005 г., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, т. 22—24), от 26 май 2005 г., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, т. 19), и от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 34).

14 В този смисъл решения от 22 февруари 2001 г., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, т. 35), от 29 април 2004 г., Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267, т. 39), и от 3 март 2005 г., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, т. 23 и 24).

15 Решение от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 33).

16 Решение от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 32).

29. Подобен е и обсъжданият в главното производство случай: с продажбата на дяловете от капитала на Arovit Holding заедно с дяловете от капитала на Arovit Petfood всъщност C&D Foods цели да прекрати икономическата си дейност, която се е състояла в предоставянето на облагаеми управленски услуги на Arovit Petfood.

30. Този извод не намира опровержение в обстоятелството, че с приходите от продажбата на дяловете е трябвало да се погасят дълговете към новия собственик на групата — Kaupthing Bank, докато в случая, разгледан в решение SKF, групата е следвало да бъде реструктурирана. Така за разлика от разгледания в решение SKF случай тук вече не се планират бъдещи облагаеми сделки. Това обаче е без значение по следните три причини.

31. Първо, Съдът е изяснил, че право на приспадане на данъка по получени доставки е налице дори когато след използването на въпросните получени услуги данъчнозадълженото лице вече не извършва никакви сделки, тъй като окончателно е прекратило икономическата си дейност¹⁷. Следователно не би могло да бъде другоаче и когато данъчнозадълженото лице използва прихода от сделките, водещи до прекратяване на икономическата му дейност, за да погаси свои дългове.

32. Второ, понятието за икономическа дейност — както и други понятия, които дефинират облагаемите сделки по Директивата за ДДС — следва да се определя обективно¹⁸ и поради това е без значение крайната цел, с която данъчнозадълженото лице е направило съответния разход¹⁹. Следователно икономическите съображения на данъчнозадълженото лице за извършването на дадено действие не може да са меродавни.

33. Трето, и от решение VLP Group не следва, че ако приходите от извършената сделка са използвани за погасяване на дългове, това би трябвало принципно да изключва правото на приспадане на данъка по получени доставки.

34. В решение VLP става дума за холдингово дружество, което продава дяловете си от капитала на дъщерно дружество, за което не извършва облагаеми сделки. VLP Group твърди, че е налице връзка с другите му облагаеми дейности, доколкото ще използва приходите от продажбата на дяловете за погасяване на дългове и по този начин косвено ще укрепи останалата си икономическа дейност. Съдът обаче не приема този довод. Съответно той не признава на холдинговото дружество право на приспадане на данъка по получени доставки, но не защото приходите са използвани за погасяване на дългове, а защото няма пряка и непосредствена връзка с облагаема дейност²⁰.

35. От всички изложени съображения следва, че планираната продажба на дялове при обстоятелства като разглежданите в главното производство — а именно с цел прекратяване на облагаема дейност — трябва да се разглежда като икономическа дейност и следователно попада в приложното поле на ДДС.

17 Решения от 22 февруари 2001 г., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, т. 35), от 29 април 2004 г., Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267, т. 39), и от 3 март 2005 г., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, т. 23 и 24).

18 Вж. решения от 12 януари 2006 г., Optigen и др. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 44), от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 41), и от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 28).

19 Решения от 6 април 1995 г., BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, т. 24), от 8 юни 2000 г., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, т. 20), от 6 септември 2012 г., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 38), и от 22 февруари 2001 г., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, т. 25).

20 Решение от 6 април 1995 г., BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, т. 27). Наличието на пряка и непосредствена връзка тепърва ще бъде обсъдено по-нататък: вж. точка 36 и сл. от настоящото заключение.

2. Налице ли е пряка и непосредствена връзка с облагаема дейност?

36. Приспадане на ДДС обаче може да се иска само по отношение на разходи, които имат пряка и непосредствена връзка²¹ с извършвани облагаеми доставки. Съгласно практиката на Съда разходите са пряко и непосредствено свързани с определени извършени доставки, когато са част от елементите, формиращи цената на тези доставки²². Освен това може да се иска приспадане на данъка върху общите разходи на предприятието, които са елемент от цената на всички негови продукти²³.

37. За сметка на това по правило²⁴ не съществува право на приспадане на ДДС, когато е налице пряка и непосредствена връзка с дейност, освободена от облагане с ДДС²⁵.

38. Съгласно член 135, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обаче държавите членки следва да освободят от данъка „сделките [...] с акции и дялове на дружества и сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа“. Тази разпоредба е транспонирана в националното право с член 13, параграф 1, точка 11 от датския закон за ДДС.

