

**Дело C-98/21****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

15 февруари 2021 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Bundesfinanzhof (Германия)

**Дата на акта на преюдициалното запитване:**

23 септември 2020 г.

**Ответник в първоинстанционното производство и жалбоподател в  
производството по ревизионно обжалване:**

Finanzamt R

**Жалбоподател в първоинстанционното производство и ответник в  
производството по ревизионно обжалване:**

W-GmbH

**Предмет на главното производство**

ДДС — Директива 2006/112 — Право на управляващ холдинг, предоставящ облагаеми доставки на дъщерни дружества, да приспада ДДС и по отношение на доставки, които получава от трети лица и внася в дъщерните дружества срещу предоставянето на участие в общата печалба, въпреки че получените доставки не са в пряка и непосредствена връзка със собствените сделки на холдинга, а с (до голяма степен) освободените дейности на дъщерните дружества — Изключване на възможността за приспадане на ДДС поради злоупотреба с право или противоречие със системата

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

## Преюдициални въпроси

- 1) При обстоятелства като тези в главното производство трябва ли член 168, буква а) във връзка с член 167 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкува в смисъл, че управляващ холдинг, извършващ облагаеми доставки на дъщерни дружества, има право да приспада ДДС и по отношение на доставки, които получава от трети лица и внася в дъщерните дружества срещу предоставянето на участие в общата печалба, въпреки че получените доставки не са в пряка и непосредствена връзка със собствените сделки на холдинга, а с (до голяма степен) освободените дейности на дъщерните дружества, получените доставки не са включени в цената на (предоставените на дъщерните дружества) облагаеми доставки и не са част от общите елементи, формиращи цената на собствената икономическа дейност на холдинговото дружество?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос представлява ли злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз, ако управляващ холдинг „посредничи“ при получаването на доставки от дъщерни дружества, като сам получава доставките, по отношение на които при пряко получаване на доставките дъщерните дружества не биха имали право на приспадане на ДДС, внася ги в дъщерните дружества срещу участие в печалбата им и като се позовава на качеството си на управляващ холдинг, впоследствие предявява пълно приспадане на ДДС от получените доставки, или това посредничество може да бъде обосновано от съображения извън данъчното право, въпреки че пълното приспадане на ДДС само по себе си е в противоречие със системата и би довело до конкурентно предимство на холдингови структури спрямо предприятия, които не са част от група?

## Цитирани разпоредби на правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по-специално членове 2 и 167 и член 168, буква а)

## Цитирани национални разпоредби

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“)

**Кратко представяне на фактите на и производството**

- 1 Жалбоподателят извършва закупуване, управление и използване на собствено недвижимо имущество, както и проектиране, оздравяване и изграждане на всякакви строителни обекти. През разглежданата по делото 2013 г. съдружници в него с по 50 % са А (същевременно единствен управител) и В.
- 2 Жалбоподателят участва като командитист в предприятията Х-КГ и Y-КГ. Двете дружества изграждат строителни обекти и извършват предимно освободени от ДДС продажби на отделните жилища.
- 3 През разглежданата по делото година дялове в Х-КГ притежават Q Verwaltungs-GmbH като комплементар, както и жалбоподателят (с 94 % от дяловете) и Z-КГ (с 6 % от дяловете) като командитисти. Вноската на жалбоподателя възлиза на 940 EUR, а на Z-КГ — на 60 EUR. Q Verwaltungs-GmbH не е трябвало да прави вноската и не притежава дял от капитала, то не участва в печалбите и загубите и няма право на глас. Управители на Q Verwaltungs-GmbH са В и С. Участие в Z-КГ нямат нито А или В, нито свързани с тях лица.
- 4 На 31 януари 2013 г. е договорено Z-КГ да доплати 600 000 EUR като вноската от съдружник, а жалбоподателят да извърши безвъзмездна доставка на услуги на Х-КГ в размер на най-малко 9,4 милиона евро за два строителни проекта. Жалбоподателят предоставя тези услуги отчасти със собствен персонал, респ. собствено оборудване, отчасти с помощта на други предприятия.
- 5 Освен това на 31 януари 2013 г. жалбоподателят и Х-КГ се споразумяват, че в бъдеще жалбоподателят ще предоставя на Х-КГ срещу възнаграждение счетоводни услуги и услуги по управление във връзка с двата строителни проекта.
- 6 През разглежданата по делото година дялове в Y-КГ притежават Q Verwaltungs-GmbH като комплементар, както и жалбоподателят (с 89,64 % от дяловете) и P I GmbH (с 10,36 % от дяловете) като командитисти. Q Verwaltungs-GmbH не е трябвало да прави вноската и не притежава дял от капитала, то не участва в печалбите и загубите и няма право на глас. Участие в P I GmbH нямат нито А или В, нито свързани с тях лица.
- 7 На 10 април 2013 г. е договорено P I GmbH да доплати 3,5 милиона евро, а жалбоподателят да извърши безвъзмездна доставка на услуги на Y-КГ в размер на най-малко 30,29 милиона евро за един строителен проект. Жалбоподателят предоставя тези услуги отчасти със собствен персонал, респ. собствено оборудване, отчасти с помощта на други предприятия.
- 8 Освен това на 10 април 2013 г. жалбоподателят и Y-КГ се споразумяват, че в бъдеще жалбоподателят ще предоставя на Y-КГ срещу възнаграждение

