



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

5 юли 2012 година\*

„Шеста директива ДДС — Член 5, параграф 3, буква в) и член 13, Б, буква г), точка 5 — Договаряне за прехвърляне на акции в дружества — Сделка, с която се прехвърля и правото на собственост върху притежаваните от тези дружества недвижими имоти — Освобождаване“

По дело C-259/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 22 април 2011 г., постъпил в Съда на 26 май 2011 г., в рамките на производство по дело

**DTZ Zadelhoff vof**

срещу

**Staatssecretaris van Financiën,**

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: г-н U. Löhmus, председател на състав, г-н A. Rosas (докладчик) и г-н C. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-н N. Jääskinen,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за DTZ Zadelhoff vof, от г-н B. van Zadelhoff, belastingadviseur,
- за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels и г-жа C. Schillemans, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-жа C. Soulay и г-н W. Roels, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

\* Език на производството: нидерландски.

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5, параграф 3, буква в) и член 13, Б, буква г), точка 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, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между DTZ Zadelhoff vof (наричано по-нататък „DTZ Zadelhoff“) и Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите) относно квалификацията на прехвърляне на акции в дружества, включващо и прехвърляне на правото на собственост върху притежаваните от тези дружества недвижими имоти, от гледна точка на освобождаването от облагане с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДАС“).

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

- 3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива:

„С данък върху добавената стойност се облагат:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

- 4 Член 5, параграфи 1 и 3 от Шеста директива гласи:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

[...]

3. Държавите членки могат да считат за материално имущество и:

[...]

в) дружествени дялове или акции, приравнени на дялове, които дават на притежателя им юридически или фактически, право на собственост или владение върху недвижим имот или част от него“. [неофициален превод]

- 5 Член 13, Б от Шеста директива, озаглавен „Други освободени доставки“, 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 възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[...]

г) следните сделки:

[...]

5. сделките, включително договаряне, с изключение на управление и отговорно пазене, с акции и дялове на дружества или сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа с изключение на:

[...]

— правата или ценните книжа, посочени в член 5, параграф 3;

[...]“. [неофициален превод]

- 6 Според запитващата юрисдикция Кралство Нидерландия не е използвало възможността, предоставена на държавите членки с член 5, параграф 3, буква в) от Шеста директива.

#### *Нидерландското право*

- 7 Член 11 от Закона за данъка върху оборота („Wet op de omzetbelasting“) от 28 юни 1968 г. (Staatsblad 1968, бр. 329) гласи:

„1. При условията, определени с правилник на публичната администрация, от данък се освобождават:

[...]

- i) следните доставки на стоки и услуги:

[...]

- 2° сделките, включително договаряне, с изключение на управление и отговорно пазене, с акции и други ценни книжа с изключение на ценни книжа, установяващи права на собственост върху стоки;

[...]“.

#### **Фактите по спора в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 8 Към разглеждания в главното производство момент установеното в Швеция дружество Fabege AB (наричано по-нататък „Fabege“) притежава косвено всички акции в дружеството World Fashion Centre Amsterdam BV, което е собственик и управител на така наречените „Кули I и II“ от сградния комплекс „World Fashion Centre“ (наричан по-нататък „WFC“), намиращи се в Амстердам (Нидерландия). Fabege притежава също косвено всички акции в дружеството Fabege WF BV, което е собственик и управител на така наречената „Кула IV“ от комплекса „WFC“.
- 9 Stienstra BV Bedrijfshuisvesting (наричано по-нататък „Stienstra“), установено в Херцогенбош (Нидерландия) дружество, притежава косвено всички акции в De Herven III BV (наричано по-нататък „De Herven“), което е собственик и управител на комплекса от офис сгради „Soetelieve“, находящ се в същия град.
- 10 DTZ Zadelhoff извършва дейност, която се състои в посредничество и консултации във връзка с недвижими имоти.

