



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

J. КОКОТТ

представено на 14 май 2020 година¹

Дело C-42/19

Sonaecom SGPS SA

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira

(Преюдициално запитване, отправено от Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия))

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 77/388/ЕИО — Понятие за данъчнозадължено лице — Холдингово дружество — Смесено холдингово дружество — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Разходи за консултантски услуги и за емитиране на корпоративни облигации за придобиване на друго дружество — Промяна на планираните извършени доставки“

I. Въведение

1. Съдът многократно вече е разглеждал правото на холдинговите дружества на приспадане на ДДС². Въпреки това този въпрос продължава да поражда проблеми в практиката. Това е така по-специално когато холдингово дружество само управлява някои дружествени акции, а на други притежавани от него дружества предоставя облагаеми услуги (т.нар. смесено холдингово дружество).

2. В разглеждания случай Sonaecom SGPS, S.A. (наричано по-нататък „Sonaecom“) възнамерява да придобие акции от предприятие и впоследствие да предоставя на това предприятие облагаеми услуги. При подготовката на сделката дружеството ползва консултантски услуги и услуги за емитирането на корпоративни облигации. Sonaecom иска съответно приспадане на ДДС. Португалската данъчна администрация обаче отказва приспадането на ДДС. Тя се аргументира по-конкретно с факта, че Sonaecom не успява да осъществи инвестициите и вместо това предоставя на дружеството майка на групата привлечения за тази цел капитал под формата на освободен от ДДС заем.

3. В разглеждания случай Съдът по-специално следва да установи какви последици върху приспадането на ДДС има промяната от планираната към действителната дейност.

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Вж. например решения от 13 март 2008 г., *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), от 6 септември 2012 г., *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557), от 16 юли 2015 г., *Larentia + Minerva* и *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496), от 5 юли 2018 г., *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537), от 17 октомври 2018 г., *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834) и от 8 ноември 2018 г., *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888).

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Относителната към настоящото преюдициално запитване правна уредба на Съюза се съдържа в Директива 77/388/ЕИО (наричана по-нататък „Шеста директива“)³, която междувременно е отменена с Директива 2006/112/ЕО (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)⁴. Съдържанието на релевантните в разглеждания случай разпоредби на двете директиви по същество е идентично.

5. Съгласно член 2, параграф 1, точка 1 от Шеста директива (понастоящем член 2, параграф 1, букви а)–в) от Директивата за ДДС) с ДДС се облага доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

6. Понятието за данъчнозадължено лице е дефинирано в член 4, параграф 1 от Шеста директива (понастоящем член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС):

„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“ [неофициален превод].

7. Член 13 Б, буква г), точка 1 от Шеста директива (понастоящем член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС) урежда освободените доставки на територията на страната:

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

г) следните сделки:

1. отпускането и договарянето на кредит, както и управлението на кредита от страна на лицето, което го отпуска“ [неофициален превод].

8. Член 17, параграф 1 и параграф 2, буква а) от Шеста директива (понастоящем член 167 и член 168, буква а) от Директивата за ДДС) урежда възникването и обхвата на правото на приспадане:

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

³ Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), изменена с Директива 2004/66/ЕО на Съвета от 26 април 2004 г. (ОВ L 168, 2004 г., стр. 35; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 5, стр. 87).

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), изменена с Директива (ЕС) 2019/475 на Съвета от 18 февруари 2019 г. (ОВ L 83, 2019 г., стр. 1).

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

- а) дължимия или платен ДДС за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави“ [неофициален превод].

Б. Португалското право

9. Член 9, параграф 28, буква а) от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност), към момента на възникване на обстоятелствата по главното производство, гласи:

„Освобождават се от данък:

28. следните сделки:

- а) отпускането и договарянето на кредити, независимо от възприетата форма, включително операциите по скотиране и рескотиране, както и управление на кредити от лицето, което ги е отпуснало“.

III. Фактите и главното производство

10. Sonaecom е холдингово дружество, което придобива, притежава и управлява акции и получава доход от тях. Освен това управлява и осъществява стратегическа координация на предприятия, осъществяващи дейност на пазара на далекосъобщенията, медиите, софтуера и системната интеграция. Sonaecom твърди, че получава съответно заплащане за услугите по управление и стратегическа координация, които представляват изцяло облагаеми сделки.

11. През 2005 г. Sonaecom възнамерява да извърши инвестиция в новата дейност „Triple Play“, която обединява аудио-визуални развлекателни средства, телефония и интернет. За тази цел Sonaecom, от една страна, ползва консултантски услуги на две дружества, които проучват пазара с оглед на евентуалното придобиване от Sonaecom на акции на доставчика на телекомуникационни услуги Cabovisão. За тези услуги е начислен ДДС в размер на 212 627,56 EUR.

