



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

12 ноември 2020 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 4 — Понятие за данъчнозадължено лице — Смесено холдингово дружество — Член 17 — Право на приспадане на ДДС, заплатения по предходни доставки от смесено холдингово дружество за консултантски услуги във връзка с пазарно проучване с оглед на евентуалното придобиване на дялови участия в други дружества — Отказ от проектите за придобиване — ДДС, платен по получени доставки за банкова комисиона за организация и структуриране на облигационен заем, предназначен да осигури на дъщерните дружества необходимите средства за извършване на инвестиции — Неосъществени инвестиции“

По дело C-42/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия) с акт от 5 декември 2018 г., постъпил в Съда на 24 януари 2019 г., в рамките на производство по дело

Sonaecom SGPS SA

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot, председател на състава, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan и N. Jääskinen (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 12 февруари 2020 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Sonaecom SGPS SA, от J. Vieira Peres, A. Lobo Xavier, G. Machado Borges, I. Santos Fidalgo и A. Carrilho Ribeiro, advogados,
- за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, T. Larsen и P. Barros da Costa, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

– за Европейската комисия, от М. Afonso, P. Costa de Oliveira и N. Gossement, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 май 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграфи 1 и 2 и на член 17, параграфи 1, 2 и 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Sonaecom SGPS SA (наричано по-нататък „Sonaecom“) и Autoridade Tributária e Aduaneira (данъчен и митнически орган, Португалия) по повод на възможността за приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен от Sonaecom по получени доставки за разходи, свързани, от една страна, с консултантски услуги по проучване на пазара с оглед на евентуални придобивания на дялови участия в други дружества и от друга страна, с плащането на комисиона на банка BCP Investimento SA за организация и структуриране на облигационен заем, при положение че както придобиването, така и инвестициите, с оглед на които е бил сключен заемът, не са се осъществили.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Шеста директива е отменена и заменена с 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 4 Член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива, приложим *ratione temporis* в главното производство, гласи:
 - „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. Икономическите дейности по параграф 1 включват всички дейности на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително дейностите по извличане на природни богатства, селскостопанските дейности и тези по упражняването на свободни или приравнени на тях професии [неофициален превод]. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност“. [неофициален превод]

- 5 Член 13 от Шеста директива, озаглавен „Освободени доставки на територията на страната“, предвижда в точка Б, отнасяща се до „Други [о]свобождавания“:

„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].

[...]“.

- 6 Член 17 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, гласи:

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

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,
- б) дължимия или платен данък върху добавената стойност за внос на стоки;
- в) дължимия данък върху добавената стойност съгласно член 5, параграф 7, буква а) и член 6, параграф 3.

[...]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за доставки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за доставки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, приспада се само частта от данъка върху добавената стойност, която се отнася до първата категория доставки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички доставки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

Въпреки това, държавите членки могат:

- а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност при условие че за всяко от направленията се води отделна отчетност;
- б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност и да води отделна отчетност за всяко от направленията;
- в) да разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането според предназначението на всички или на част от стоките и услугите;

- г) да разрешат на данъчнозадълженото лице или да го задължат да извърши приспадането в съответствие с предвиденото в първа алинея правило за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;
- д) да предвидят за случаите, в които неподлежащият на приспадане от данъчнозадълженото лице ДДС е незначителен, той да бъде третиран като нулев“. [неофициален превод]
- 7 Член 19, параграф 1 от Шеста директива, озаглавен „Изчисляване на подлежащата на приспадане част“, предвижда:
- „Подлежащата на приспадане част съгласно член 17, параграф 5, първа алинея представлява дробна величина:
- с числител общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот от доставки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3,
 - знаменател общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот от доставките, включени в числителя, и от доставките, за които данък върху добавената стойност не подлежи на приспадане. Държавите членки могат също да включват в знаменателя сумата на субсидиите освен посочените в член 11, част А, параграф 1, буква а).
- Частта се определя на годишна база в процентно изражение със закръгляне до цифра, която не превишава следващата единица“. [неофициален превод]
- 8 Член 20, параграф 6 от Шеста директива, озаглавен „Корекции на приспаданията“, гласи следното:
- „Когато данъчнозадълженото лице преминава от нормалния в специален режим на данъчно облагане и обратно, държавите членки могат да вземат всички необходими мерки, така че данъчнозадълженото лице да не бъде облагодетелствано или ощетенено неоснователно“. [неофициален превод]
- 9 Съгласно член 413 от Директивата за ДДС тя е влязла в сила на 1 януари 2007 г.