- 11 През 1999 г. Fabege възлага на DTZ Zadelhoff срещу възнаграждение да търси купувачи за „WFC“. Целта на Fabege е да прехвърли този сграден комплекс чрез прехвърляне на акциите в дружествата, които са неговите косвени собственици. Поисканата покупна цена за акциите е определена почти изключително от пазарната цена на „WFC“ като недвижим имот. В изпълнение на поръчката DTZ Zadelhoff намира купувач, на когото през периода между 5 октомври 1999 г. и 24 януари 2000 г. са продадени и прехвърлени акциите.
- 12 През 2000 г. Stienstra възлага на DTZ Zadelhoff срещу възнаграждение да търси купувачи за комплекса от офис сгради „Soetelieve“. Първоначално не е определено дали ще се прехвърля собствеността върху този комплекс, или ще се прехвърлят акциите в De Herven. В крайна сметка в резултат от действията на DTZ Zadelhoff се намира купувач, на когото са продадени и прехвърлени акциите на De Herven.
- 13 DTZ Zadelhoff нито фактурира, нито внася ДДС за предоставените на Fabege и Stienstra услуги, състоящи се в намиране на купувачи за споменатите недвижими имоти. То приема, че тези услуги са или освободени от ДДС съгласно член 11, параграф 1, буква i), точка 2 от Закона за данъка върху оборота от 28 юни 1968 г., или необлагаеми с ДДС в Нидерландия, тъй като, когато възложителят не е установен на територията на Кралство Нидерландия, се смята, че и услугите не са предоставени в тази държава членка.
- 14 Inspecteur van de Belastingdienst (наричан по-нататък „данъчният инспектор“) намира, че не е налице освобождаване и че услугите са предоставени в Нидерландия, и вследствие на това издава на DTZ Zadelhoff данъчен акт за определяне на допълнително задължение за ДДС за периода от 1 януари до 31 декември 2000 г. Това дружество обжалва акта по административен ред, в резултат от което данъчният инспектор намалява размера на установеното допълнително задължение за ДДС.
- 15 DTZ Zadelhoff подава жалба срещу това решение на данъчния инспектор пред Rechtbank te Haarlem (Харлемски районен съд), който я отхвърля като неоснователна. Дружеството подава въззивна жалба пред Gerechtshof te Amsterdam (Амстердамски апелативен съд), който потвърждава решението на първоинстанционния съд. Тогава DTZ Zadelhoff подава касационна жалба до Hoge Raad der Nederlanden.
- 16 Hoge Raad der Nederlanden приема, че Gerechtshof te Amsterdam правилно е определил мястото, където трябва да се счита, че са предоставени услугите. Запитващата юрисдикция има съмнения обаче относно квалификацията на прехвърлянето на акции в дружества, включващо и прехвърляне на правото на собственост върху притежаваните от тези дружества недвижими имоти, от гледна точка на освобождаването от ДДС.
- 17 При тези условия Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
  - „1) Трябва ли член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че обхваща и сделки като извършваните от заинтересованото лице, които по същество са свързани с притежаваните от съответните дружества недвижими имоти и тяхното (косвено) прехвърляне, когато единственото съображение за този извод е, че целта на сделките е да се прехвърлят акциите в дружествата и това е и резултатът от тях?
  - 2) Прилага ли се предвиденото в член 13, Б, буква г), точка 5, второ тире от Шеста директива изключение от освобождаването дори когато държавата членка не е използвала предоставената ѝ с член 5, параграф 3, буква в) от Директивата възможност да счита за материална вещ и акциите или дружествените дялове, които дават на притежателя им права на собственост или владение върху недвижим имот?

- 3) При утвърдителен отговор на предходния въпрос трябва ли да се приеме, че в категорията на гореупоменатите акции или дружествени дялове попадат и акциите в дружества, които пряко или косвено (чрез дъщерни дружества и непреки дъщерни дружества) притежават недвижими имоти, независимо дали ги стопанисват като такива, или ги използват за друг вид икономическа дейност?“.