12. От друга страна, Sonaecom заплаща на инвестиционна банка подлежаща на облагане комисиона за организация, структуриране и обезпечение за емитиране чрез подписка от частни инвеститори на облигационен заем на стойност 150 000 000 EUR с наименование „Облигационен заем Sonaecom SGPS 2005 г.“. За тази услуга е начислен ДДС в размер на 769 500 EUR. Sonaecom твърди, че е планирала с получения капитал да придобие акции на Cabovisão и впоследствие да предоставя на това дружество облагаеми с ДДС услуги в областта на техническата помощ и управление.

13. Придобиването на дялове в Cabovisão обаче не е осъществено. Впоследствие Sonaecom предоставя на Sonaecom SGPS S.A. — дружество майка на групата — под формата на заем получения от емитирането на облигационен заем капитал.

14. През 2005 г. Sonaecom извършва приспадане на платения за консултантските услуги (с декларация от декември 2005 г.) и за комисионата (с декларация от декември 2005 г.) ДДС на обща стойност 982 127,56 EUR.

15. Вследствие на данъчна проверка през 2008 г. Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган) коригира данъка и установява задължение в размер на декларирания данък, заедно с компенсаторни лихви в размер на 106 548,20 EUR, или общо 1 088 675,77 EUR. Органът се мотивира с обстоятелството, че, от една страна, придобиването на акции не попада в приложното поле на ДДС, и от друга страна, отпускането на кредити е освободено от ДДС съгласно член 13 Б, буква г), точка 1 от Шеста директива.

16. През 2016 г. Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Административен и данъчен съд, Порто, Португалия) отхвърля подадената през октомври 2008 г. жалба срещу посочените актове за установяване на данъчно задължение. Според този съд данъкът върху добавената стойност за консултантски услуги не подлежи на приспадане, тъй като придобиването и управлението на дружествени акции, за които са предназначени въпросните услуги, не представляват икономически дейности. Данъкът върху добавената стойност във връзка с комисионата за емитирането на облигационен заем не подлежи на приспадане, тъй като капиталът е прехвърлен изцяло на дружеството майка на групата и Sonaecom не доказва нито, че този капитал е ползван от дружества, в които се притежават дялове, нито, че е използван за извършена доставка, пораждаща право на приспадане.

17. Sonaecom обжалва това решение. Sonaecom твърди, че предвид естеството им разглежданите покупки са най-малкото част от разходите, които трябва да направи, за може правилно да осъществява услугите, които обичайно предоставя на дружествата, в които има дялове. Намесата му в управлението на тези дружества била многократна и значителна, а именно чрез сътрудничество при определянето на стратегията им и възмездно предоставяне на услуги и поради това от своя страна често трябвало да придобива стоки и услуги от най-различен характер.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

18. С определение от 5 декември 2018 г., постъпило в Съда на 24 януари 2019 г., на основание член 267 ДФЕС Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия) поставя на Съда на следните преюдициални въпроси:

- „1. Съответства ли на правилата за приспадане на ДДС, съдържащи се в Шестата директива за ДДС, и по-специално в член 4, параграфи 1 и 2 и член 17, параграфи 1, 2 и 5, приспадането на данъка, платен от жалбоподателя Sonaecom SGPS за консултантски услуги, свързани с проучване на пазара с оглед придобиване на акции, което обаче не се реализира?
2. Съответства ли на правилата за приспадане на ДДС, съдържащи се в Шестата директива за ДДС, и по-специално в член 4, параграфи 1 и 2 и член 17, параграфи 1, 2 и 5, приспадането на данъка, платен от жалбоподателя Sonaecom SGPS за заплащане на комисионна на ВСП за организация и структуриране на облигационен заем, за който се твърди, че е сключен за допълване на структурата на финансиране на дружества, в които има дялове, но, тъй като посочените инвестиции не са се реализирали, в крайна сметка е изцяло е прехвърлен на Sonaecom, SGPS, дружество майка на групата?“.

19. Sonaecom, Португалската република и Европейската комисия представят писмени становища по преюдициалното запитване и излагат устни становища в заседанието, проведено на 12 февруари 2020 г.

V. Правен анализ

А. По приспадането на ДДС във връзка с разходите за консултантски услуги (първи преюдициален въпрос)

20. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали извършеното от Sonaecom приспадане е съвместимо с Шеста директива. Следователно в крайна сметка тя иска да установи дали декларираното от Sonaecom приспадане е в съответствие с правото на Съюза. От акта за преюдициално запитване обаче е видно, че запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 17 и 4 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че в положение като това на Sonaecom холдингово дружество има право да приспадне платения за конкретни услуги ДДС.

