

Mål C-42/19**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

24 januari 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

5 december 2018

Klagande:

Sonaecom SGPS S.A.

Motpart:

Fazenda Pública (som företräder Skatte- och tullmyndigheten)

Saken i det nationella målet

Överklagande av den dom genom vilken Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto avslog det överklagande som Sonaecom SGPS, S.A. gett in mot besluten om påförande av mervärdesskatt och dröjsmålsränta för perioderna januari, februari, mars, april, juni, juli, augusti, oktober och december 2005, med ett sammanlagt belopp på 1 088 675,77 euro.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Målet vid den nationella domstolen avser frågan huruvida det är förenligt med bestämmelserna om avdrag i sjätte mervärdesskattedirektivet att göra avdrag för mervärdesskatt som ett bolag betalat i samband med ett förvärv av tjänster och en ersättning för en tjänst som syftade till att en investering skulle genomföras, när varken det tilltänkta förvärvet eller denna investering har kommit till stånd.

Rättslig grund: Artikel 267.3 FEUF.

Tolkningsfrågor

1) Är det förenligt med bestämmelserna om avdrag för mervärdesskatt i sjätte mervärdesskattedirektivet, särskilt artiklarna 4.1, 4.2, 17.1, 17.2 och 17.5 i detta, att medge avdrag för den skatt som klaganden, Sonaecom SGPS, har betalat för konsulttjänster kopplade till en marknadsundersökning i syfte att förvärva bolagsandelar, när detta förvärv inte kommit till stånd?

2) Är det förenligt med bestämmelserna om avdrag för mervärdesskatt i sjätte mervärdesskattedirektivet, särskilt artiklarna 4.1, 4.2, 17.1, 17.2 och 17.5 i detta, att medge avdrag för den skatt som klaganden, Sonaecom SGPS, har betalat i samband med att den betalade en ersättning till BCP för förberedande och genomförande av ett obligationslån som påstås ha tecknats i syfte att integrera finansieringsstrukturen i klagandens dotterbolag, varvid kapitalet i sin helhet kommit att överföras till Sonae, SGPS, moderbolaget i koncernen, på grund av att de nämnda investeringarna inte kommit till stånd?

Anförda unionsbestämmelser

Artiklarna 4.1, 4.2, 17.1, 17.2 och 17.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

Anförda nationella bestämmelser

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen)

Artikel 9.28 a:

”Följande undantas från mervärdesskatt: 28 – Följande transaktioner: a) Beviljande av och förmedling av krediter, oavsett i vilken form, inklusive diskonterings- och rediskonteringstransaktioner, samt administration eller förvaltning av krediter av den som beviljat krediten.”

Artikel 20.1 (som räknar upp de situationer i vilka avdragsrätt föreligger):

”Den skatt som tagits ut för varor eller tjänster vilka den skattskyldiga personen förvärvat, importerat eller nyttjat i syfte att genomföra följande transaktioner: a) Överlåtelse av varor och tillhandahållande av tjänster, som är skattepliktig och inte har undantagits.”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella måle

- 1 Klaganden, Sonaecom SGPS, S.A., är ett holdingbolag vars verksamhet består i förvärv, innehav och förvaltning av andelar i bolag, och uppbär intäkter till följd av denna verksamhet. Klaganden bedriver dessutom verksamhet bestående i strategisk samordning och förvaltning av företag som verkar på marknaderna för telekommunikation, medier, programvara och systemintegration.
- 2 Klaganden förvärvade för verksamheten konsulttjänster från Wilmer Cutler Pickering Hale and Dorr och från ABN Amro Corporate Finance Ltd, vilka avsåg en marknadsundersökning som dessa företag skulle utföra med avseende på eventuella förvärv av bolagsandelar.
- 3 Klaganden betalade mervärdesskatt i samband med dessa tjänster i enlighet med reglerna om omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt, uppgående till beloppen 167 129,10 euro och 45 498,46 euro.
- 4 Klaganden gjorde dessutom avdrag för mervärdesskatt på 769 500 euro i deklarationen för juni 2005, avseende betalning av en ersättning till bolaget Banco BCP Investimento S.A. med anledning av ett avtal om förberedande, genomförande och garanterande av en privat emission av 3 000 000 obligationer benämnda "Obligationer Sonaecom SGPS 2005", som syftade till att finansiera företagets verksamhet avseende så kallade triple play-tjänster.
- 5 Efter en revision fann Tull- och skattemyndigheten att klaganden inte hade rätt att dra av mervärdesskatten på dessa konsulttjänster. Myndigheten ansåg att konsulttjänsterna "som är knutna till den marknadsundersökning som gjorts i syfte att förvärva andelar i andra företag syftar till att främja förvärv av värdepapper som kommer att ge innehavarna av dessa rätt till utdelning som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, eftersom inköp, försäljning och innehav av aktier inte utgör ekonomisk verksamhet".
- 6 Myndigheten ansåg även att det skattskyldiga bolaget faktiskt utförde transaktioner som omfattas av skattens tillämpningsområde och är föremål för mervärdesskatt i landet. Enligt myndigheten skulle det skattskyldiga bolaget enellertid använda de nämnda tjänsterna för att förvärva andelar i andra företag, vilket är en verksamhet som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och inte medför avdragsrätt, i enlighet med artikel 20.1 a i den portugisiska mervärdesskattelagen.
- 7 Tull- och skattemyndigheten vidtog därefter rättelser i beskattningsunderlaget uppgående till ett värde av 982 127,56 euro, vilket gav upphov till beslut om påförande av mervärdesskatt och dröjsmålsränta för månaderna januari–april, juni–augusti, oktober och december på 982 127,57 euro (skatt) och 106 548,20 euro (dröjsmålsränta).