### **По преюдициалните въпроси**

#### *По първия и втория въпрос*

- 18 С първия и втория въпрос, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи, от една страна, дали член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че това освобождаване от ДДС обхваща сделки, като разглежданите в главното производство сделки на DTZ Zadelhoff, чиято цел е да се прехвърлят акции в съответните дружества и това е и резултатът от тях, но които по същество са свързани с притежавани от тези дружества недвижими имоти и тяхното (косвено) прехвърляне, когато единственото съображение за този извод е, че сделките имат за цел прехвърляне на акциите в тези дружествата и това е и резултатът от тях, и от друга страна, дали предвиденото в същата точка 5, второ тире изключение от това освобождаване се прилага дори когато държавата членка не е използвала възможността, предвидена в член 5, параграф 3, буква в) от тази директива, да счита за материална вещ и акциите или дружествените дялове, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот.
- 19 На първо място, важно е да се напомни, че според постоянната практика на Съда освободените по член 13 от Шеста директива доставки представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които имат за цел да се избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (вж. по-специално Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 15 и Решение от 10 март 2011 г. по дело Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Сборник, стр. I-1509, точка 19 и цитираната съдебна практика).
- 20 Също съгласно постоянната съдебна практика термините, използвани за обозначаване на тези случаи на освобождаване, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват изключения от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице (Решение от 20 ноември 2003 г. по дело Taksatorringen, C-8/01, Recueil, стр. I-13711, точка 36, Решение от 3 март 2005 г. по дело Arthur Andersen, C-472/03, Recueil, стр. I-1719, точка 24 и Решение от 21 юни 2007 г. по дело Ludwig, C-453/05, Сборник, стр. I-5083, точка 21).
- 21 Все пак тълкуването на тези термини трябва да бъде съобразено с целите на освобождаването, предвидено в член 13 от Шеста директива, и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип за данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че термините, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 13, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил освобождаването от неговия ефект (вж. в този смисъл Решение от 14 юни 2007 г. по дело Haderer, C-445/05, Сборник, стр. I-4841, точка 18, Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Сборник, стр. I-11079, точка 25).
- 22 Що се отнася по-специално до обхвата на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, Съдът е установил, че сделките с акции и други ценни книжа са сделки, които се осъществяват на пазара на ценни книжа, и че търговията с ценни книжа включва действия, които променят

правните и финансовите отношения между страните (вж. в този смисъл Решение от 5 юни 1997 г. по дело SDC, C-2/95, Recueil, стр. I-3017, точки 72 и 73 и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 48).