21. Освен това запитващата юрисдикция пропуска обстоятелството, че съгласно постоянната практика на Съда самото придобиване на дружествени дялове от холдингово дружество не представлява икономическа дейност по смисъла на правото в областта на ДДС⁵. Това не е така само когато холдинговото дружество се намесва в управлението на придобитото дружество⁶. Запитващата юрисдикция обаче не констатира, че Sonaecom планира да предоставя облагаеми доставки на услуги на Cabovisão — дружеството, в което възнамерява да придобие акции.

22. Въпреки това Sonaecom твърди, че е възнамерявало след придобиването на акциите да предоставя на Cabovisão облагаеми доставки на услуги. След приключването на настоящото производство запитващата юрисдикция може да установи дали са налице обективни данни за това намерение.

23. Ето защо първият преюдициален въпрос следва да се преформулира в смисъл дали смесено холдингово дружество има право на приспадане на ДДС съгласно членове 17 и 4 от Шеста директива за консултантски услуги, свързани с проучването на пазара с оглед на придобиването на дялови участия в дружества. Този въпрос се поставя по-специално поради обстоятелството, че холдинговото дружество възнамерява да предоставя облагаеми доставки на услуги на дружеството, което се предвижда да бъде придобито, но не се стига до предоставянето им, тъй като придобиването не се осъществява.

24. Отговорът на този въпрос се извежда от практиката на Съда. Освен въпроса дали смесените холдингови дружества могат да бъдат данъчнозадължени лица (по този въпрос вж. т. 1), неотдавна по дело Ryanair⁷ Съдът отново потвърди възможността за приспадане по-специално на разходи, направени във връзка с подготовката на дейности, които данъчнозадълженото лице впоследствие не извършва (по този въпрос вж. т. 2). В него Съдът се произнася и относно пряката и непосредствена връзка между получените и извършените доставки (по този въпрос вж. т. 3). Несъответствието, което обичайно е налице в тези случаи, между размера на приспадането на ДДС и размера на данъчното задължение на холдинговото дружество въз основа на планираните от него услуги по управление е без значение (по този въпрос вж. т. 4).

5 Решения от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 28), от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 16) и от 8 ноември 2018 г., C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, т. 30).

6 Решения от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 29), от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 17) и от 8 ноември 2018 г., C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, т. 32).

7 Решение от 17 октомври 2018 г. (C-249/17, EU:C:2018:834) и заключението ми по същото дело (EU:C:2018:301).

1. По смесеното холдингово дружество като данъчнозадължено лице

25. Съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива само данъчнозадължено лице по смисъла на член 4 има право да приспада ДДС. Въпросът дали и доколко дадено холдингово дружество е данъчнозадължено лице многократно е бил разглеждан в практиката на Съда.

26. Що се отнася по-специално до правото на приспадане на холдингово дружество, Съдът е приел, че холдингово дружество, което има за единствен предмет на дейност придобиването на дялово участие в други дружества и не се намесва пряко или непряко в управлението на тези дружества, няма нито качеството на задължено по ДДС лице по смисъла на член 4 от Шеста директива (понастоящем член 9 от Директивата за ДДС), нито право на приспадане съгласно член 17 от Шеста директива (понастоящем членове 167 и 168 от Директивата за ДДС), независимо от правата, които притежава в качеството си на акционер или съдружник⁸ (т.нар. финансовото холдингово дружество).

27. Самото придобиване на дружествени дялове и самото им притежаване не следва да се считат за икономически дейности по смисъла на Директивата за ДДС, предоставящи на съответното лице качество на данъчнозадължено. Всъщност самото придобиване на дялови участия в други предприятия не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него, доколкото евентуалният дивидент, плод на дяловото участие, е резултат от самото притежаване на въпросното имущество⁹.

28. Положението обаче е различно за т.нар. управляващи холдингови дружества, съответно холдингови дружества за дялово инвестиране. Както Съдът подчертава в постоянната си практика, те са данъчнозадължени лица, ако холдинговото дружество се намесва пряко или непряко в управлението на дружеството, в което е придобило участие. Това е така, доколкото с такава намеса холдинговото дружество извършва сделки, които подлежат на облагане с ДДС¹⁰. Съгласно постоянната съдебна практика неизчерпателни примери¹¹ в това отношение са административните, счетоводните, финансовите, търговските, информационните и техническите услуги, които холдинговото дружество предоставя на дъщерните си дружества¹².

29. Същото важи, когато холдинговото дружество извършва други икономически дейности, напр. отдава под наем недвижими имоти на трети лица или на дъщерните си дружества¹³. Прякото, постоянно и необходимо разширяване на вече облагаемата дейност на холдингово дружество също попада в приложното поле на ДДС¹⁴.