- 8 Klaganden överklagade dessa beslut till Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Skatte- och förvaltningsdomstolen i Porto) som i sin dom fann att det av bevisningen i målet framgick att klaganden hade karaktären av ett ”holdingbolag med blandad verksamhet”, eftersom det förvaltade bolagsandelar och parallellt härmed tillhandahöll tekniska administrations- och förvaltningstjänster till sina dotterbolag.
- 9 Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto fann i samma dom att den kommersiella karaktären av de handlingar som utförs inom ramen för holdingverksamheten (artiklarna 2 och 463.5 i den portugisiska lagen om rörelseidkande bolag) inte innebär att denna verksamhet ska anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet. Enligt praxis från Europeiska unionens domstol, varför denna verksamhet faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller inte omfattas av mervärdesskatt.
- 10 Efter att ha analyserat klagandens karaktär av ”holdingbolag med blandad verksamhet” slog Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto därefter i samma dom fast att det för avdragsrätt för den mervärdesskatt som klaganden betalat i sin egenskap av ”holdingbolag med blandad verksamhet” krävdes att de ingående transaktionerna hade ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som var av sådan art att de gav rätt till avdrag. Nämnda domstol fann därför att det var nödvändigt att transaktionerna kunde anses utgöra ekonomiska transaktioner vid mervärdesbeskattningen och att utgifter i samband med förvärv av varor eller tjänster för vilka ingående mervärdesskatt betalats ingick i underlaget för att fastställa priset för utgående transaktioner som gav upphov till avdragsrätt, eftersom det bara var i detta fall som det var motiverat med avdragsrätt mot bakgrund av det eftersträvade målet avseende skattens neutralitet.
- 11 Vad gäller den första av de i målet aktuella transaktionerna (betalning för externa konsulttjänster med avseende på ett förvärv av bolagsandelar, som inte har kommit till stånd) fann Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto i sin dom att det var fråga om en transaktion som syftade till att uppnå ändamål som klaganden eftersträvade i den del av sin verksamhet som låg utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (en verksamhet bestående i förvärv och förvaltning av bolagsandelar utgör inte en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet) och att bolaget i denna del inte hade rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet.
- 12 När det gäller den andra av de transaktioner som avses i detta mål (betalning till BCP Investimento SA av en ersättning enligt ett avtal om förberedande, genomförande och garanterande av en privat emission av 3 000 000 obligationer till ett värde av 150 000 000 euro) fann Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto att då det i målet aktuella kapitalet i sin helhet överförts till koncernens moderbolag (Sonae, SGPS SA) var det inte styrkt att, eller i vilken utsträckning, dotterbolagen hade dragit fördel av detta, och inte heller att en utgående

transaktion som ger rätt till avdrag hade genomförts [artiklarna 20 och 9.28 a i den portugisiska mervärdesskattelagen].

- 13 Sammanfattningsvis fann Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto i sin dom att det såväl av artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet och artikel 20.1 a i mervärdesskattelagen, som av sistnämnda bestämmelse jämförd med artikel 9.28 a och f mervärdesskattelagen följer att den mervärdesskatt som betalats av klaganden (både vid förvärvet av marknadsundersökningstjänster med avseende på förvärv av bolagsandelar och vid betalningen av en ersättning till BCP Investimentos, SA för förberedande och genomförande av ett obligationslån) inte är avdragsgill.
- 14 Sonaecom SGPS S.A. överklagade domen till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen).

