



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

18 юли 2013 година\*

„Данък върху добавената стойност — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 17 и член 13, Б, буква г), точка 6 — Случаи на освобождаване — Приспадане на платения данък по получени доставки — Пенсионни фондове — Понятие „управление на специални инвестиционни фондове““

По дело C-26/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от *Gerechtshof te Leeuwarden* (Нидерландия) с акт от 3 януари 2012 г., постъпил в Съда на 18 януари 2012 г., в рамките на производство по дело

**Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand**

срещу

**Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,**

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н L. Bay Larsen, председател на състав, г-н J. Malenovský, г-н U. Lõhmus, г-н M. Safjan (докладчик) и г-жа A. Prechal, съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,

секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 6 февруари 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за *Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand*, от г-н E. M. van Kasteren, г-н O. L. Mobach и г-н C. Evers, *belastingadviseurs*,
- за нидерландското правителство, от г-жа B. Коорман и г-жа C. Wissels, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа H. Walker, г-н O. Thomas и г-н L. Christie, в качеството на представители, подпомагани от г-н R. Hill, barrister,

\* Език на производството: нидерландски.

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 18 април 2013 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, Б, буква г), точка 6 и 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 (ОВ L145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (наричано по-нататък „PPG“) и Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (наричан по-нататък „Inspecteur“) във връзка с ревизионен акт за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за периода от 1 януари 2001 г. до 31 декември 2002 г.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива предвижда:  
„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. 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]
- 4 Съгласно член 6, параграф 4 от тази директива:  
„Когато данъчнозадължено лице, действашо от свое име, но за сметка на друго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че само е получило и доставило услугите“. [неофициален превод]
- 5 Член 11, А, параграф 1, буква а) от същата директива определя данъчната основа при доставките на стоки като всичко, което представлява възнаграждението, което доставчикът е получил или трябва да получи от купувача, от получателя или от трето лице.

6 Член 13, Б от Шеста директива гласи:

„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:

- а) застрахователните и презастрахователните сделки, включително свързаните с тях услуги, извършвани от застрахователни брокери и агенти;

[...]

- г) следните сделки:

[...]

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

[...]“. [неофициален превод]

7 Член 17 от Шеста директива предвижда:

„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:

- а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

- б) [...]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, 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]

*Нидерландското право*

8 Член 2 от Закона от 1968 г. за данъка върху оборота (Wet op de omzetbelasting 1968, наричан по-нататък „Законът“) предвижда:

„Данъкът, с който са били обложени доставките в полза на данъчнозадълженото лице на стоки и услуги, извършените от него вътреобщностни придобивания на стоки, както и вносът на предназначени за него стоки, се приспада от данъка, който той следва да заплати върху доставките на стоки и услуги“.

9 Съгласно член 11 от Закона:

„1. Ако са изпълнени условията, които се определят с наредба, освободени от данъка са:

[...]

i) следните [...] услуги:

[...]

3. управлението на набрания с цел колективно инвестиране капитал от инвестиционни фондове и инвестиционни дружества;

[...]“.

10 Член 15 от Закона предвижда:

„1. Посоченият в член 2 данък, който данъчнозадълженото лице приспада, е:

a) данъкът, който за посочения в данъчната декларация период е начислен от други данъчнозадължени лица във фактура, издадена според установените изисквания за доставки на стоки и услуги, извършени в полза на данъчнозадълженото лице;

[...]

c) данъкът, дължим за периода на деклариране:

[...]

за доставките на стоки и услуги, извършени в полза на данъчнозадълженото лице;

[...]“.

### **Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

11 В изпълнение на нормативно задължение PPG създава за служителите в предприятията си пенсионни схеми към Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (наричан по-нататък „пенсионният фонд“). Съгласно нидерландското законодателство този фонд е обособен от PPG от правна и от данъчна гледна точка. Вноските по пенсионните схеми се поемат изцяло не от служителите, а от PPG.

12 Както PPG и нидерландското правителство са потвърдили в съдебното заседание, действащото към момента на настъпване на фактите нидерландско право е оставяло на работодателите избора дали да учредят сами такъв фонд или да възложат изпълнението на задълженията си на застрахователно дружество, на което да превеждат съответните вноски и което да отговаря за плащането на пенсиите на пенсиониранияте служители. Не е имало обаче възможност работодателите да запазят вътрешна пенсионна схема.

13 Дъщерно дружество на PPG, PPG Industries Fiber Glass BV, сключва с доставчици на услуги, установени в Нидерландия, договори за администриране на пенсиите и за управление на активите на пенсионния фонд. Разходите във връзка с тези договори се заплащат от посоченото

дъщерно дружество и не се прехвърлят на пенсионния фонд. PPG приспада ДДС за тези разходи, направени през 2001 г. и 2002 г., на стойност 139 304,23 EUR като данък, платен за получени доставки.

- 14 На PPG е издаден ревизионен акт за ДДС за периода от 1 януари 2001 г. до 31 декември 2002 г. След като този акт е оспорен по административен ред, Inspecteur го оставя в сила. Rechtbank Leeuwarden отхвърля подадената по съдебен ред жалба срещу решението на Inspecteur. PPG обжалва това решение пред Gerechtshof te Amsterdam.
- 15 Пред тази юрисдикция страните спорят дали Inspecteur е имал основание да издаде ревизионен акт във връзка с ДДС, приспаднат от заинтересованото лице.
- 16 PPG дава отрицателен отговор на този въпрос, като твърди, че разходите за пенсиите на работещите в предприятията му са общи производствени разходи и че следователно фактурираният му ДДС дава основание за приспадане въз основа на член 15, параграф 1 от Закона. Субсидиарно PPG поддържа, че освобождаването съгласно член 11, параграф 1, буква и), точка 3 от Закона се прилага за доставените на заинтересованото лице услуги, свързани с пенсиите на работещите.
- 17 Според Inspecteur самото предприятие PPG не може да се разглежда като получател на услугите, чието извършване е прехвърлило на пенсионния фонд, без за целта да фактурира възнаграждение, и следователно няма право да приспадне фактурирания му в тази връзка ДДС. Що се отнася до субсидиарния въпрос за освобождаването от ДДС, Inspecteur прави извод, че пенсионните фондове няма как да бъдат квалифицирани като „специални инвестиционни фондове“.
- 18 При това положение Gerechtshof te Leeuwarden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„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 платило] за 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]?”.