8 Решения от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 18) и от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 27).

9 Решения от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 19) и от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 28).

10 Решения от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 20), от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 29), от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 17) и от 8 ноември 2018 г., C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, т. 32).

11 Вж. изрично решение от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 31).

12 Решения от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 30 и 31), от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 21) и от 8 ноември 2018 г., C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, т. 32).

13 Вж. по отношение на последната хипотеза решение от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 32). Спорен е въпросът обаче дали отдаването под наем на недвижим имот действително може и трябва да се разбира като „намеса на холдингово дружество в управлението на дъщерното му дружество“.

14 Решения от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, т. 70), от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 31) и от 8 ноември 2018 г., C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, т. 33).

30. Това важи и по отношение на смесено холдингово дружество. Смесено холдингово дружество е дружество, което освен икономическата си холдингова дейност, която се състои в притежаване на дялови участия в други дружества и не подлежи на облагане с ДДС, упражнява и икономическа дейност¹⁵. Съгласно съдебната практика смесено холдингово дружество, което не само притежава дялови участия в дружества, а и предоставя на тези дружества възмездни и подлежащи на облагане услуги, в това отношение също представлява данъчнозадължено лице¹⁶, което обаче има право само на частично приспадане на ДДС.

31. Sonaecom, което възнамерява да предоставя срещу заплащане технически услуги и услуги по управление на дружеството, в което планира да придобие дялове, е такова смесено холдингово дружество и следователно по принцип в това отношение представлява данъчнозадължено лице по смисъла на член 4 от Шеста директива (понастоящем член 9 от Директивата за ДДС).

2. По приспадането на ДДС на основание на планираните икономически дейности

32. Правото на приспадане на Sonaecom по отношение на консултантските услуги по принцип възниква независимо от обстоятелството, че в крайна сметка то не придобива акции в Cabovisão.

33. Съгласно практиката на Съда действително е налице право на приспадане на ДДС и по отношение на неосъществени инвестиции. Когато направи разходи за подготовка на икономическа дейност, данъчнозадълженото лице може да иска приспадане на ДДС включително ако не започне дейността и не осъществи облагаемите сделки, които е възнамерявало да извършва¹⁷. Това произтича от неутралността на системата на ДДС. Съгласно този принцип подготвителните дейности на дружеството следва да бъдат освободени от евентуално облагане с ДДС.

34. Ето защо по дело Ryanair Съдът постановява, че дружество, което планира да придобие дялове в друго дружество и осъществява подготвителни действия с намерението да се намесва в неговото управление посредством предоставянето на облагаеми с ДДС услуги по управление, е данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива¹⁸.

35. По принцип в разглеждания случай същото се отнася за Sonaecom, което възнамерява да предоставя облагаеми услуги на Cabovisão, дружеството, което възнамерява да придобие.

3. По пряката и непосредствена връзка между консултантските и планираните услуги

36. Ето защо се поставя въпросът относно пряката и непосредствена връзка между разходите за консултантски услуги, възникнали по повод на планираното придобиване на дялове, и разходите за услугите, които Sonaecom възнамерява да предостави на Cabovisão.

¹⁵ Заключение на генералния адвокат Stix-Hackl по дело Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:131, т. 16), заключение на генералния адвокат Léger по дело EDM (C-77/01, EU:C:2002:483, т. 2, бележка под линия 3) и моето заключение по дело Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, т. 31, бележка под линия 21).

¹⁶ Решения от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 22), от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, т. 80) и от 13 март 2008 г., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 31).

¹⁷ Решения от 14 февруари 1985 г., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, т. 23 и 24), от 29 февруари 1996 г., Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, т. 17), от 14 март 2013 г., Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, т. 25), от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 20), от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 18) и заключението ми по дело Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, т. 16 и 26).

¹⁸ Решение от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 19 и диспозитивът).

37. Съгласно постоянната практика на Съда разходите са в пряка и непосредствена връзка с определени извършени доставки, които са част от елементите, формиращи тяхната цена¹⁹. Освен това дадено предприятие може да иска приспадане на данъка по отношение на общите разходи, които са част от елементите, формиращи цената на всичките му продукти²⁰.

38. Ето защо дружество, което възнамерява да придобие всички дялове в друго дружество с цел предоставянето на последното дружество на облагаеми с ДДС услуги по управление, може да приспадне в пълен размер платения по получени доставки ДДС за направените в рамките на публично предложение за поглъщане разходи за предоставянето на консултантски услуги²¹.