39. Съгласно практиката на Съда в приложното поле на тази разпоредба на правото на Съюза попадат сделките, които могат да породят, изменят или погасят правата и задълженията на страните във връзка с ценни книжа, но надхвърлят рамките на самото (конкретното) придобиване и прехвърляне на ценни книжа, което иначе изобщо не е икономическа дейност²⁶. Както посочих по-горе, обсъжданата в главното производство планирана продажба на дяловете от капитала на Arovit Petfood е именно такъв тип сделка²⁷.

40. Следователно планираната сделка би трябвало да е освободена съгласно член 135, параграф 1, точка е) от Директивата за ДДС.

41. При това положение трябва да се прецени дали спорните консултантски услуги имат пряка и непосредствена връзка с планираната освободена сделка.

42. Невинаги е възможно конкретна извършвана сделка да се разграничи от останалите сделки, формиращи цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице. Ако обаче е възможно, то първо трябва да се прецени дали е налице пряка и непосредствена връзка именно с тази конкретна сделка²⁸. Едва след това може да се провери дали въпросните разходи като елемент от цената на всички услуги са свързани пряко и непосредствено с цялостната икономическа дейност (т.нар. общи разходи).

21 Решения от 6 април 1995 г., BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, т. 18 и 19), от 8 юни 2000 г., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, т. 20), и от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 57).

22 Решения от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 31), от 26 май 2005 г., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, т. 35), от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 57), и от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс (C-132/16, EU:C:2017:683, т. 28).

23 Решения от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 33), от 26 май 2005 г., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, т. 37), от 6 септември 2012 г., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 37), и от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс (C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29).

24 Някои изключения са уредени например в член 169 от Директивата за ДДС.

25 Решения от 6 април 1995 г., BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, т. 28), от 14 септември 2006 г., Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, т. 20), от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, т. 28), от 13 март 2008 г., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 30), и от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 59), както и заключението ми по дело Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс (C-132/16, EU:C:2017:283, т. 37).

26 Решения от 13 декември 2001 г., CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, т. 33), и от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 48).

27 Вж. точка 26 от настоящото заключение.

28 В това отношение вж. заключението ми по дело Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс (C-132/16, EU:C:2017:283, т. 36 и 37).

43. Относно прехвърлянето на дялове Съдът приема, че констатирането на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и тази сделка зависи от това дали направените разходи са включени в цената на акциите или дяловете²⁹.

44. В този контекст запитващата юрисдикция изглежда счита, че не може да се констатира пряка и непосредствена връзка с планираната продажба на дяловете, тъй като консултантските разходи не може да са повлияли на цената на дяловете. Поради това с втория и третия въпрос тя иска направо да установи при какви обстоятелства разходите за консултантските услуги могат да се смятат за общи разходи.

45. Трябва обаче да се отбележи, че използваната от Съда формулировка, съгласно която направените разходи трябва да са включени в цената на акциите или дяловете, не означава, че е необходимо фактическо ценово увеличение, например чрез добавяне на определена сума към продажната цена.

46. Това личи особено ясно например при акционерните дружества, които се котират на борсата: там цената на акциите по правило се определя по актуалния курс, а не се договаря между продавача и купувача. Поради това използваната от Съда формулировка следва да се разбира в смисъл, че разходите трябва непосредствено да водят до намаляване на печалбата от конкретната сделка с дялове или акции, а не просто до намаляване на общата печалба на предприятието. Следователно получените доставки трябва да са така тясно свързани с продажбата на дяловете, че от икономическа гледна точка непосредствено да представляват елемент от цената на предвижданата сделка.

47. Освен това, противно на мнението на C&D Foods, не може наличието на връзка с освободената продажба на дялове да се изключи само защото в крайна сметка продажбата не се е състояла. Аналогично на признаването на подготвителните действия за икономическа дейност, всъщност в тези случаи също правото на приспадане на данъка по получени доставки зависи от наличието на връзка със сделките, които се планира да бъдат извършени³⁰.

48. Както изтъква и Комисията в писменото си становище, определено изглежда, че има такава връзка между консултантската услуга на Holst Advokater и предвижданата продажба на дяловете от капитала на Arovit Petfood. Всъщност консултантската услуга се състои в изготвянето на проект на договор именно за продажбата на дяловете. Следователно разходите за тази консултация изглеждат съвсем непосредствено свързани с предвижданата освободена сделка.

49. Пречка за прилагането на такъв критерий не се открива и в решение Ибердрола, в което е възприет много широк критерий за непосредственост на връзката. В онзи случай обаче Съдът не се произнася по наличието на връзка с конкретна извършвана сделка: решението му се отнася единствено до връзката с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице³¹.

50. С оглед на тези съображения запитващата юрисдикция следва да определи³² дали получените консултантски услуги имат пряка и непосредствена връзка с продажбата на дяловете от капитала на Arovit Petfood, която е освободена сделка съгласно член 135, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС. Ако е така, C&D Foods няма да има право на приспадане на данъка по получените доставки.

