



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА Е. SHARPSTON
представено на 18 април 2013 година¹

Дело C-26/12

PPG Holdings BV

(Преюдициално запитване от *Gerechtshof te Leeuwarden* (Нидерландия))

„ДДС — Пенсионен фонд, който е създаден от работодател като отделно правно образувание — Фактуриран на работодателя ДДС върху услугите по управление, отнасящи се до пенсионния фонд — Приспадане — Освобождаване на такива услуги от ДДС като „управление на специални инвестиционни фондове““

1. Данъчнозадължено по ДДС лице създава пенсионен фонд за своите служители. Както изисква законът, фондът е отделно правно образувание. Във връзка с дейността му работодателят сключва договори и заплаща определени услуги по управление, за които е фактуриран ДДС.
2. Възникват два въпроса: възможно ли е приспадане на фактурирания на работодателя ДДС, поради това че е пряко свързан с неговата облагаема дейност; и при условията на евентуалност — дали пенсионният фонд е специален инвестиционен фонд, чието управление е освободено от ДДС?

Релевантно право на ЕС

3. През 2001 г. и 2002 г. — разглежданите в главното производство финансови години, член 2 от Първа директива за ДДС² определя системата на ДДС, както следва:

„Принципът на общата система на данъка върху добавената стойност включва прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, независимо от броя на сделките, които са извършени в процеса на производството и разпределението, предшестващ етапа, на който се начислява данъкът.

За всяка сделка данъкът върху добавената стойност, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на данъка върху добавената стойност, поета пряко от различните елементи на себестойността.

[...]“ [неофициален превод].

¹ — Език на оригиналния текст: английски.

² — Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота (ОВ L 71, стр. 14). Вж. понастоящем член 1, параграф 2 от 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 2006/112“).

4. Шеста директива³ също е приложима към момента на настъпване на фактите. Член 4⁴ предвижда по-специално:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите или резултатите от тази дейност.

2. Икономическата дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаване на доход от него на постоянна основа също се счита за икономическа дейност“ [неофициален превод].

5. Член 17 от Шеста директива⁵, доколкото е релевантен, гласи:

„Възникване и обхват на правото на приспадане

1. Правото на приспадане възниква, 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:
 - a) дължимия или платен на територията на страната данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, [...] за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, 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 сделки.

[...]“ [неофициален превод].

6. Член 13, Б от Шеста директива⁶, доколкото е релевантен, предвижда:

„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 данъчни измами, избягването на данъци или злоупотреби, освобождават от данък върху добавената стойност:

[...]

3 — 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).

4 — Вж. понастоящем член 9, параграф 1 от Директива 2006/112.

5 — Изменен с член 28е, въведен с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110) и с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г. за изменение на Директива 77/388/ЕИО и за въвеждане на нови мерки за опростяване във връзка с данъка върху добавената стойност — обхват на някои освобождавания от данъка и практически правила за тяхното прилагане (ОВ L 102, стр. 18). Вж. понастоящем членове 167, 168 и 168а от Директива 2006/112.

6 — Вж. понастоящем член 135, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112.

г) следните сделки:

[...]

6. управлението на специални инвестиционни фондове съгласно определенията, дадени от държавите членки;

[...]“ [неофициален превод].

Факти, производство и преюдициални въпроси

7. Към момента на настъпване на фактите в главното производство (финансови години 2001 и 2002) PPG Industries Fiber Glass BV (наричано по-нататък „PPG Fiber Glass“) е член на нидерландската данъчноконсолидирана група PPG Holdings BV (наричана по-нататък „PPG Holdings“).

