



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

17 октомври 2018 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Понятие за данъчнозадължено лице — Холдингово дружество — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Разходи за доставката на консултантски услуги, направени с цел придобиването на акции в друго дружество — Намерение на дружеството приобретател да предоставя услуги по управление на дружеството, което се предвижда да бъде придобито — Непредоставяне на такива услуги — Право на приспадане на ДДС, начислен върху извършените услуги“

По дело C-249/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supreme Court (Върховен съд, Ирландия) с акт от 8 май 2017 г., постъпил в Съда на 12 май 2017 г., в рамките на производство по дело

Ryanair Ltd

срещу

The Revenue Commissioners,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, заместник-председател, изпълняващ функцията на председател на първи състав, J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев, E. Regan и C.G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 март 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Ryanair Ltd, от T. Mc Namara, solicitor, R. Aylward, BL, и M. Hayden, SC,
- за The Revenue Commissioners, от M. Browne, L. Williams и A. Joyce, в качеството на представители,

* Език на производството: английски.

- за Ирландия, от M. Browne, L. Williams и A. Joyce, в качеството на представители, подпомагани от S. Davey, solicitor, Ú. Tighe, BL, и G. Clohessy, SC,
- за Европейската комисия, от N. Gossement и R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 3 май 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 4 и 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 основа (ОВ L145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на правен спор, страни по който са Ryanair Ltd и Revenue Commissioners (данъчна администрация, Ирландия), по повод на отказа на последната да признае на Ryanair правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен за получени доставки на консултантски услуги, които Ryanair е ползвала в рамките на публично предложение за поглъщане („ППП“) на друго дружество.

Правна уредба

- 3 Съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ [неофициален превод].
- 4 Член 4, параграфи 1 и 2 от тази директива предвижда:
 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, 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 10, параграф 2, първа алинея от посочената директива „[д]анъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките са доставени или услугите са извършени“. [неофициален превод]
- 6 Член 17 от същата директива е озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“ и в параграф 1 предвижда, че правото на приспадане възниква в момента, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

- 7 Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива предвижда, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, то има право да приспадне от дължимия данък дължимия или платен ДДС за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 8 През 2006 г. авиокомпания Ryanair отправя ППП, което се отнася за всички акции в друга авиокомпания (наричана по-нататък „дружеството, което се предвижда да бъде придобито“). По този повод Ryanair прави разходи за доставки на консултантски и други услуги във връзка с планираното поглъщане (наричани по-нататък „доставките на спорните услуги“). Тази сделка обаче не е могла да бъде изцяло осъществена на основания, свързани със спазването на правото на конкуренцията, поради което Ryanair успява да придобие само част от капитала на дружеството, което се предвижда да бъде придобито.
- 9 Ryanair иска да приспадне платения по получени доставки ДДС във връзка с тези разходи като посочва, че след поемането на контрола над дружеството, което се предвижда да бъде придобито, тя имала намерение да се намеси в неговото управление, като му предоставя облагаеми с ДДС услуги по управление.
- 10 Тъй като данъчната администрация отхвърля искането, Ryanair подава жалба до Tax Appeals Commission (Комисия по данъчни спорове, Ирландия), която я отхвърля. Ryanair подава втора жалба до Circuit Court (Окръжен съд, Ирландия), който също споделя застъпеното от данъчната администрация становище. Circuit Court (Окръжен съд) обаче сезира High Court (Висш съд, Ирландия) с искане за предварително становище. След като последната юрисдикция потвърждава решението на Circuit Court (Окръжен съд), Ryanair подава жалба до Supreme Court (Върховен съд, Ирландия).
- 11 Запитващата юрисдикция по същество поставя въпроса за връзката между решение от 14 февруари 1985 г., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), което се отнася до възможността да се приспада ДДС, платен в рамките на подготовката за икономическа дейност, и решение от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), което се отнася до правото на холдингово дружество да приспада ДДС, начислен върху получени от него доставки на услуги в рамките на придобиване на дялови участия в дъщерните му дружества.
- 12 При тези обстоятелства Supreme Court (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли в случай на успешно поглъщане бъдещото намерение за предоставяне на услуги по управление на дружество, което се предвижда да бъде придобито, да се счита за достатъчно основание да се приеме, че потенциалният приобретател извършва икономическа дейност по смисъла на член 4 от [Шеста директива], така че начисленият на потенциалния приобретател ДДС върху стоките или услугите, предоставени с цел улесняване на съответното поглъщане, да може евентуално да се счита за ДДС по получена сделка във връзка с предвижданата икономическа дейност по предоставяне на такива услуги по управление?