39. Горното може да се отнесе и към смесените холдингови дружества. Това при всички положения е така, доколкото холдинговото дружество понася разходи, свързани с придобиването на дялове в дъщерни дружества, на които извършва, респ. възнамерява да извършва облагаеми доставки на услуги. В това отношение то извършва икономическа дейност²² и има право на приспадане на ДДС.

40. В разглеждания случай Sonaecom ползва консултантски услуги с цел да придобие дялове в Sabovisão и след това да предоставя на това дружество облагаеми услуги. Тези разходи имат пряка и непосредствена връзка с планираните облагаеми доставки на услуги. В това отношение Sonaecom по принцип има право да приспадне данъка изцяло.

4. По обхвата на приспадането на ДДС

41. Макар запитващата юрисдикция да не посочва какъв би бил размерът на планираните облагаеми доставки на услуги, следва да се приеме, че данъкът върху добавената стойност от тези дейности е в значително по-малък размер от поисканото приспадане.

42. В разглеждания случай възниква данък за приспадане в размер на приблизително 210 000 EUR, към които се прибавят още приблизително 770 000 EUR от организацията на емитирането на облигационен заем. Това несъответствие между размера на приспадания данък и собственото данъчно задължение е присъщо на повечето холдингови дружества. На пръв поглед то предизвиква известно усещане за безпокойство и повдига въпроса дали в такива случаи обхватът на приспадането не трябва да бъде ограничен.

43. При по-внимателен анализ обаче това усещане за безпокойство изчезва. От една страна, това несъответствие възниква само при инцидентна преценка, която не отчита обстоятелството, че облагаемите доставки на услуги ще бъдат предоставяни в рамките на няколко години. От друга страна, правото в областта на ДДС не предвижда задължителна връзка между размера на приспадания данък и размера на данъчното задължение²³.

19 Решения от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 23), от 14 септември 2017 г., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, т. 28), от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 26) и от 3 юли 2019 г., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, т. 25).

20 Решения от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 24), от 14 септември 2017 г., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29) от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 27) и от 3 юли 2019 г., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, т. 26).

21 Решение от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 32 и диспозитивът).

22 Решения от 13 март 2008 г., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 28), от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 25) и от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 36).

23 Вж. решения от 14 февруари 1985 г., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, т. 19), от 14 март 2013 г., Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, т. 23), от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 17) и от 17 октомври 2018 г., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, т. 23): общата система на ДДС гарантира неутралност от гледна точка на данъчната тежест за всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС.

44. Фиксирано намаление на приспадания данък на основание холдингова дейност, която не подлежи на облагане, също е изключено, ако разходите за получените доставки на услуги могат да се отнесат пряко към определени облагаеми извършени доставки на услуги. Решение *Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt*²⁴ също не може да бъде цитирано в подкрепа на частичното намаление. В него действително се разглежда частично приспадане. То обаче се прилага само ако разходите, за които е платен ДДС, биха били зачислени и към други дъщерни дружества, в чието подлежащо на облагане с ДДС управление холдинговото дружество не участва. Настоящият случай не е такъв.

45. Освен това такова несъответствие в крайна сметка е резултат от практиката на Съда, съгласно която холдинговите дружества имат право на приспадане на ДДС само ако предоставят на дружествата, в които притежават дялови участия, възмездни услуги (вж. т. 26 и сл.). Ако контролиращите холдингови дружества, които осъществяват икономическа дейност чрез контролираните от тях участия, по принцип са имали право на приспадане на холдинговите разходи, последните не биха имали нужда да прибегват до конструкции на облагаеми услуги, които изглеждат привидни²⁵, за да предотвратят окончателно облагане с ДДС в групата.

46. Напротив, принципът на неутралност на данъка независимо от правната форма — подчертан и от Съда по отношение на правото в областта на ДДС²⁶ — подкрепя идеята за пълното приспадане на ДДС от контролиращо холдингово дружество. Напълно правилно е да се приеме, че притежаването на акции не превръща акционера в данъчнозадължено лице, което упражнява икономическа дейност (вж. т. 27 по-горе). Въпросът дали обаче чрез контролираното „от него“ дружество 100 % контролиращ акционер е икономически активен в същата степен както даден едноличен търговец и следователно като него следва да бъде освободен от тежестта на ДДС за тази дейност, е друг въпрос, на който Съдът никога не е давал изрично отрицателен отговор.

47. Принципът на неутралност на данъка независимо от правната форма подкрепя идеята и в двата случая разходите за управление на предприятието да бъдат освободени от тежестта на ДДС, ако предприятието само по себе си извършва сделки, за които е налице право на приспадане на ДДС: едноличният търговец извършва пряко икономическа дейност, а контролиращият съдружник непряко — чрез контролираното дружество. Следователно нито един от двамата (едноличният търговец или контролиращият съдружник) не следва да бъде задължаван да сключва с предприятието „си“ договори за възмездно предоставяне на услуги, за да бъде разглеждан като данъчнозадължено лице.