Португалското право

CIVA

- 10 Съгласно член 9, параграф 28 от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност) в редакцията му, приложима към момента на настъпване на фактите по главното производство (наричан по-нататък „CIVA“):
- „Освобождават се от данък:
- а) отпускането и договарянето на кредити, независимо от възприетата форма, включително операциите по сконтиране и ресконтиране, както и управление на кредити от лицето, което ги е отпуснало;

[...]

- f) сделките, включително договарянето, свързани с дружествени дялове, акции, облигации или други ценни книжа, с изключение на управлението и отговорното пазене; това не се отнася за ценни книжа, установяващи права върху стоки“.
- 11 Член 20, параграф 1 от CIVA, в който са изброени положенията, при които възниква право на приспадане на ДДС, платен от данъчнозадълженото лице по получени доставки, гласи:
- „На приспадане подлежи единствено данъкът, с който са обложени придобити стоки или услуги, внесени или използвани от данъчнозадълженото лице за извършването на следните сделки:
- a) облагаеми доставки на стоки и услуги, които не са освободени от този данък;
- [...]“.
- 12 Член 23, параграфи 1 и 4 от CIVA има следния текст:
- „1. Когато в рамките на дейността си данъчнозадълженото лице осъществява доставки на стоки и услуги, за част от които няма право на приспадане, данъкът, платен върху покупките, се приспада само до процентната част на годишната стойност на сделките, за които има право на приспадане.
- [...]
4. Специалната подлежаща на приспадане част съгласно параграф 1 се определя чрез дроб с числител годишния оборот (без ДДС) от доставките на стоки и услуги, за които не се предвижда право на приспадане на ДДС съгласно член 19 и член 20, параграф 1, и знаменател годишния оборот (без ДДС) от всички доставки на стоки и услуги, осъществени от данъчнозадълженото лице, включително освободените доставки и доставките извън приложното поле на ДДС, по-специално необлагаемите субсидии, които не са субсидии за оборудване.
- [...]“.

Декрет-закон № 495/88

- 13 Член 1, параграфи 1 и 2 от Decreto-Lei n° 495/88 (Декрет-закон № 495/88) от 30 декември 1988 г. (Diário da República I, серия I, № 301/1988 от 30 декември 1988 г.), който урежда правния статут и дейността на *sociedades gestoras de participações sociais* (SGPS) [холдинговите дружества], в редакцията му, приложима към фактите по главното производство, гласи:
- „1. Предмет на дейност на [холдинговите дружества] е единствено управлението на дялови участия в други дружества като непряка форма на упражняване на икономическа дейност.
2. По смисъла на настоящия Декрет-закон дяловото участие в дружество се счита за непряка форма на осъществяване на икономическата му дейност, когато това участие не е само инцидентно и съставлява поне 10 % от дружествения капитал, с право на глас, било пряко, било чрез дяловете в други дружества, в които холдинговото дружество има господстващо положение“.

14 Съгласно член 4 от посочения декрет-закон:

„1. Холдинговите дружества имат право да предоставят технически услуги за управление на всички или на някои от дружествата, в които имат дялово участие, определено в член 1, параграф 2 и член 3, параграф 3, букви а)–с), или с които са сключили договор за подчиненост.