счетоводни услуги и услуги по управление във връзка със строителния проект.

- 9 За 2013 г. жалбоподателят приспада изцяло ДДС от получените от него доставки. Ответната данъчна служба обаче счита предоставените от жалбоподателя за X-KG и Y-KG безвъзмездни вноски от съдружник за дейности, които не служат за получаване на приходи по смисъла на законодателството в областта на ДДС и които поради това не следва да бъдат отнесени към стопанската дейност на жалбоподателя. Платеният данък по получени доставки, който е в пряка и непосредствена връзка с тези дейности, не подлежал на приспадане.
- 10 Finanzgericht (Финансов съд, Германия) уважава подадената срещу решението на данъчната служба жалба. Той изтъква, че извършването на непарична доставка като вноска от съдружник е част от стопанската дейност. Това следвало от практиката на Съда на Европейския съюз. Не била налице злоупотреба с правни форми. Налице били съображения извън данъчното право, които обосновавали избраната форма.
- 11 Данъчната служба подава ревизионна жалба до запитващата юрисдикция срещу решението на Finanzgericht.

### **Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване**

#### ***Разглеждане на предварителните въпроси***

- 12 Съгласно постоянната практика на Съда и на запитващата юрисдикция холдингово дружество има право на приспадане на ДДС, когато финансовото му участие в друго предприятие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружеството, в което е придобито участие, доколкото такава намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от Директива 2006/112, каквито са, наред с останалото, доставката на административни и счетоводни услуги (вж. решения от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 20 и сл., от 5 юли 2018 г., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 29 и сл., от 8 ноември 2018 г., C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, т. 32, определение от 12 януари 2017 г., MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, т. 32 и сл.).
- 13 Жалбоподателят извършва възмездни доставки на дъщерните си дружества X-KG и Y-KG под формата на счетоводни услуги и услуги по управление. По този въпрос страните не спорят.
- 14 Ето защо жалбоподателят има право да приспадне изцяло данъка, платен по получените от него доставки. Прието е, че е налице право на приспадане дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право

на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. решения от 16 юли 2015 г., *Larentia + Minerva i renave Schiffahrt*, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 23, от 27 септември 2001 г., *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, т. 31, от 6 септември 2012 г., *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 36, от 17 октомври 2018 г., *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 31, от 14 септември 2017 г., *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс*, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29, от 1 октомври 2020 г., *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, т. 26, определение от 12 януари 2017 г., *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, т. 39).

- 15 Така, съгласно постоянната съдебна практика направените от холдингово дружество, което се намесва в управлението на дъщерно дружество, разходи за различни услуги, които то е получило в рамките на придобиването на дялово участие в това дъщерно дружество, са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на неговите услуги, поради което са по принцип в пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на холдинговото дружество. При това правото на приспадане на ДДС следва да се гарантира, без да се поставя в зависимост от критерий, отнасящ се по-специално до място, целите или резултатите от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (решение от 5 юли 2018 г., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 43 и сл.) В това отношение по принцип не е от значение и обхватът на икономическата дейност или успехът ѝ.

#### ***По сезирането на Съда***

- 16 Съществуват съмнения обаче дали жалбоподателят не може да приспадне ДДС поради това че е получил доставки с цел да ги внесе в дъщерните дружества и тези доставки са в пряка и непосредствена връзка с освободените доставки, извършвани от дъщерните дружества.

#### ***По първия преюдициален въпрос***

- 17 Спорно е дали доставките, които жалбоподателят предоставя на X-KG и Y-KG като вноска от съдружник, са получени за предприятието му и дали разходите за тях са част от „общите му разходи“ (от елементите, формиращи цената на извършваните от него облагаеми доставки „счетоводство и управление за дъщерните дружества“).
- 18 Този въпрос следва от решение от 8 ноември 2018 г., *C&D Foods Acquisition*, C-502/17 (EU:C:2018:888, т. 37 и сл.), в което е отказано приспадане на ДДС. В това решение Съдът стига до извода, че не е налице сделка, която включва получаването на редовен приход от дейности, които надхвърлят рамките на

самата продажба на акции. От това той прави заключение, че дължимият ДДС за доставката на процесните в посоченото решение услуги не подлежи на приспадане. Следователно Съдът имплицитно отхвърля и възможността (при липсата на пряка и непосредствена връзка) разходите за въпросните получени доставки да са част от общите разходи на жалбоподателя по посоченото дело и като такива да представляват елементи, формиращи цената на доставените стоки, респ. предоставените услуги.