29 Решения от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 62), и от 30 май 2013 г., X (C-651/11, EU:C:2013:346, т. 56).

30 Вж. решения от 29 ноември 2012 г., Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, т. 27), и от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 20).

31 Вж. решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс (C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29).

32 Решение от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 63 и 73).

3. Връзка с цялостната икономическа дейност

51. Както подчертава и Комисията в писменото си становище, само ако запитващата юрисдикция не установи пряка и непосредствена връзка с планираната освободена сделка по продажба на акции, ще е необходимо да се прецени дали е връзка с цялостната икономическа дейност³³.

52. За тази преценка се прилагат като цяло същите принципи. Във връзка с възможността за приспадане на ДДС върху общите разходи Съдът пак изисква разходите по получените доставки да са включени в цената на доставяните от данъчнозадълженото лице стоки или услуги³⁴, без този израз да означава, че трябва аритметично да е сложена надценка. Всъщност изразът описва необходимата икономическа връзка между получените и извършваните доставки³⁵.

53. Подобна връзка обаче предполага не да е налице фактическо увеличение на цените, а просто определени разходи да са част от елементите, формиращи цената на всички продукти или услуги на данъчнозадълженото лице. Това подчертава и Комисията в писменото си становище. Поради това единственото важно е получените доставки да са икономически и обективно свързани с облагаемата дейност³⁶, например да се отразяват на размера на печалбата.

54. Всеки друг подход би означавал да се отказва приспадане на ДДС по получени доставки винаги когато разходите на данъчнозадълженото лице растат, но то не може или не иска да увеличи цените си. Това би било в явно противоречие с принципа на данъчен неутралитет.

55. Ето защо същото следва и за описаната във втория преюдициален въпрос особена хипотеза на фиксирана надценка. Наистина в такъв случай е изключено разходите за консултантските услуги да са фактически отразени в цените на управленските услуги на C&D Foods — явно това има предвид и запитващата юрисдикция със своя въпрос. Тези цени са образувани от разходите за заплати плюс надценка от 10%. Това обаче все още не означава, че при всички случаи е изключена връзката с тези сделки. Всъщност, независимо дали има фактическо увеличение на цената, определени разходи са част от елементите на себестойността на доставяните от данъчнозадълженото лице стоки или услуги.

56. Аргумент против пълното приспадане на ДДС по получените доставки, разглеждани като общи разходи, обаче би могло да е обстоятелството, че консултацията вероятно е свързана и с продажбата на дяловете от капитала на прякото дъщерно дружество (Arovit Holding), по отношение на което C&D Foods се явява чист холдинг³⁷. Поради това би могло да е необходимо платеният по получени доставки ДДС да се разпредели между икономическите и неикономическите дейности на дружеството. Нито обаче са отправени преюдициални въпроси в този смисъл, нито преюдициалното запитване съдържа достатъчно данни, които биха позволили да се даде полезен отговор.

33 В това отношение вж. още заключението ми по дело Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс (C-132/16, EU:C:2017:283, т. 36 и 37).

34 Решение от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 60).

35 Подробно в това отношение вж. още заключението ми по дело Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс (C-132/16, EU:C:2017:283, т. 25—31).

36 Решение от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 29).

37 Съгласно съдебната практика обаче чистите финансови холдинги не следва да се считат за данъчнозадължени лица по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС: вж. решения от 20 юни 1991 г., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, т. 17), от 14 ноември 2000 г., Floridienne и Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, т. 17), и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 20), както и точка 24 от настоящото заключение.

57. Следва обаче още веднъж да се напомни, че връзката с цялостната икономическа дейност бездруго няма значение, когато е възможно да се констатира еднозначна връзка с конкретна, освободена извършвана сделка. В този случай изобщо няма място за третиране на получените доставки като общи разходи.

V. Заключение

58. По изложените съображения предлагам на преюдициалните въпроси на Vestre Landsret (Западен областен съд, Дания) да се отговори, както следва:

- „1. Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че към икономическата дейност по смисъла на тази разпоредба спадат както подготвителните действия за извършването на такава дейност, така и действията, които водят до прекратяването ѝ. По тази причина прехвърлянето на дялове от капитала на непряко дъщерно дружество, с което се прекратява упражняваната до този момент облагаема дейност, а именно намесата в управлението на това дружество за целите на извършването на облагаеми сделки, представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112.
2. Член 168 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че холдинговото дружество няма право на приспадане на данъка по отношение на обложените с ДДС консултантски услуги, които е получило преди планирано прехвърляне на дялове от капитала на непряко дъщерно дружество, ако тези консултантски услуги имат пряка и непосредствена връзка с предвижданата сделка по продажба на дяловете, която е освободена от данъка съгласно член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112. Тази преценка е от компетентността на националната юрисдикция“.