2. Предоставянето на услуги трябва да е договорено писмено в договор, в който се определя съответното възнаграждение“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

15 Жалбоподателят в главното производство е холдингово дружество, което освен дейността си по придобиване, притежаване и управление на акции осъществява дейност по управление и стратегическо координиране на предприятия, които извършват дейност на пазара на пазара на далекосъобщенията, медиите, софтуера и системната интеграция.

16 В рамките на тези дейности през 2005 г. Sonaecom придобива в режим на ДДС външни консултантски услуги, състоящи се в проучване на пазара с цел придобиване на акции на оператора на телекомуникационни услуги Cabovisão. Според твърденията му Sonaecom има намерение да осъществява икономическа дейност, състояща се в предоставяне на Cabovisão на облагаеми доставки на услуги за управление. В крайна сметка това придобиване не се осъществява.

17 Освен това през юни 2005 г. ищецът в главното производство плаща на инвестиционната банка VCP Investimento SA комисиона за услуги, свързани с организация, структуриране и обезпечение на облигационен заем в размер на 150 милиона евро. От акта за преюдициално запитване е видно, че този заем е предназначен да осигури на дъщерните дружества на Sonaecom средства, от които са се нуждаели във връзка с техни преки инвестиции в технологията „triple play“. От друга страна, според информацията, предоставена от Sonaecom в съдебното заседание, дружеството предвиждало да използва получения по този начин капитал, за да придобие дружествени дялове на Cabovisão и да инвестира в новия сегмент на дейност, наречен „triple play“.

18 Тъй като тези инвестиционни проекти не се осъществяват, жалбоподателят в главното производство впоследствие решава да предостави този капитал на своето дружество майка Sonae SGPS под формата на заем.

19 През същата данъчна година Sonaecom приспада изцяло от дължимия ДДС съответните суми на платения по получени доставки ДДС във връзка с придобитите услуги.

20 Вследствие на данъчна проверка, извършена от данъчната администрация, е оспорено извършеното приспадане на ДДС, като се приема, че получаването на разглежданите в главното производство услуги няма за предмет извършването на последващи облагаеми сделки в съответствие с член 17, параграфи 2 и 3 от Шеста директива и член 20 от CIVA.

21 Ето защо посочената администрация извършва аритметични корекции, в резултат на които са съставени актове за установяване на задължение за ДДС и компенсаторни лихви в размер на общо 1 088 675,77 EUR.

22 Sonaecom подава жалба срещу тези актове за установяване на данъчни задължения пред Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Административен и данъчен съд Порто, Португалия). С решение от 28 юни 2016 г. посочената юрисдикция отхвърля жалбата, с мотива че платеният от жалбоподателя ДДС не подлежи на приспадане.

- 23 Sonaecom обжалва това решение пред Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия).
- 24 Пред запитващата юрисдикция жалбоподателят в главното производство, който се позовава на качеството си на смесено холдингово дружество и поддържа, че намесата му в управлението на дъщерните му дружества е многократно, изтъква, че разглежданите в главното производство услуги не са свързани с дейността „притежаване и управление на акции“, а с дейността, която той упражнява в областта на предоставянето на технически услуги и управление на дъщерните си дружества, облагаема с ДДС дейност, за която получава насрещна престация.
- 25 Следователно, след като безспорно съществувала пряка връзка между доставките, извършени в полза на дъщерните му дружества, и придобиването на разглежданите в главното производство услуги, платеният по получени доставки ДДС подлежал на приспадане.
- 26 Жалбоподателят в главното производство добавя, че обстоятелството, че придобиването на акциите не се е реализирало, е ирелевантно и не поставя под въпрос факта, че придобиването на услугите е в рамките на дейност, която включва извършването на облагаеми с ДДС сделки.
- 27 При тези обстоятелства Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Съответства ли на правилата за приспадане на ДДС, съдържащи се в [Шестата директива], 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] 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], 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] за заплащане на комисиона на [VCP Investimento] за организация и структуриране на облигационен заем, за който се твърди, че е сключен за допълване на структурата на финансиране на дъщерните му дружества, но тъй като посочените инвестиции не са се реализирали, в крайна сметка е изцяло е прехвърлен на Sonaec, SGPS, дружество-майка на групата?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 28 С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска от Съда да установи дали член 4, параграфи 1 и 2, както и член 17, параграфи 1, 2 и 5 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че холдингово дружество, чиято намеса в управлението на дъщерните му дружества е многократно, има право да приспадне ДДС, платен при придобиването на консултантски услуги по пазарно проучване, извършено с цел придобиване на дялове в друго дружество, когато това придобиване в крайна сметка не се е осъществило.
- 29 В самото начало следва да се припомни, че Директивата за ДДС, влязла в сила на 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива, без да внесе съществени промени в сравнение с нея. След като релевантните разпоредби от Директивата за ДДС по същество са идентични с релевантните разпоредби на Шеста директива, практиката на Съда по Директивата за ДДС е приложима и по отношение на Шеста директива (вж. по аналогия решение от 3 юли 2019 г., *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, т. 17).