- 19 Освен това Съдът отказва приспадане на ДДС при определени обстоятелства и в решенията от 3 юли 2019 г., *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18 (EU:C:2019:559, т. 26, 27, 29, 31 и сл.), от 1 октомври 2020 г., *Vos Aannemingen*, C-405/19 (EU:C:2020:785, т. 39) и от 14 септември 2017 г., *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс*, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 39).
- 20 Ето защо в спорния случай не е изключено в съответствие с практиката на Съда да бъде отказано приспадане на ДДС. Доставките не биха могли да са получени за предприятието на жалбоподателя и облагаемите му сделки, тъй като са в пряка и непосредствена връзка с (до голяма степен) освободените дейности на дъщерните дружества. В крайна сметка жалбоподателят би могъл да получи доставките не за собственото си предприятие, а за дъщерните си предприятия. В този случай те биха били свързани с освободените доставки от страна на дъщерните дружества. Разходите на жалбоподателя за получените доставки не представляват и елементи, формиращи цената на предоставените от него услуги (счетоводство и управление на дружество) или част от общите му разходи, а следва да се отнесат към определени доставки, извършени от дъщерните дружества. Данъчната основа на доставките за дъщерните дружества не зависи от платените вноски от съдружниците и от техния размер. Те оказват влияние „единствено“ върху размера на печалбата, на която има право жалбоподателя.

*По втория преюдициален въпрос*

- 21 Ако Съдът все пак приеме, че е налице право на приспадане на ДДС по отношение на спорните получени доставки, запитващата юрисдикция изпитва съмнения дали посредничеството на дружеството майка в получаването на доставки от страна на дъщерното дружество с цел приспадане на ДДС, на което няма право, представлява злоупотреба с право.
- 22 За да се установи наличие на злоупотреба по смисъла на практиката на Съда е необходимо, от една страната, разглежданите сделки, независимо че формално прилагат условията, предвидени в относимите разпоредби от директивата и в националните норми, които я транспонират, да имат за резултат получаване на данъчно предимство, чието предоставяне би противоречало на целта на тези разпоредби; от друга страна, от множество обективни обстоятелства да е видно, че основната цел на въпросните сделки

се свежда до получаването на данъчно предимство (вж. решения от 21 февруари 2006 г., Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 74 и сл., от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 53 и 70; вж. също решение от 26 февруари 2019 г., T Danmark и Y Denmark, C-116/16 и C-117/16, EU:C:2019:135, т. 97).

- 23 За да се прецени дали е налице злоупотреба в този смисъл е необходима фактическа преценка на обстоятелствата по конкретния случай. В спорния случай Finanzgericht приема, че са налице съображения извън данъчното право. Запитващата юрисдикция е обвързана от това становище.
- 24 Под въпрос обаче е дали при обстоятелствата като разглежданите в главното производство е налице хипотеза, при която поради съображения, свързани със систематиката на Директива 2006/112, и с цел да се избегне нарушаване на конкуренцията (под формата на предпочитане на холдингови структури пред предприятия, които не са част от група) обичайно следва да се приеме, че е налице злоупотреба дори ако данъчнозадълженото лице се позовава на (твърдени) съображения извън данъчното право.
- 25 Ако Съдът не счете подобна форма за злоупотреба или ако установените от Finanzgericht съображения извън данъчното право биха изключили наличието на злоупотреба, би била налице опасност в случаи, при които дъщерно дружество няма право да приспадне изцяло ДДС, холдингите да посредничат при цялостното му закупуване на услуги чрез безвъзмездно предоставяне (= внасяне в дъщерното дружество) от холдинга на голяма част от услугите. В този случай холдингът би получил възможност да приспадне изцяло платения ДДС по всички получени доставки, въпреки че повечето от тях нямат нищо общо с възмездните му сделки и би било постигнато приспадане на ДДС, което при непосредствено предоставяне на услуги нито дружеството майка, нито дъщерните дружества не биха имали.
- 26 Това не би било в съответствие със системата дори да съществуваха съображения извън данъчното право по отношение на „посредничеството“ и би дало на холдингите конкурентно предимство пред предприятията, които не са част от група, при които приспадането на ДДС е отказано.