2) Налице ли е достатъчна „пряка и непосредствена връзка“ съгласно изискването, установено от Съда в [решение от 27 септември 2001 г., Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495], между професионалните услуги, предоставяни в контекста на такова потенциално поглъщане, и извършените доставки, а именно потенциалното предоставяне на услуги по управление на дружеството, което се предвижда да бъде придобито, в случай на успешно поглъщане, така че да е допустимо приспадане на ДДС, начислен върху тези професионални услуги?“.

По преюдициалните въпроси

- 13 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитваща юрисдикция иска по същество да установи дали членове 4 и 17 от Шеста директива трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че те предоставят на дружество като разглежданото в главното производство — което възнамерява да придобие всички акции в друго дружество с цел извършването на икономическа дейност, състояща се в предоставянето на последното дружество на облагаеми с ДДС услуги по управление — правото да приспада платения по получени доставки ДДС във връзка с направените в рамките на ППП разходи за доставки на консултантски услуги дори ако се установи, че посочената икономическа дейност не е извършена.
- 14 В самото начало следва да се посочи, че Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), която е влязла в сила на 1 януари 2007 г., е отменила Шеста директива, без да внесе съществени изменения в сравнение с нея. От това следва, че тъй като приложимите разпоредби от Шеста директива имат по същество същия обхват като разпоредбите на Директива 2006/112, практиката на Съда по последната директива е приложима и спрямо Шеста директива.
- 15 За да се отговори на поставените въпроси, следва да се установи дали дружество, което възнамерява да придобие всички акции на друго дружество, за да извършва икономическа дейност, състояща се в предоставянето на последното на облагаеми с ДДС услуги по управление, може да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на член 4 от Шеста директива и съответно, от една страна, дали то действа като данъчнозадължено лице, когато му се предоставят спорните услуги, и от друга страна, дали и доколко е възможно да се приспадне платеният за получени доставки ДДС във връзка с разходите, направени за посочените доставки.
- 16 На първо място, следва да се припомни, че дружество, което има за цел единствено придобиването на участие в други дружества, без да се намесва пряко или косвено в тяхното управление, няма нито качеството на задължено по ДДС лице по смисъла на член 4 от Шеста директива, нито има право на приспадане съгласно член 17 от посочената директива. Всъщност самото придобиване на дружествени дялове и самото им притежаване не следва да се считат за икономически дейности по смисъла на Шеста директива, предоставящи на съответното лице качество на данъчнозадължено лице, тъй като самото придобиване на дялови участия в други дружества не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него. В действителност евентуалният дивидент, плод на дяловото участие, е резултат от самото притежаване на въпросното имущество (решения от 30 май 2013 г., X, C-651/11, EU:C:2013:346, т. 36, и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 19 и цитираната съдебна практика).
- 17 Това не е така, когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, ако тази намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС, каквито са административните, финансовите, търговските и техническите услуги, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник (вж. в този смисъл решения от 30 май 2013 г., X, C-651/11, EU:C:2013:346, т. 37, и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 20 и 21 и цитираната съдебна практика).
- 18 Освен това, тъй като икономическите дейности по смисъла на Шеста директива могат да се състоят от множество последователни действия, подготвителните дейности вече трябва да се считат за икономически дейности (решение от 29 февруари 1996 г., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 15 и цитираната съдебна практика). Така всяко лице, което има намерение, потвърдено въз основа на обективни данни, да започне да извършва икономическа дейност по

независим начин и което прави първоначални разходи за инвестиция с тази цел, трябва да бъде считано за данъчнозадължено лице (решения от 8 юни 2000 г., *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, т. 34, и от 14 март 2013 г., *Ablesio*, C-527/11, EU:C:2013:168, т. 25 и цитираната съдебна практика).