5. Заключение

48. Ето защо смесено холдингово дружество като Sonaecom има право на приспадане на ДДС в пълен размер в съответствие с членове 17 и 4 от Шеста директива във връзка с разходите за придобиване на дялове в дружество, на което планира да предоставя облагаеми доставки на услуги. Последното следва да се установи от запитващата юрисдикция. Правото на приспадане на ДДС възниква, дори когато това придобиване в крайна сметка не е осъществено, и важи независимо от размера на дължимия за планираните услуги ДДС.

²⁴ Решение от 16 юли 2015 г. (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 29).

²⁵ На този проблем вече съм обърнала внимание в заключението ми по дело *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301, т. 28).

²⁶ Вж. само в областта на освобождаванията: решения от 7 септември 1999 г., *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, т. 20), от 10 септември 2002 г., *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 30), от 3 април 2003 г., *Hoffmann* (C-144/00, EU:C:2003:192, т. 24), от 4 май 2006 г., *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, т. 53) и от 28 юни 2007 г., *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, т. 26).

Б. По правото на приспадане на ДДС във връзка с разходите за емитиране на облигационен заем (втори преюдициален въпрос)

49. Вторият преюдициален въпрос също следва да се преформулира²⁷. Запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали смесено холдингово дружество има право на приспадане на ДДС съгласно членове 17 и 4 от Шеста директива във връзка с разходите за организацията и структурирането на облигационен заем, сключен с цел придобиването на дялове в предприятие, на което холдинговото дружество възнамерява да предоставя възмездни услуги. По-специално запитващата юрисдикция иска да установи какви са последиците, ако не се стигне до придобиването на дружествени дялове и вместо това холдинговото дружество предостави на дружеството майка на групата получения капитал под формата на освободен от ДДС заем.

50. За тази цел следва да се провери дали планираното облагаемо или действително осъществено освободено от ДДС използване на привлечения капитал е от значение за приспадането на ДДС от Sonaecom (по този въпрос вж. т. 1). По-нататък се разглежда повдигнатият от Sonaecom въпрос дали има някакви последици от „използването“ на капитала в полза на оперативните дружества, въпреки че се състои впоследствие, в друг данъчен период (по този въпрос вж. т. 2).

1. По определянето на сумата за приспадане в зависимост от действителното използване

51. Обхватът на правото на приспадане на ДДС е уреден в член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива (понастоящем член 168 от Директивата за ДДС). Съгласно тази разпоредба данъчнозадълженото лице има право на приспадане на ДДС, доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки.

52. В разглеждания случай Sonaecom възнамерява да използва привлечения чрез емитиране на облигационен заем капитал за придобиването на дялове в Cabovisão. Следователно разходите за емитиране на облигационен заем са в пряка и непосредствена връзка с придобиването на дяловете. Както вече беше посочено по-горе²⁸, обстоятелството, че не се стига до планираните сделки, е без значение.

53. Ако обаче в същия данъчен период данъчнозадълженото лице действително извършва освободени дейности вместо първоначално планираната облагаема дейност, се поставя въпросът дали това не оказва влияние върху вече настъпилото приспадане на ДДС. В крайна сметка това е въпрос относно връзката между планираната и действително осъществената дейност от гледна точка на приспадането на ДДС. Според мен действителното използване следва да е от значение, ако е възможно получената доставка да бъде отнесена към конкретна действително извършена доставка.

54. Това следва най-напред от член 17, параграф 2 от Шеста директива (понастоящем член 168 от Директивата за ДДС). Съгласно тази разпоредба данъчнозадълженото лице може да приспадне ДДС, доколкото стоките и услугите се *използват* за нуждите на неговите облагаеми сделки. Следователно правото на приспадане на ДДС се основава на ориентиран към сделките подход, който отчита по определящ начин действителното използване.

²⁷ Вж. точка 20 и сл. от настоящото заключение.

²⁸ Вж. точка 32 и сл. от настоящото заключение.

55. Освен това по отношение на разпределянето на ДДС в случай на стоки със смесено предназначение Съдът постановява, че държавите членки могат да предвидят други методи за изчисление, различни от предвидения в Шеста директива или в Директивата за ДДС основан на оборота критерий, ако избраният метод гарантира по-точен резултат²⁹. Разпределянето съгласно действителното използване е най-точната възможност да се определи приспадането на ДДС по отговарящ на действителността начин и поради това има предимство пред отчитането само на планираното, а оттам и несигурно използване от данъчнозадълженото лице. Освен това разпоредбите относно корекцията на приспаданията (член 20 от Шеста директива, понастоящем членове 184 и 185 от Директивата за ДДС) показват, че първоначално определената сума за приспадане в крайна сметка се коригира по възможно най-точен начин към действителното използване, с цел да се избегне „неоснователно облагодетелстване или ощетяване“ (вж. член 20, параграф 6 от Шеста директива, респ. член 192 от Директивата за ДДС).