### **По преюдициалните въпроси**

#### *По първия въпрос*

- 19 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 17 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е учредило пенсионен фонд под формата на обособен от юридическа и от данъчна гледна точка субект, за да гарантира пенсионните права на настоящите и на бившите си служители, има право да приспадне ДДС, платен за услугите по управление и стопанисване на посочения фонд.

- 20 За да се отговори на този въпрос, като начало трябва да се напомни, че установеният с Шеста директива режим на приспадане цели да облекчи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС следователно цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. Решение от 22 март 2012 г. по дело Клуб, C-153/11, точка 35 и Решение от 4 октомври 2012 г. по дело PIGI, C-550/11, точка 21).
- 21 Наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС и за да се определи обхватът на това право (вж. Решение от 8 юни 2000 г. по дело Midland Bank, C-98/98, Recueil, стр. I-4177, точка 24 и Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Abbey National, C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 26).
- 22 Право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице обаче е налице 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. Такива разходи всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. Решение от 21 февруари 2013 г. по дело Becker, C-104/12, точка 20).
- 23 И в единия, и в другия случай наличието на пряка и непосредствена връзка предполага разходите по получените доставки да са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност (вж. Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 60, Решение от 16 февруари 2012 г. по дело Еон Асет мениджмънт, C-118/11, точка 48 и Решение от 30 май 2013 г. по дело X, C-651/11, точка 55).
- 24 Ето защо следва да се провери дали в настоящия случай — макар създаденият от PPG фонд да е юридически обособен от PPG субект — от всички обстоятелства около разглежданите доставки следва, че е налице такава връзка.
- 25 В това отношение е безспорно, че в случая по главното производство PPG е получило разглежданите доставки с оглед администрирането на пенсиите на служителите си и управлението на активите на пенсионния фонд, създаден, за да гарантира посочените пенсии. С учредяването на фонда PPG е изпълнило нормативно задължение, възложено му като работодател, и доколкото разходите по получените от PPG във връзка с това доставки са част от общите му разходи — нещо, което следва да бъде проверено от запитващата юрисдикция, — като такива те представляват елементи, формиращи цената на стоките на PPG (вж. в този смисъл Решение от 26 май 2005 г. по дело Kretztechnik, C-465/03, Recueil, стр. I-4357, точка 36).
- 26 При тези обстоятелства може да се приеме, че единствената причина за получените доставки е облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице и че е налице пряка и непосредствена връзка.
- 27 Ако не е налице право на приспадане на платения данък по получени доставки, не само данъчнозадълженото лице би било лишено — поради законодателното решение пенсиите да бъдат защитени чрез юридическото обособяване на пенсионния фонд от работодателя — от данъчното предимство, което следва от прилагането на режима на приспадане, но не би бил гарантиран и неутралитетът на ДДС.

- 28 Това становище не се опровергава от изтъкнатата на съдебното заседание възможност нормативното задължение — да се предвиди пенсионна схема за служителите на данъчнозадълженото лице — да бъде изпълнено по друг начин, а не чрез създаването на фонд под формата на обособен от юридическа и от данъчна гледна точка субект. Всъщност обратната теза би ограничила признатата на данъчнозадължените лица свобода да избират организационните структури и договорните условия, които считат за най-подходящи за своите икономически дейности и за ограничаване на тяхната данъчна тежест (вж. в това отношение Решение от 22 декември 2010 г. по дело RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Сборник, стр. I-13805, точка 53).
- 29 С оглед на изложеното по-горе на първия въпрос следва да се отговори, че член 17 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е учредило пенсионен фонд под формата на обособен от юридическа и от данъчна гледна точка субект като разглеждания по главното производство, за да гарантира пенсионните права на настоящите и на бившите си служители, има право да приспадне ДДС, платен за услугите по управление и стопанисване на посочения фонд, стига от всички обстоятелства около разглежданите доставки да следва, че е налице пряка и непосредствена връзка.

#### *По втория въпрос*

- 30 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 13, Б, буква г), точка б от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че пенсионен фонд, учреден с цел да се осигури за присъединените към него лица изплащането на пенсия при възможно най-ниски разходи и в които се внасят и инвестират активи от тези присъединени лица или от тяхно име, а доходите от дейността се разпределят, може да се квалифицира като „специален инвестиционен фонд“ по смисъла на тази разпоредба.
- 31 От акта за преюдициално запитване е видно, че вторият въпрос се поставя само ако на първия бъде даден отрицателен отговор. Освен това вторият въпрос по същество е идентичен на въпроса, на който Съдът даде отговор в Решение от 7 март 2013 г. по дело Wheels Common Investment Fund Trustees и др. (C-424/11).
- 32 При това положение не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

#### **По съдебните разноски**

- 33 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 разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

**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 под формата на обособен от юридическа и от данъчна гледна точка субект като разглеждания по главното производство, за да гарантира пенсионните права на настоящите и на бившите си служители, има право да приспадне данъка върху добавената**

**стойност, платен за услугите по управление и стопанисване на посочения фонд, стига от всички обстоятелства около разглежданите доставки да следва, че е налице пряка и непосредствена връзка.**

Подписи