- 23 Следователно изразът „сделки [...] с ценни книжа“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива се отнася до сделки, които могат да породят, изменят или погасят правата и задълженията на страните във връзка с ценни книжа (вж. по-специално Решение от 13 декември 2001 г. по дело CSC Financial Services, C-235/00, Recueil, стр. I-10237, точка 33 и Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 48).
- 24 Що се отнася до фактите по спора в главното производство, за запитващата юрисдикция, както и за нидерландското правителство, а и за Европейската комисия е безспорно, че след като са ползвали услугите на DTZ Zadelhoff, Fabege и Stienstra са продали и прехвърлили акции, които косвено са притежавали.
- 25 В това отношение е без значение обстоятелството, че когато възлага на DTZ Zadelhoff да търси купувачи за комплекса от офис сгради „Soetelieve“, Stienstra не посочва дали на купувача ще се прехвърли собствеността върху комплекса, или ще се прехвърлят акциите в De Herven. Всъщност от практиката на Съда произтича, че в съответствие с целите на системата на ДДС, а именно да се обезпечи правната сигурност и да се улеснят необходимите за прилагането на данъка действия, следва да се взема предвид — освен в изключителни случаи — обективният характер на съответната сделка (вж. в този смисъл Решение от 6 април 1995 г. по дело BLP Group, C-4/94, Recueil, стр. I-983, точка 24 и Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 47). В този смисъл, независимо какви евентуално са били първоначалните намерения на Stienstra, окончателно осъществената сделка по своя обективен характер е сделка с акции и затова трябва да се разглежда като такава, освен по изключение.
- 26 На второ място, що се отнася в частност до въпроса дали извършените от DTZ Zadelhoff доставки, разглеждани в главното производство, попадат в обхвата на термина „договаряне“, употребен в член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, следва да се припомни вече постановеното от Съда, че съгласно тази разпоредба изразът „включително договаряне“ не определя основния предмет на предвиденото от тази разпоредба освобождаване, а има за цел да разшири приложното му поле спрямо дейностите по договаряне (Решение по дело CSC Financial Services, посочено по-горе, точка 38).
- 27 Така, без да е необходимо да се разглежда въпросът за точното значение на термина „договаряне“, който е употребен и в други разпоредби на Шеста директива, и по-специално в член 13, Б, буква г), точки 1—4 от нея, следва да се констатира, че в контекста на споменатата точка 5 този термин обозначава дейност, извършвана от посредник, който не е страна по договора относно съответния финансов продукт и чиято дейност се различава от типичните договорни престации, които си разменят страните по този вид договори. Дейността по договаряне всъщност е услуга, предоставяна на една от страните по договора и заплащана от тази страна като отделна посредническа дейност. Тя може да се състои наред с другото в това да се посочват възможностите за сключване на такъв договор, да се осъществява контакт с другата страна и да се договарят от името и за сметка на клиента отделните детайли на взаимните престации. Следователно целта на тази дейност е да се направи необходимото, за да може две страни да сключат договор, без посредникът да има собствен интерес от съдържанието на този договор (Решение по дело CSC Financial Services, посочено по-горе, точка 39).
- 28 В случая, разглеждан в главното производство, посредническата и консултантската дейност на DTZ Zadelhoff, изразяваща се в търсенето срещу възнаграждение на купувачи на недвижимите имоти, които впоследствие са били продадени и прехвърлени посредством прехвърляне на акции, е извършена с цел да се осигури сключването на договор между Fabege и купувача и

съответно между Stienstra и купувача, без DTZ Zadelhoff да има собствен интерес от съдържанието на тези договори. Следователно тези дейности отговарят на термина „договаряне“ с акции по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива.

- 29 На трето място, следва да се провери дали тези дейности попадат в обхвата на изключението от освобождаването по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива — изключение, което е установено в същата точка 5, второ тире.
- 30 От член 13, Б, буква г), точка 5, второ тире от Шеста директива произтича, че без да се засягат други разпоредби от правото на Съюза, държавите членки освобождават от данък върху добавената стойност по-специално сделките, включително договаряне, с акции и дялове на дружества или сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа с изключение на правата или ценните книжа, посочени в член 5, параграф 3 от същата директива.
- 31 Съгласно член 5, параграф 3, буква в) от Шеста директива държавите членки могат да считат за материално имущество по-специално дружествените дялове и акциите, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот или част от него.
- 32 Затова акциите, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот или част от него, каквито са акциите, за които става въпрос в главното производство, за целите на ДДС могат да бъдат считани от държавите членки за материално имущество.
- 33 Безспорно е, че Кралство Нидерландия не се е възползвало от тази възможност.
- 34 От практиката на Съда е видно, че държавите членки са свободни да упражнят предоставеното им с член 5, параграф 3 от Шеста директива право на избор, включително като установят известни условия, стига те да не засягат съществено естеството на предложения избор, тъй като нито една от разпоредбите на Шеста директива по никакъв начин не ограничава свободата на преценка на държавите членки в това отношение (Решение от 4 октомври 2001 г. по дело „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, стр. I-6831, точка 34).
- 35 Ето защо, макар да позволява всички разглеждани права, само едно или няколко от тях да се приравнят на материално имущество, член 5, параграф 3 от Шеста директива позволява също така приравняването да се ограничи само до правата, които отговарят на точните критерии, установени от съответната държава членка (Решение по дело „Goed Wonen“, посочено по-горе, точка 34).
- 36 Трудно съвместимо със системата на Шеста директива би било обаче да се допусне, че препащането в член 13, Б, буква г), точка 5, второ тире от тази директива към член 5, параграф 3 от нея обхваща всички права и ценни книжа, посочени в последната разпоредба, независимо дали държавата членка е упражнила предоставения ѝ от същата тази разпоредба избор.
- 37 Това тълкуване се потвърждава от подготвителните работи по приемането на Шеста директива. Както посочва Комисията в писменото си становище, в член 5 параграф 1 от предложението ѝ за Шеста директива (СОМ (73) 950 окончателен) се предвижда дружествените дялове и акциите, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот или част от него, винаги да се третират като недвижимите имоти, с които са свързани.