8. Нидерландското право е изисквало от работодателите да предвидят пенсии за осигурителен стаж и възраст за своите служители. Законът изисквал фондът, създаден за тази цел, да бъде отделен от PPG за всички правни цели⁷ и поради това, по необходимост, и за целите на ДДС. Той не е можел да бъде част от данъчно консолидираната група PPG Holding. В съдебното заседание се установява, че съгласно нидерландското право, както се прилага към момента на настъпване на фактите, работодателите са имали възможност да изберат между това да създадат сами такъв фонд или да възложат задълженията си на външен подизпълнител — застрахователно дружество, на което да изплащат осигурителните си вноски и което да отговаря за плащането на пенсиите на пенсиониранияте служители. Не е съществувала обаче възможност те да запазят схема на вътрешно пенсионно осигуряване.

9. За тази цел дружествата в групата PPG Holdings създават фонд⁸ (наричан по-нататък „фондът“), в който внасят осигурителните вноски. Пенсии и разходите за финансиране се покриват от тези вноски и от доходи от инвестиции. Служителите не внасят осигурителни вноски. От становищата е видно, че фондът е схема на определени пенсии, тоест такава, в която размерът на пенсиите се определя по предварително установена формула и не варира в зависимост от възвращаемостта на инвестициите. В съдебното заседание е потвърдено, че нидерландското право е изисквало такъв фонд да бъде създаден като отделно образувание за всички правни цели и не е позволявало той да бъде част от формираната за целите на ДДС група PPG Holdings.

10. PPG Fiber Glass сключва договори с различни доставчици на услуги по администриране, управление на активите, одиторски и консултантски услуги, предназначени за фонда. То се ангажира с плащането на тези услуги, включително начисления ДДС.

11. Размерът на фактурирания през 2001 г. и 2002 г. ДДС е следният: 18 102,19 EUR за администриране на пенсионния фонд, 61 843,61 EUR за управление на активите, 5 572,58 EUR за одит, 19 950 EUR за консултантски услуги в областта на администрирането и 33 835,85 EUR за консултантски услуги, или общо 139 304,23 EUR.

7 — Това изискване понастоящем е част от правото на ЕС. Член 8 от Директива 2003/41/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 3 юни 2003 година относно дейностите и надзора на институциите за професионално пенсионно осигуряване (ОВ L 235, 2003 г., стр. 10; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 6, стр. 219) изисква държавите членки да осигурят юридическо разделяне между „предприятия осигурители“ и „институции за професионално пенсионно осигуряване“.

8 — Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland.

12. В данъчната си декларация по ДДС PPG Holdings приспада всички тези суми от данъка по извършени доставки. Данъчната администрация приема, че те не са подлежащи на приспадане, и издава ревизионен акт за изменение на данъка. Жалбата срещу ревизионния акт е отхвърлена и със спора понастоящем е сезиран *Gerechtshof te Leeuwarden* (Окръжен съд Леуварден). PPG Holdings изтъква: i) че тъй като са направени в полза на нейните служители, разходите представляват част от общите разходи за облагаемата ѝ икономическа дейност и следователно трябва да подлежат на приспадане съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива, и ii) при условията на евентуалност — че фондът е специален инвестиционен фонд по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 6, поради което управлението му трябва да бъде освободено от ДДС.

13. *Gerechtshof* оправя два преюдициални въпроса:

- „1) Може ли данъчнозадължено лице, което съгласно разпоредбите на националното пенсионно законодателство е учредило специален пенсионен фонд, за да осигури пенсионните права на присъединените към този фонд служители, работещи или работили при това данъчнозадължено лице, да приспадне данъка[, който е начислило] върху услугите, които е получило във връзка с прилагането на пенсионната схема и управлението на пенсионния фонд, в съответствие с член 17 от [Шеста директива]?
- 2) Пенсионен фонд, учреден с цел да се осигури за присъединените към него лица изплащането на пенсия при възможно най-ниски разходи и в който се внасят и инвестират активи от тези присъединени лица или от тяхно име, а доходите от дейността се разпределят, може ли да се квалифицира като „специален инвестиционен фонд“ по смисъла на член 13, Б, [буква г)], точка 6 от [Шеста директива]?”.