- 30 В този контекст на първо място, следва да се припомни, че съгласно постоянната практика 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 притежаването им не следва да се считат за самостоятелни 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 5 юли 2018 г., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 27 и 28 и от 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 16 и цитираната съдебна практика).
- 31 Това не е така, когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които са придобити дялове, 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 (решения от 5 юли 2018 г., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 29 и от 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 17 и цитираната съдебна практика).
- 32 Както посочва генералният адвокат в точка 30 от заключението си, смесено холдингово дружество е дружество, което освен неикономическата си холдингова дейност, която се състои в притежаване на дялови участия в други дружества и не подлежи на облагане с ДДС, упражнява и икономическа дейност. 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 лице, което обаче има право само на пропорционално приспадане на платения по получени доставки ДДС (вж. в този смисъл решения от 27 септември 2001 г., *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, т. 22 и от 13 март 2008 г., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 31).
- 33 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. 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 (решение от 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 18 и цитираната съдебна практика).
- 34 От това 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 (вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 19).
- 35 В настоящия случай от преписката по делото, която е на разположение на Съда, следва, че Sonaecom е планирало да предостави на Cabovisão, от което желае да придобие акции, облагаеми с ДДС услуги по управление и по този начин да извършва икономическа дейност по смисъла на Шеста директива. Следователно в това отношение Sonaecom като смесено холдингово дружество по принцип трябва да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива, което запитващата юрисдикция следва да провери.

- 36 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 посочената 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 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 37 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 по получени доставки (решение от 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 22 и цитираната съдебна практика).
- 38 Режимът на приспадане цели всъщност да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно 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 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 39 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, или по време на действителното му функциониране (решение от 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 40 Освен това веднъж възникналото право на приспадане остава придобито право дори когато впоследствие планираната икономическа дейност не е осъществена и следователно не е довела до облагаеми сделки или когато поради външни за неговата воля обстоятелства данъчнозадълженото лице не е могло да използва стоките или услугите, довели до приспадане при облагаеми сделки. 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 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 41 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 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 26 и цитираната съдебна практика).