56. Накрая, логиката на член 17 от Шеста директива (понастоящем членове 168 и 169 от Директивата за ДДС) и принципът на неутралност също подкрепят идеята да се вземе предвид действителното използване, доколкото е налице такова използване. Съгласно член 17, параграфи 2 и 3 от Шеста директива, респ. членове 168 и 169 от Директивата за ДДС чрез приспадането данъчнозадълженото лице трябва да бъде освободено само от тежестта на ДДС, свързан (обикновено³⁰) с облагаемите извършени доставки. По принцип обаче не съществува право на приспадане на ДДС, когато е налице пряка и непосредствена връзка с освободена от ДДС дейност³¹.

57. В разглеждания случай Sonaecom отпуска заем на дружеството майка на групата. Отпускането на кредити е освободено от ДДС съгласно член 13 Б, буква г), точка 1 от Шеста директива. Следователно е изключено приспадане на ДДС по смисъла на член 17 от Шеста директива (понастоящем член 167 и сл. от Директивата за ДДС).

58. Освен това с цел избягване на нарушения на конкуренцията принципът на данъчна неутралност не допуска по-специално при събирането на ДДС икономически оператори, извършващи едни и същи доставки, да се третираят различно³². Ако обаче в крайна сметка в един и същ данъчен период две данъчнозадължени лица извършват само освободени доставки, и двете нямат право на приспадане на ДДС. Право на приспадане на ДДС, което би съществувало само въз основа на предварително намерение на едното предприятие да извършва облагаеми сделки, би предоставило на последното конкурентно предимство. Освен на проблематиката, свързана с достатъчната проверка на това намерение, подобен извод би противоречал и на подхода на Съда, че при преценката на облагаема сделка следва да се отчете обективното естество на сделката, а не субективните намерения³³.

29 Решения от 8 ноември 2012 г., BLC Baupunkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 23 и сл. и диспозитивът) и от 9 юни 2016 г., Wolfgang и Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, т. 33) относно критерия за разпределяне според площта съгласно германското право в областта на ДДС.

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

31 Решения от 13 март 2008 г., Securita (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 30), от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 59), от 14 септември 2017 г., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, т. 30) и заключението ми по дело C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:676, т. 37).

32 Решения от 7 септември 1999 г., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, т. 20), от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 30) и от 3 април 2003 г., Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, т. 24).

33 Решения от 6 април 1995 г., BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, т. 24), 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. 42) и от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 39).

59. Решения *Sveda* и *Iberdrola*³⁴ допускат предимството на действителното пред планираното използване. Те допускат много лесно приспадане на ДДС, въпреки че съответните разходи са тясно свързани с безвъзмездните услуги в полза на общинските инфраструктури (развлекателна пътека за насърчаване на туризма, респ. реконструкция на канално-помпена станция за свързване към сградите, които предстои да бъдат построени).

60. Всъщност в тези случаи Съдът не се произнася относно предимството на действително освободеното от ДДС използване пред планираното облагаемо използване: решенията се отнасят единствено до връзката на получените доставки с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице, която не би била възможна при липсата на безвъзмездната доставка³⁵. В разглеждания случай обаче такава хипотеза не е налице.

61. Следователно действителното използване през данъчния период, в който е възникнало правото на приспадане, има предимство пред първоначалното намерение.

62. В случая е безспорно, че Sonaecom не използва привлечения чрез емитирането на облигационен заем капитал за първоначално планираното придобиване. Напротив, през релевантната 2005 г. Sonaecom предоставя този капитал на дружеството майка на групата под формата на освободен от ДДС заем. Това обстоятелство е подчертано и от Португалия.

63. Sonaecom твърди, че разходите за емитиране на облигационния им заем могат да подлежат на приспадане като общи разходи на предприятието, което не може да бъде прието. В това отношение Sonaecom счита, че емитирането на облигационен заем цели да продължи икономическата дейност на групата. То само „съхранявало“ при дружеството майка на групата получения чрез емитирането на облигационен заем капитал. По-късно капиталът щял да бъде върнат на Sonaecom, за да можел последният да купува дялове в други предприятия.