14. Писмени становища са представени от PPG, Нидерландия, Обединеното кралство и Европейската комисия, като същите представят устни становища в съдебното заседание от 6 февруари 2013 г.

Преценка

Втори въпрос

15. От акта за преюдициално запитване ясно следва, че в националното производство вторият въпрос се поставя само в случай че първият въпрос получи отрицателен отговор. Нещо повече, Съдът вече е отговорил по същество на втория въпрос в неотдавнашното си Решение по дело *Wheels Common Investment Fund Trustees* и др.⁹

16. В това решение Съдът постановява, че инвестиционен фонд, който обединява активите на пенсионна схема, не попада в обхвата на понятието „специален инвестиционен фонд“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 6 от Шеста директива и член 135, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, чието управление може да бъде освободено от ДДС в светлината на целта на тези директиви и на принципа на данъчен неутралитет, при положение че членовете на пенсионната схема не носят риска от управлението на посочения фонд и че чрез вноските си в схемата работодателят изпълнява законовите си задължения към своите служители.

⁹ — Решение от 7 март 2013 г., C-424/11.

17. Следователно, тъй като фондът в настоящия случай изглежда отговаря и на трите изтъкнати в това решение критерия — обединява активите на пенсионна схема (или схеми), членовете не носят риска от управлението и работодателят прави вноски, за да се съобрази със законовите си задължения към своите служители, — разглежданите в главното производство услуги не са освободени от ДДС съгласно член 13, Б, буква г), точка 6 от Шеста директива.

Първи въпрос

18. От казаното в съдебното заседание следва, че фондът е бил създаден съвместно от всички дружества в групата PPG Holdings, за да осигури пенсии на техните служители, но че в рамките на тази група PPG Fiber Glass е било дружеството, сключвало договорите и плащало за въпросните услуги. Освен това от формулировката на въпроса ясно личи, че според запитващата юрисдикция не следва да се провежда разграничение между групата и нейните членове. Поради това ще разгледам въпроса, приемайки че един-единствен работодател е създал един-единствен пенсионен фонд за своите работници, като осигурителните вноски се внасят и разходите се понасят само от работодателя, когото по-нататък ще наричам просто „PPG“.

19. Освен това отбелязвам, че създаването на пенсионен фонд и организирането на неговото управление по необходимост включва различни разходи. В настоящия случай тези разходи са поети пряко от PPG, но дори да бяха поети пряко от фонда, те пак щяха да бъдат понесени косвено от PPG като единствен вносител в този фонд.

20. Въпросът е дали разглежданите в главното производство услуги — а именно услугите по администриране и управление, както и консултантските и одиторските услуги, отнасящи се до фонда, но получени и платени от PPG, — са били използвани за нуждите на облагаемите сделки на PPG по смисъла на член 17, параграф 2 от Шеста директива.

21. Съгласно постоянната съдебна практика предвиденото в член 17 от Шеста директива право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени облагаеми доставки. Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или заплатения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Общата система на ДДС следователно гарантира пълен неутралитет от гледна точка на данъчната тежест за всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС¹⁰.

22. Тази съдебна практика обаче зависи от някои условия. За да е възможно приспадане на ДДС, получените доставки трябва да имат пряка и непосредствена връзка с извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС. Така правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на извършените доставки, пораждащи право на приспадане. Налице е право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори и 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 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. Винаги трябва да съществува такава връзка между получените стоки и услуги и извършените доставки, пораждащи право на

10 — Решение от 26 май 2005 г. по дело Kretztechnik (C-465/33, Recueil, стр. I-4357, точки 33 и 34 и цитираната съдебна практика).

приспадане. В това отношение е без значение крайната цел на данъчнозадълженото лице¹¹. ДДС за получени доставки, с които са обложени разходите, направени от данъчнозадължено лице, обаче не може да породи право на приспадане, доколкото е свързан с дейности, които предвид неикономическия си характер не попадат в обхвата на Шеста директива¹².