- 42 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 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 43 Съдът обаче е постановил, че разходите за придобиване на дялово участие в дъщерни дружества, направени от холдингово дружество, което участва в управлението им и което в това отношение извършва икономическа дейност, трябва да се разглеждат като част от неговите общи разходи и платеният върху тези разходи ДДС трябва по принцип да бъде напълно приспадан, освен ако някои от икономическите сделки, които това дружество извършва като доставчик, са освободени от ДДС съгласно Шеста директива, като в този случай спрямо правото на приспадане би трябвало да се приложат правилата по член 17, параграф 5 от тази директива (решение от 16 юли 2015 г., *Larentia + Minerva* и *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 33).
- 44 В конкретния случай от преписката, която е на разположение на Съда, изглежда, че разглежданите в главното производство консултантски услуги са били придобити в рамките на планираното от Sonaecom придобиване на дялови участия в дружество и че Sonaecom е имало намерение да упражнява в полза на това дружество икономическа дейност, състояща се в предоставяне на облагаеми услуги по управление, което запитващата юрисдикция следва да провери.
- 45 Така, след като съгласно практиката на Съда разходите за посочените консултантски услуги са част от общите разходи на Sonaecom за стопанската дейност, която извършва в качеството си на смесено холдингово дружество, това дружество по принцип има право да приспадне изцяло платения за тези доставки на услуги ДДС.
- 46 Освен това, както бе припомнено в точка 40 от настоящото решение, фактът, че в крайна сметка сделката не се е реализирала, е без значение за правото на приспадане на ДДС, което остава придобито.
- 47 Следва обаче да се уточни, че ако се окаже, че жалбоподателят в главното производство е доставил облагаеми услуги, характерни за икономическата му дейност, само на част от неговите дъщерни дружества, което националната юрисдикция следва да провери, платеният върху общите разходи ДДС може да бъде приспадан само пропорционално на разходите, които са присъщи на икономическата дейност на жалбоподателя в главното производство в качеството му на данъчнозадължено лице по метод, който се определя от държавите членки (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2018 г., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 37).
- 48 В това отношение следва да се припомни, че при упражняването на това правомощие държавите членки трябва да вземат предвид целта и структурата на Шеста директива и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който да отразява обективно действителната част от разходите по получени доставки за всяка от икономическите и неикономическите дейности (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2018 г., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 37 и цитираната съдебна практика).

49 С оглед на всички гореизложени съображения на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 4, параграфи 1 и 2, както и член 17, параграфи 1, 2 и 5 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че смесено холдингово дружество, чиято намеса в управлението на дъщерните му дружества е многократна, има право да приспадне платения по получени доставки ДДС за придобиване на консултантски услуги във връзка с пазарно проучване, извършено с цел придобиване на дялове в друго дружество, включително когато това придобиване в крайна сметка не се е осъществило.

По втория въпрос

50 С втория си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска от Съда да установи дали член 4, параграфи 1 и 2, както и член 17, параграфи 1, 2 и 5 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че смесено холдингово дружество, чиято намеса в управлението на дъщерните му дружества е многократна, има право да приспадне платения по получени доставки ДДС във връзка с комисиона, платена на кредитна институция за организацията и структурирането на облигационен заем, предназначен за осъществяване на инвестиции в определен сектор, когато в крайна сметка тези инвестиции не са се осъществили и полученият чрез този заем капитал е бил изцяло внесен в дружеството майка на групата под формата на заем.

51 Отговорът на този въпрос предполага да се определи дали съгласно член 17 от Шеста директива за целите на приспадането на платения върху получените услуги ДДС следва да се вземе предвид планираното или действителното използване на тези услуги от данъчнозадълженото лице.

52 В това отношение член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива предвижда, че данъчнозадълженото лице има право на приспадане на ДДС, доколкото стоките и услугите „се използват“ за нуждите на неговите облагаеми сделки.

53 Следователно, както отбелязва генералният адвокат в точка 54 от заключението си, от текста на тази разпоредба следва, че правото на приспадане на платения по получени доставки данък се основава на подход, който разчита в голяма степен на действителното използване на получените от данъчнозадълженото лице стоки и услуги.

54 Анализът на контекста, в който се вписва посочената разпоредба, както и нейната цел и целта на Шеста директива, подкрепят това буквално тълкуване.