- 19 От изложеното следва, че дружество, което в рамките на планирано придобиване на акции на друго дружество осъществява подготвителни действия с намерението да извършва икономическа дейност, състояща се в намеса в неговото управление посредством предоставянето на облагаеми с ДДС услуги по управление, трябва да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива.
- 20 В настоящия случай от преписката по делото, която е на разположение на Съда, следва, че посредством планираното придобиване на акциите на дружеството, което се предвижда да бъде придобито, *Ryanair* е възнамерявала да му предоставя облагаеми с ДДС услуги по управление и по този начин да извършва икономическа дейност по смисъла на Шеста директива. Ето защо следва да се направи изводът, че в рамките на това придобиване *Ryanair* трябва да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива.
- 21 На второ място, що се отнася до правото на приспадане, от член 17 от Шеста директива следва, че доколкото данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока или услуга, използва тази стока или услуга за нуждите на своите облагаеми дейности, то има право да приспадне дължимия или платен ДДС за тази стока или услуга. Съгласно член 10, параграф 2, първа алинея и член 17 от Шеста директива това право на приспадане възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем, т.е. в момента на доставката на стоката или предоставянето на услугата (решение от 22 март 2012 г., *Клуб*, C-153/11, EU:C:2012:163, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 22 Предвиденото в член 17 и сл. от Шеста директива право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен за получени доставки (решение от 14 септември 2017 г., *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс*, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 23 Режимът на приспадане цели всъщност да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Така общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 14 септември 2017 г., *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс*, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 24 Принципът на неутралитет на ДДС по отношение на данъчната тежест върху предприятието изисква първоначалните разходи за инвестиции, направени за нуждите и с оглед на дадено предприятие, да се считат за икономическа дейност и би било в противоречие с този принцип посочените дейности да започват едва от момента, в който възникне облагаемият доход. Всяко друго тълкуване би възложило на икономическия оператор разходите за ДДС в рамките на икономическата му дейност, без да му даде възможността да ги приспадне, и би прокарало произволно разграничение между разходите за инвестиции, направени за нуждите на дадено предприятие в зависимост от това дали са направени преди и по време на действителното му функциониране (решение от 21 март 2000 г., *Gabalfriisa* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 45 и цитираната съдебна практика).

- 25 Освен това веднъж възникналото право на приспадане остава придобито право дори когато планираната икономическа дейност не е извършена и следователно не е довела до облагаеми сделки (решение от 29 февруари 1996 г., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 20) или когато поради външни за неговата воля обстоятелства данъчнозадълженото лице не е могло да използва стоките или услугите, довели до приспадане при облагаеми сделки (решения от 8 юни 2000 г., Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, т. 22, и от 15 януари 1998 г., Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, т. 20). Различно тълкуване би било в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС по отношение на данъчната тежест върху предприятието. То би могло да породи при данъчно третиране на еднакви инвестиционни дейности необосновани различия между предприятия, които вече осъществяват облагаеми сделки, и предприятия, които се стремят чрез инвестиции да започнат дейности, които ще бъдат източник на облагаеми сделки. Също така биха възникнали произволни различия между последните предприятия, тъй като окончателното допускане на приспаданията ще зависи от това дали направените инвестиции водят до облагаеми операции (решение от 29 февруари 1996 г., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 22).
- 26 Освен това съгласно постоянната съдебна практика наличието на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, по принцип е необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС за получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. Правото на приспадане на ДДС, начислен за получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 27 Приема се обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29 и цитираната съдебна практика).
- 28 В рамките на прилагането на критерия за пряката връзка от страна на данъчните администрации и националните съдилища те трябва да вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните сделки, и да държат сметка само за доставките, които са обективно свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице. По този начин наличието на подобна връзка трябва да се прецени с оглед на обективното съдържание на въпросната доставка (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 29 За сметка на това, когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, освободени от или непопадащи в приложното поле на ДДС, не може да се събира данък за извършени, нито да се приспада такъв за получени доставки (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 30 От това следва, че за да може платеният ДДС да се приспадне в пълен размер, по принцип единствената причина за направените разходи трябва да е планираната икономическа дейност, а именно предоставяне на дружеството, което се предвижда да бъде придобито, на облагаеми с ДДС услуги по управление (вж. в този смисъл решения от 8 февруари 2007 г., Investstrand, C-435/05, EU:C:2007:87, т. 33 и 36, от 13 март 2008 г., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 29 и 30, и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva et Marenave Schifffahrt, C-108/14 и C-109/14,