64. Всъщност, ако липсва пряка и непосредствена връзка между определена получена и извършена доставка, пораждаща право на приспадане, могат да се вземат предвид само общите разходи на данъчнозадълженото лице³⁶. Само ако получена доставка не може да бъде отнесена към извършена доставка, ще е необходимо да се прецени в допълнение налице ли е връзка на получената доставка с цялостната икономическа дейност на предприятието³⁷. В разглеждания случай обаче е налице пряка и непосредствена връзка с освободеното от ДДС отпускане на заем, което не поражда право на приспадане на ДДС.

65. Следователно в резултат от това действително освободеното от ДДС предоставяне на привлечения капитал от смесено холдингово дружество на дружеството майка на групата изключва приспадането на ДДС съгласно член 17 от Шеста директива (понастоящем членове 168 и 169 от Директивата за ДДС) във връзка с разходите за привличане на капитал. Пряката връзка с този действително предоставен освободен от ДДС заем, има предимство пред първоначалното намерение да се предоставят облагаеми доставки на услуги на дъщерно дружество, което предстои да бъде придобито с този капитал.

34 Решения от 22 октомври 2015 г., *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 22) и от 14 септември 2017 г., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, т. 33 и 34).

35 Решения от 22 октомври 2015 г., *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 28), от 14 септември 2017 г., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29), както и заключението ми по дело *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:676, т. 49).

36 Точка 37 от настоящото заключение и заключението ми по дело *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, т. 35).

37 Заключенията ми по дело *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:676, т. 51) и дело *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, т. 36 и 37).

2. По последващото действително използване на капитала

66. Sonaecom изтъква, че капиталът само се „съхранява“ при дружеството майка на групата и ще бъде използван в следващ данъчен период в съответствие с първоначалното намерение за придобиване на дялове в дружества. Ако впоследствие Sonaecom действително използва получения капитал за извършването на облагаеми доставки, би могло да се обмисли корекция на приспадането на ДДС съгласно член 20 от Шеста директива (понастоящем член 184 и сл. от Директивата за ДДС).

67. Това обаче, от една страна, не променя нищо в приспадането на ДДС през релевантния в разглеждания случай данъчен период. Евентуални последици биха се проявили едва в данъчния период, когато е променено използването.

68. От друга страна, член 20 от Шеста директива (понастоящем член 184 и сл. от Директивата за ДДС) предвижда първоначално определената сума за приспадане да се коригира само при определени условия. Такъв е случаят по-специално когато приспаданатата сума е по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право. В контекста на принципа на неутралност целта е пълното освобождаване на данъчнозадълженото лице от данъчната тежест във връзка с дългосрочно използвани активи³⁸. За тях в Шеста директива, респ. в Директивата за ДДС се използва понятието дълготраен актив.

69. Изглежда съмнително обаче дали услугите по издаване на облигационен заем могат да се считат за дълготрайни активи по смисъла на член 20, параграф 2 от Шеста директива (понастоящем член 187 от Директивата за ДДС). Съгласно практиката на Съда те включват активите, използвани за целите на икономическата дейност, които се отличават със своя дълготраен характер и със своята стойност, чиято последица е, че разходите по придобиването обикновено не се осчетоводяват като текущи разходи, а се отчисляват като амортизации през няколко данъчни години³⁹. От тях следва да се разграничат доставките, които се използват веднага, по отношение на които не е възможно след време да се извърши корекция на приспадания ДДС. Обикновено такъв е случаят с услугите.

70. Sonaecom обаче ползва услуги за емитирането на облигационен заем. С получаването на капитала тези услуги са напълно използвани, така че промяната на използването на привлечения капитал през следващите години не оказва влияние на приспадането на ДДС за тези услуги.

VI. Заключение

71. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставените преюдициални въпроси по следния начин:

„1. Членове 17 и 4 от Директива 77/388/ЕИО трябва да се тълкуват в смисъл, че т.нар. смесено холдингово дружество като Sonaecom има право на приспадане на ДДС в пълен размер във връзка с разходите за придобиване на дялове в дружество, на което планира да предоставя облагаеми доставки на услуги. Последното следва да се установи от запитващата юрисдикция. Правото на приспадане на ДДС възниква, дори когато това придобиване в крайна сметка не е осъществено, и важи независимо от размера на дължимия за планираните услуги ДДС.

³⁸ Решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, т. 55) и заключението ми по същото дело (C-140/17, EU:C:2018:273, т. 40).

³⁹ Решение от 16 февруари 2012 г., Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 35 и цитираната съдебна практика).

2. Действително освободеното от ДДС предоставяне на привлечения капитал от смесено холдингово дружество на дружеството майка на групата изключва приспадането на ДДС. Пряката връзка с тази действително предоставена освободена от ДДС услуга има предимство пред първоначалното намерение да се предоставят облагаеми доставки на услуги на дъщерно дружество, което предстои да бъде придобито с този капитал“.