55 Що се отнася до контекста, в който се вписва член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива, следва да се отбележи, че по отношение на възможността за приспадане на данъка, платен по получени доставки за стоки със смесено предназначение, в член 17, параграф 5, трета алинея, букви а)—г) от посочената директива са изброени различни коригиращи мерки, които държавите членки могат да приемат по-специално за да приложат по-точни правила за изчисляване на подлежащата на приспадане част в сравнение с предвидените в член 19, параграф 1, втора алинея от посочената директива, като се вземат предвид специфичните характеристики на дейностите на съответното данъчнозадължено лице.

56 В този контекст, както посочва генералният адвокат в точка 55 от заключението си, държавите членки могат да предвидят други методи за изчисление, различни от предвидения в Шеста директива критерий за разпределение, основан на оборота, ако избраният метод гарантира по-точен резултат (вж. в този смисъл решения от 8 ноември 2012 г., *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, т. 23—26 и от 9 юни 2016 г., *Wolfgang* и *Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, т. 33).

- 57 Освен това от член 20, параграф 6 от Шеста директива, който се отнася до корекцията на приспадането на платения по получени доставки данък, следва, както отбелязва генералният адвокат в точка 55 от заключението си, че това приспадане трябва да бъде съобразено възможно най-точно с действителното използване с цел да се избегне „неоснователното облагодетелстване“ или „неоснователното ощетяване“ на данъчнозадълженото лице.
- 58 Следователно не само от член 17, параграф 2, буква а), но и от други разпоредби на Шеста директива следва, че тя се основава на логиката, че приспадането на данъка, платен от данъчнозадълженото лице върху получените доставки, трябва да съответства във възможно най-голяма степен на действителното използване на придобитите от него стоки и услуги.
- 59 Ето защо действителното използване на стоките и услугите има предимство пред първоначалното намерение.
- 60 Що се отнася до целта на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива и на последната в нейната цялост, следва да се отбележи, че подход, съгласно който правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС се основава единствено на намерението на данъчнозадълженото лице, що се отнася до използването на придобитите стоки и услуги, а не на действителното им използване, би могъл да застраши самото функциониране на системата на ДДС.
- 61 В действителност, както бе припомнено в точка 38 от настоящото решение, режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира пълна неутралност на данъка спрямо всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че самите дейности подлежат на облагане с ДДС (решения от 14 февруари 1985 г., *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, т. 19 и от 28 февруари 2018 г., *Imofloresmira — Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 62 Присъщият на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет не допуска по-специално икономически оператори, които извършват действително сходни сделки, да бъдат третираны различно при събирането на ДДС, за да се избегне нарушаване на конкуренцията (вж. в този смисъл решение от 10 септември 2002 г., *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 63 Така прилагането на този принцип предполага, от една страна, всички данъчнозадължени лица, извършвали облагаеми сделки през същия данъчен период, да се ползват от правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, но също така предполага по аргумент за противното основание, че тези, които са извършили сходни, но освободени от ДДС доставки, не се ползват от такова право.
- 64 В този контекст член 17, параграфи 2 и 3 от Шеста директива предвижда, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения върху получените доставки данък само по отношение на стоките и услугите, които имат връзка с извършените облагаеми доставки. 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 (вж. в този смисъл решение от 14 септември 2017 г., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 65 Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 58 от заключението си, право на приспадане на платения по получени доставки данък, което би съществувало само въз основа на предварително намерение на данъчнозадължено лице да извърши облагаеми доставки и което

следователно не отчита естеството на действително извършените от него сделки, би му предоставило конкурентно предимство по отношение на други предприятия, извършили сходни сделки, като следователно това би било в противоречие с принципа на данъчен неутралитет.