23. В настоящото дело може да се поддържа, че разходите, направени за създаването на пенсионен фонд за служители и за организирането на неговото управление и администриране, нямат пряка и непосредствена връзка с икономическата дейност или с облагаемите извършени доставки на работодател, какъвто е PPG, чиято дейност се състои в продажбата на ред продукти. Такава е по същество позицията на нидерландското правителство. От друга страна обаче, PPG има законното задължение да извършва пенсионно осигуряване на своите служители, без които не би могъл да осъществява своята дейност, нито да извършва облагаеми доставки, поради което така направените разходи по необходимост са елементи, формиращи цената на стоките, които той доставя. Този възглед се посочва от PPG и от Комисията. Обединеното кралство изтъква, че някои от направените разходи (разходите за създаването на фонда и текущите административни разходи във връзка с участието на служителите във фонда) се отнасят към дейността на PPG и следователно пораждаат право на приспадане. Останалите разходи обаче са свързани единствено с фонда — отделно образувание за данъчни цели, и поради това не са от значение за правото на приспадане на PPG.

24. Склонна съм да споделя позицията на PPG и Комисията. Ако всички извършени доставки от работодателя се облагат с ДДС, следователно неговите разходи за персонал са част от елементите, формиращи цената на тези извършени доставки, без да е необходимо да се доказва пряка и непосредствена връзка между конкретните разходи и конкретните извършени доставки. Същото важи, що се отнася до суми, платени за осигуряването на пенсии за осигурителен стаж и възраст, които представляват вид отложено възнаграждение. При все това такива разходи не се облагат сами по себе си с ДДС, поради което няма платен по получени доставки данък, който би могъл да се приспадне от данъка върху извършени доставки. В това отношение всички представени в съдебното заседание страни приемат, че ако PPG бе възложил пенсионната си схема на външен подизпълнител — застрахователно дружество, и ако това дружество бе фактурирало на PPG свързаните със схемата услуги, които се облагат с ДДС¹³, този данък щеше да подлежи на приспадане от данъка за извършени доставки на PPG. При тези условия фактът, че „принципът на данъчен неутралитет, който е основен принцип на общата система на ДДС, не допуска да се третират различно от гледна точка на ДДС сходните доставки на услуги, които следователно са в конкуренция помежду си“¹⁴, би трябвало да изисква да може да се приспадне по същия начин ДДС върху разглежданите в настоящото дело услуги.

25. Все пак становищата на двете държави членки, по-специално това на Обединеното кралство, ми се струват правилни, доколкото акцентират върху правното и данъчното разделяне между фонда и PPG, което води до заключението, че разглежданият ДДС не може да бъде приспаднал при обстоятелства като тези в главното производство.

11 — Вж. Решение от 6 септември 2012 г. по дело Portugal Telecom (C-496/11, точки 36–38 и цитираната съдебна практика). Вж. също Решение от 21 февруари 2013 г. по дело Becker (C-104/12, точка 19 и сл. и цитираната съдебна практика).

12 — Решение от 13 март 2008 г. по дело Securenta (C-437/06, Сборник, стр. I-1597, точка 30).

13 — Трябва обаче да се припомни, че член 13, Б, буква а) от Шеста директива освобождава „застрахователните и презастрахователните сделки, включително свързаните с тях услуги, извършвани от застрахователни брокери и агенти“ [неофициален превод] (вж. понастоящем член 135, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112).

14 — Вж. например Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF (C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 67 и цитираната съдебна практика). Относно значението на понятието „данъчен неутралитет“ в контекста на ДДС вж. моето заключение по дело Deutsche Bank (Решение от 19 юли 2010 г., C-44/11, бележка под линия 18).