EU:C:2015:496, т. 25). В случай че посочените разходи се отнасят отчасти и до освободена от данъчно облагане дейност или до дейност, която не е икономическа, платеният върху тези разходи ДДС може да бъде приспаднат само частично (вж. в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 46 и 47, и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 28—30).

- 31 В настоящия случай от преписката по делото, която е на разположение на Съда, следва, че спорните услуги са били предоставени на Ryanair, като при това посредством планираното придобиване на акции на дружеството, което се предвижда да бъде придобито, Ryanair е възнамерявала да извършва икономическа дейност, състояща се в предоставянето на последното дружество на облагаеми с ДДС услуги по управление. Ето защо изглежда, че от една страна, Ryanair е действала като данъчнозадължено лице в момента, в който е направила разходите за доставките на спорните услуги. Поради това Ryanair следователно по принцип се ползва от правото незабавно да приспадне платения за тези доставки на услуги ДДС дори ако в крайна сметка посочената икономическа дейност, която е трябвало да доведе до облагаеми доставки, не е извършена и поради това не е довела до такива сделки. От друга страна, що се отнася до условията за упражняване на правото на приспадане и по-специално до обхвата на това право, направените разходи за придобиването на акции на дружеството, което се предвижда да бъде придобито, трябва да се разглеждат като отнасящи се до завършването на тази икономическа дейност, която се състои в извършването на доставки, които дават право на приспадане. На това основание тези разходи имат пряка и непосредствена връзка с цялата посочена икономическа дейност и поради това са част общите разходи за нея. От това следва, че за свързания с тях ДДС е налице право на приспадане в пълен размер.
- 32 По изложените съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че членове 4 и 17 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че те предоставят на дружество като разглежданото в главното производство — което възнамерява да придобие всички акции в друго дружество с цел извършването на икономическа дейност, състояща се в предоставянето на последното дружество на облагаеми с ДДС услуги по управление — правото да приспада в пълен размер платения по получени доставки ДДС за направените в рамките на ППП разходи за предоставянето на консултантски услуги дори ако се установи, че посочената икономическа дейност не е извършена, при положение че планираната икономическа дейност е единствената причина за тези разходи.

По съдебните разноски

- 33 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 (първи състав) реши:

Членове 4 и 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 основа, трябва да се тълкуват в смисъл, че предоставят на дружество като разглежданото в главното производство — което възнамерява да придобие всички акции в друго дружество с цел извършването на икономическа дейност, състояща се в предоставянето на последното дружество на облагаеми с данък върху добавената стойност (ДДС) услуги по управление — правото да приспада в пълен размер платения по получени доставки ДДС за направените в рамките на публично предложение за поглъщане разходи за предоставянето на

консултантски услуги дори ако се установи, че посочената икономическа дейност не е извършена, при положение че планираната икономическа дейност е единствената причина за тези разходи.

Подписи