- 38 От изложението на мотивите към предложението (стр. 6) е видно, че Комисията счита, че „приравняването, предвидено в параграф 1, е предназначено по съображения за данъчен неутралитет да уреди като облагаеми с [ДДС] сделките, които в икономически смисъл са равностойни на придобиването на недвижим имот или част от него“.
- 39 Въпреки това, след като Комисията представя няколко различни предложения, Съветът на Европейските общности в крайна сметка възприема друга формулировка, която позволява на държавите членки, без да ги задължава, да считат за материално имущество „дружествени дялове или акции, приравнени на дялове, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот или част от него“.
- 40 В това отношение следва да се припомни, че видно от практиката на Съда, несъмнено термините, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като тези случаи на освобождаване представляват изключения от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице (вж. по-специално Решение от 26 юни 2003 г. по дело MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Recueil, стр. I-6729, точка 63 и Решение от 19 април 2007 г. по дело Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, Сборник, стр. I-3225, точка 14), но това не променя факта, че стриктното тълкуване не може да ограничи освобождаването по начин, който не намира подкрепа в текста на разглежданата разпоредба. Всъщност такъв подход би бил в противоречие с целите на системата на ДДС да се обезпечи в частност правната сигурност (вж. в този смисъл Решение по дело SKF, посочено по-горе, точки 46 и 47).
- 41 Принципът на данъчен неутралитет също не би могъл да наложи тълкуване, което стига до противоречие с текста на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива във връзка с член 5, параграф 3 от нея.
- 42 Ето защо на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че това освобождаване от ДДС обхваща сделки като разглежданите в главното производство, чиято цел е да се прехвърлят акции в съответните дружества и това е и резултатът от тях, но които по същество са свързани с притежавани от тези дружества недвижими имоти и тяхното (косвено) прехвърляне. Предвиденото в същата точка 5, второ тире изключение от това освобождаване не се прилага, когато държавата членка не е използвала възможността, предвидена в член 5, параграф 3, буква в) от тази директива, да счита за материална вещь акциите или дружествените дялове, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот.

#### *По третия въпрос*

- 43 Предвид отговора на първия и втория въпрос не е необходимо да се отговаря на третия въпрос на запитващата юрисдикция.

#### **По съдебните разноски**

- 44 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 (шести състав) реши:

**Член 13, Б, буква г), точка 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 тълкува в смисъл, че това освобождаване от данък върху добавената стойност обхваща сделки като разглежданите в главното производство, чиято цел е да се прехвърлят акции в съответните дружества и това е и резултатът от тях, но които по същество са свързани с притежавани от тези дружества недвижими имоти и тяхното (косвено) прехвърляне. Предвиденото в същата точка 5, второ тире изключение от това освобождаване не се прилага, когато държавата членка не е използвала възможността, предвидена в член 5, параграф 3, буква в) от тази директива, да счита за материална вещ акциите или дружествените дялове, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот.**

Подписи