26. Причините да се изисква такова правно и данъчно разделяне са очевидни: да се защитят бенефициерите не само от несъстоятелност на работодателя, но и от всякаква възможност активите на този фонд да бъдат „обезценени“ за справяне дори с временен проблем във връзка с паричния поток или да бъдат отклонени от предназначенията им цел. Разделянето понастоящем се изисква от законодателството на ЕС, но нидерландското право вече го е налагало към момента на настъпване на фактите. Нуждата от неузвима преграда между съответните активи на PPG и фонда е силен аргумент в полза на избягването на всякакъв вид данъчна пропускателност между тях.

27. Може, разбира се, да се твърди, че именно работодателят PPG е сключвал договорите и е извършвал плащанията по разглежданите услуги, поради което те следва да се свържат по-скоро с неговата икономическа дейност (която изгледа по принцип, ако не и изцяло, е облагаема), отколкото с дейността на фонда (която, съставена в действителност основно от получаване на осигурителни вноски от PPG и на доход от инвестиции, и от изплащане на пенсии на бенефициерите, изглежда не включва облагаем елемент).

28. Считам обаче, че не е възможно да се пренебрегне или да се изключи фактът, че услугите са били получени за нуждите на фонда да се сдобие с доход от инвестициите си и следователно са били пряко и непосредствено свързани с дейността на фонда, и само непряко и периферно с дейността на PPG. Дори икономическата дейност на PPG да е облагаемата дейност, с която услугите са най-тясно свързани (макар и само непряко), това не променя факта, че съществува пряка и непосредствена връзка с (необлагаемата) дейност на фонда, която е свързващото звено между получените услуги и икономическата дейност на PPG. Също така въпросът дали данъкът върху получените доставки подлежи на приспадане зависи от естеството на дейността, с която стоките или услугите, за които е дължим, са пряко и непосредствено свързани. Определяща трябва да бъде най-тясната връзка, а не най-тясната облагаема връзка. В противен случай лесно би бил заобиколен принципът, че платеният по получени доставки данък не може да бъде приспадан, когато получените доставки се използват за освободени сделки или за сделки, които попадат извън приложното поле на ДДС.

29. Положението може да се илюстрира по-ясно с примера, даден от Обединеното кралство в съдебното заседание. Ако вместо да инвестира единствено в ценни книжа или други финансови продукти, фондът бе инвестирал в недвижима собственост, за да получава приходи от наем (и това не е неправдоподобна хипотеза), неговата лизингова дейност щеше да подлежи на облагане с ДДС, ако (което също е възможно) той бе избрал облагане съгласно член 13, В, буква а) от Шеста директива¹⁵. В този случай всички одиторски, консултантски, управленски или административни услуги, които фондът е използвал за нуждите на лизинговата си дейност, щяха да бъдат пряко относими към тази облагаема дейност и фактурираният ДДС върху тези услуги щеше да подлежи на приспадане от данъка, който фондът трябваше да начисли върху доставките, извършени от него. Той нямаше да подлежи на приспадане от данъка на PPG по извършени доставки, защото услугите щяха да бъдат използвани за нуждите на облагаемите сделки на фонда (а не на PPG), независимо че PPG е платил за тях. Що се отнася до веригата на отнасяне, не мога да си представя, че положението може да бъде по-различно само защото дейността на дружеството не подлежи на облагане с ДДС.

30. Поради това смятам, че фактът, че услугите са били използвани от фонда за нуждите на собствената му дейност, която не само е коренно различна, но е и правно и данъчно отделена от дейността на PPG, трябва да бъде определящ. Обстоятелството, че PPG е платил за услугите, не може да бъде от значение. Това обстоятелство може да се разглежда по три начина: като двойна сделка по получаване и доставка на услуги, както е предвидена в член 6, параграф 4 от

15 — Вж. понастоящем член 137, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112.