- 66 Следователно, съгласно член 17 от Шеста директива за целите на приспадането на ДДС по получени доставки на услуги следва да се вземе предвид действителното използване на придобитите от данъчнозадълженото лице стоки и услуги, а не планираните от него стоки и услуги.
- 67 В случая, както бе припомнено в точки 17 и 18 от настоящото решение, от акта за преюдициално запитване е видно, че през 2005 г. жалбоподателят в главното производство е платил ДДС върху платената на BCP Investimento комисиона за организация и структуриране на облигационен заем в размер на 150 милиона евро за финансиране на инвестиции в сектора „triple play“. Въпреки това, тъй като тези инвестиционни проекти не се осъществяват, жалбоподателят в главното производство впоследствие решава да предостави тази сума на своето дружество майка Sonae SGPS под формата на заем.
- 68 Доколкото тази сделка по предоставяне на заем, която представлява действителното използване на придобитите от жалбоподателя в главното производство услуги, е след освободените сделки съгласно член 13, част Б, буква г), точка 1 от Шеста директива, съгласно член 17 от посочената директива въпросното дружество не може да приспадне от дължимия от него данък платения върху получените доставки ДДС във връзка с комисионата, платена на BCP Investimento.
- 69 Както обаче беше припомнено в точка 17 от настоящото решение, съгласно информацията, предоставена от Sonaeocom в съдебното заседание, дружеството е планирало да използва получения чрез заем капитал, за да придобие дружествени дялове от Cabovisão и по този начин да инвестира в новия сегмент на дейност, наречен „triple play“, а не за да предостави на дъщерните си дружества средства, позволяващи им да инвестират в този сектор, както следва от акта за преюдициално запитване. Въпреки това, ако се допусне, че това обстоятелство е настъпило, то е без значение за извода, съдържащ се в точка 68 от настоящото решение, тъй като този извод не се отнася до действителното използване на придобитите от жалбоподателя в главното производство услуги, а само до първоначално планираните от него услуги.
- 70 Този извод не може да бъде оставен под въпрос и от довода на жалбоподателя в главното производство, че макар да не съществува пряка връзка между разходите за емитиране на облигационен заем и извършена облагаема сделка, въпросните разходи биха подлежали на приспадане като част от общите разходи на предприятието.
- 71 Всъщност, както отбелязва генералният адвокат в точка 64 от заключението си, е налице пряка и непосредствена връзка между получените от жалбоподателя в главното производство услуги и освободена извършена доставка, а именно отпускането на заем на неговото дружество майка.
- 72 С оглед на изложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 4, параграфи 1 и 2, както и член 17, параграфи 1, 2 и 5 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че смесено холдингово дружество, чиято намеса в управлението на дъщерните му дружества е многократна, няма право да приспадне платения ДДС върху комисиона, платена на кредитна институция за организацията и структурирането на облигационен заем, предназначен за осъществяване на инвестиции в определен сектор, когато в крайна сметка тези инвестиции не са се осъществили и полученият чрез този заем капитал е бил изцяло внесен в дружеството майка на групата под формата на заем.

По съдебните разноси

⁷³ 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 разноси. 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:

- 1) Член 4, параграфи 1 и 2, както и член 17, параграфи 1, 2 и 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа трябва да се тълкуват в смисъл, че смесено холдингово дружество, чиято намеса в управлението на дъщерните му дружества е многократна, няма право да приспадне платения ДДС върху комисиона, платена на кредитна институция за организацията и структурирането на облигационен заем, предназначен за осъществяване на инвестиции в определен сектор, когато в крайна сметка тези инвестиции не са се осъществили и полученият чрез този заем капитал е бил изцяло внесен в дружеството майка на групата под формата на заем.
- 2) Член 4, параграфи 1 и 2, както и член 17, параграфи 1, 2 и 5 от Шеста директива 77/388 трябва да се тълкуват в смисъл, че смесено холдингово дружество, чиято намеса в управлението на дъщерните му дружества е многократна, няма право да приспадне платения данък върху добавената стойност върху комисиона, платена на кредитна институция за организацията и структурирането на облигационен заем, предназначен за осъществяване на инвестиции в определен сектор, когато в крайна сметка тези инвестиции не са се осъществили и полученият чрез този заем капитал е бил изцяло внесен в дружеството майка на групата под формата на заем.

Подписи