Parternas huvudargument i det nationella målet

- 15 Klaganden har gjort gällande följande: ”Den skatt som klaganden betalat vid de i målet aktuella förvärven är under alla omständigheter avdragsgill, eftersom kostnaderna för förvärven är av sådan art att de måste anses ingå, åtminstone i de kostnader som var nödvändiga för att klaganden på ett adekvat sätt skulle kunna utföra de tjänster som det normalt tillhandahåller sina dotterbolag”.
- 16 Klaganden har anfört att det är ett ”holdingbolag med blandad verksamhet” och att det återkommande och i betydande mån ingriper i förvaltningen av de bolag som det förvärvat andelar i, bland annat genom att det medverkar vid fastställandet av bolagens affärsstrategi och vid tillhandahållandet av tjänster mot ersättning. Klaganden behöver därför ofta förvärva varor och tjänster av varierande slag från tredje man.
- 17 Klaganden har gjort gällande att den i förevarande fall tillhandahållit tjänster mot ersättning till sina dotterbolag, och att skatteförvaltningen aldrig ifrågasatt det sätt på vilket dessa tjänster utförts eller deras adekvans. Klaganden har likaså anfört att dessa tillhandahållanden av tjänster är transaktioner som helt omfattas av mervärdesskatt (de omfattas av tillämpningsområdet för skatten och är inte undantagna från skatteplikt) och att de faktiskt också beskattats. Det finns därmed ett direkt samband mellan de utgående transaktionerna och förvärvet av tjänster, varför den mervärdesskatt som betalats vid detta förvärv måste vara avdragsgill.
- 18 Klaganden har vidare gjort gällande att den omständigheten att andelsförvärvet inte kom till stånd inte motsäger denna tolkning, eftersom detta förhållande inte utesluter att det förvärv av tjänster som mervärdesskatten hänför sig till skedde inom ramen för en del av klagandens verksamhet som innefattar genomförande av skattepliktiga transaktioner som inte är undantagna från mervärdesskatt. Klaganden har avslutningsvis hävdade att det således är fråga om förvärvade tjänster som har ett direkt samband med dess verksamhet bestående i tillhandahållande av tekniska tjänster till dotterbolag – vilket är en skattepliktig

verksamhet som inte är undantagen från mervärdesskatt – och inte med dess verksamhet avseende ”innehav och förvaltning av bolagsandelar.”

- 19 Biträdande nationella åklagaren vid Supremo Tribunal Administrativo har yttrat sig över överklagandet och anfört att holdingbolag utöver förvaltning av bolagsandelar även kan bedriva sådan verksamhet som tillåts i artiklarna 4 och 5 i den portugisiska lagen om rörelseidkande bolag.
- 20 Den verksamhet som dessa bolag får bedriva är således enligt lagen inte begränsad till förvärv, innehav och avyttring av bolagsandelar, som utgör transaktioner som enligt praxis från Europeiska unionens domstol inte ska anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet.
- 21 Härav följer enligt åklagaren att det inte kan uteslutas att holdingbolag inom ramen för sin verksamhet bestående i tillhandahållande av tjänster genomför mervärdesskattepliktiga transaktioner som ger en motsvarande avdragsrätt som får utnyttjas i enlighet med de allmänna reglerna. Det krävs i ett sådant fall att de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktionerna och att dessa är av sådan art att de ger upphov till avdragsrätt.
- 22 Mot bakgrund av den i målet föreliggande bevisningen anser biträdande nationella åklagaren att detta emellertid inte är fallet här beträffande de två transaktioner som är aktuella i målet.
- 23 Åklagaren anser därför att den dom som Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto meddelade inte utgör en felaktig rättstillämpning.

Kort redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 24 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida det är förenligt med reglerna om avdrag för mervärdesskatt i sjätte direktivet, särskilt artiklarna 4.1, 4.2, 17.1, 17.2 och 17.5 i detta, att inte medge avdrag för skatt som klaganden har betalat och som hänför sig till konsulttjänster i samband med en marknadsundersökning som genomförts i syfte att förvärva bolagsandelar, vilket förvärv emellertid inte kommit till stånd, och till betalning av en ersättning till BCP för förberedande och genomförande av ett obligationslån som påstås ha tecknats för att integrera finansieringsstrukturen klagandens dotterbolag, en investering som inte heller den kommit till stånd varför kapitalet kom att överföras till Sonaecom SGPS SA, i egenskap av moderbolag i koncernen.
- 25 Den hänskjutande domstolen har hänvisat till EU-domstolens avgöranden rörande frågan hur bolagsandelar ska behandlas i mervärdesskattesammanhang, varvid den nämnt domarna i målen Polysar (C-60/90, EU:C:1991:268), Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56) och Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557).
- 26 Supremo Tribunal Administrativo har förklarat att den, trots den ovannämnda rättspraxisen i vilken EU-domstolen prövat frågor som liknar men inte är identiska

med dem som aktualiseras i förevarande mål, inte känner till några avgöranden i vilka EU-domstolen har prövat transaktioner beträffande vilka det förelåg sådana särskilda omständigheter som dem i förevarande mål. Det är i det nu aktuella målet nämligen fråga om tjänster rörande en marknadsundersökning i syfte att förvärva bolagsandelar, vilket förvärv emellertid inte kommit till stånd, och om ett obligationslån som tecknats i syfte att integrera finansieringsstrukturen i klagandens dotterbolag, varvid kapitalet i sin helhet kommit att överföras till koncernens moderbolag på grund av att dessa investeringar inte genomförts.

- 27 Den hänskjutande domstolen anser därför att det mot bakgrund av principen om att nationell rätt ska tolkas i överensstämmelse med unionsrätten är nödvändigt att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

ARBETS-DOKUMENT