Шеста директива¹⁶, в който случай PPG би трябвало да прехвърли данъка на фонда; като насрещна престация, получена от страна на трето лице, представляваща данъчната основа за целите на получаването на услугите от фонда, както е предвидена в член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива¹⁷; или като дар от PPG за фонда, което се изключва от приложното поле на ДДС. Това обстоятелство обаче не означава, че PPG е получил услугите за нуждите на своите собствени облагаеми сделки.

31. Споменах принципа на данъчен неутралитет, който (в даден смисъл) не допуска да се третира различно от гледна точка на ДДС сходните доставки на услуги, които са в конкуренция помежду си. Посочих също, че по-скоро чрез възлагане на пенсионната си схема на външен подизпълнител — застрахователно дружество, отколкото чрез създаване на свой собствен фонд, PPG щеше да може да приспада дължимия ДДС, начислен му за услугите, получени в тази връзка (макар да не се посочва размерът на ДДС, който щеше да бъде отчетен). Разгледано в светлината на принципа на данъчен неутралитет това обстоятелство обаче не поставя под въпрос направения от мен извод. Както бе посочено в Решение по дело *Deutsche Bank*¹⁸, този принцип не е норма на първичното право и частично конкуриращи се дейности може понякога да се третират различно от гледна точка на ДДС. Ограниченията на принципа освен това проличават от постоянната практика на Съда, съгласно която данъчнозадължените лица имат право да избират организацията на своята икономическа дейност по такъв начин, че да намалят данъчното си задължение по ДДС¹⁹ — такава организация би била невъзможна, ако всички конкуриращи се дейности бяха третирани еднакво от гледна точка на ДДС.

32. Все пак подчертавам отново, че моето становище се основава на факта, че разглежданите услуги са били използвани от фонда за нуждите на собствената му дейност, която се различава от икономическата дейност на PPG, и че посоченият фонд е правно и данъчно отделен от PPG. Съгласна съм, че разходите, направени от работодателя за учредяването на пенсионно осигуряване за неговия персонал, са пряко и непосредствено свързани с неговата икономическа дейност като цяло (поради което ДДС върху тези разходи може да подлежи на приспадане при адекватни условия) *когато разходите са свързани със стоки или услуги, потребени от работодателя*. Поради това споделям становището на Обединеното кралство, че PPG може да приспадне ДДС върху получените доставки за нуждите на създаването на фонда, на вписването на служителите във фонда, на гарантирането на навременното изплащане на собствените си осигурителни вноски и т.н. Тези дейности се включват в рамките на дейността на PPG, а не в рамките на дейността на отделния фонд.

Заключение

33. С оглед на всички изложени съображения смятам, че Съдът трябва да отговори на отправените от *Gerechthof te Leeuwarden* въпроси по следния начин:

„1) Член 17 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е учредило пенсионен фонд като отделно образувание за правни и данъчни цели, за да гарантира пенсионните права на служителите, работещи или работили при него, няма право да приспадне данъка,

16 — Вж. понастоящем член 28 от Директива 2006/112.

17 — Вж. понастоящем член 73 от Директива 2006/112.

18 — Посочено в бележка под линия 14, точка 45 от съдебното решение; точка 60 от моето заключение и цитираната съдебна практика.

19 — От най-новата съдебна практика вж. Решение от 22 декември 2010 г. по дело *Weald Leasing* (C-103/09, Сборник, стр. I-13589, точка 27 и цитираната съдебна практика).

който е платило за услугите, предоставени на този фонд във връзка с управлението и дейността му. Единствено самият фонд може да приспадне този данък от данъка, дължим от него за собствените му облагаеми сделки.

- 2) Инвестиционен фонд, който обединява активите на пенсионна схема, не попада в обхвата на понятието „специален инвестиционен фонд“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 6 от Директива 77/388/ЕИО, чието управление може да бъде освободено от ДДС в светлината на целта на тази директива и на принципа на данъчен неутралитет, при положение че членовете на пенсионната схема не носят риска от управлението на посочения фонд и че чрез вноските си в схемата работодателят изпълнява законовите си задължения към своите служители“.