РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

8 февруари 2007 година *

По дело C-435/05

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 2 декември 2005 г., постъпил в Съда на същия ден в рамките на производство по дело

Investrand BV

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts (докладчик), председател на състав, г-н E. Juhász, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н G. Arestis и г-н T. von Danwitz, съдии,

генерален адвокат: г-н D. Ruiz-Jarabo Colomer,
секретар: г-н M.-A. Gaudissart, началник на отдел,

предвид изложеното в писменото производство и в съдебното заседание от 22 ноември 2006 г.,

* Език на производството: нидерландски.

като има предвид становищата, представени:

— за Investrand BV, от адв. H. Konijnenberg, адв. R. van der Paardt и адв. J. Streefland, advocaten,

— за нидерландското правителство, от г-жа H. G. Sevenster и г-н M. de Grave, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-н S. Spyropoulos и г-н I. Bakopoulos, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-жа T. Harris, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н M. van Beek и г-н D. Triantafyllou, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграф 2 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 Investrand BV (наричано по-нататък „Investrand"), дружество, учредено по нидерландското право, и Staatssecretaris van Financiën, породен от отказа на последния да разреши на Investrand да приспадне данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС"), платен върху цената на консултантски услуги, до които то е прибягнало в рамките на арбитражно производство относно определянето на размера на вземане, което е част от неговото имущество, но е възникнало преди дружеството да подлежи на облагане с ДДС.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 4 от Шеста директива гласи:

„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. Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаване на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност.

[...]" [неофициален превод]

4 Параграфи 1 и 2 от член 17 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, гласят:

„1. Правото на приспадане възниква по времето, 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;

[...]“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

5 Член 2 от Закона от 1968 г. за данъка върху оборота (Wet op de omzetbelasting 1968) от 28 юни 1968 г. (*Staatsblad* 1968, № 329, наричан по-нататък „Закона от 1968 г.“) има следното съдържание:

„Данъкът, с който са били обложени доставките на стоки и услуги в полза на предприемача, вътреобщностните придобивания на стоки от него, както и вноса на предназначени за него стоки, се приспада от данъка, който той следва да заплати върху доставките на стоки и услуги.“

6 Член 15, параграф 1 от Закона от 1968 г. гласи:

„Посоченият в член 2 данък, който се приспада от оператора, е:

а) данъкът, който за посочения в данъчната декларация период е начислен от други оператори във фактура, издадена според установените изисквания за доставки на стоки и услуги, извършени от тях в полза на оператора;

[...]

само при условие че стоките и услугите се използват от оператора за нуждите на неговото предприятие."

Обстоятелства в основата на спора по главното производство и преюдициалният въпрос

7 Investrand е учредено на 22 август 1986 г. То е притежавало 43,57 % от акциите на предприятието за конфекция Cofex BV (наричано по-нататък „Cofex").

8 На 3 август 1989 г. Investrand продава акциите си в Cofex на дружеството Hi-Tec Sports plc (наричано по-нататък „Hi-Tec Sports"). При продажбата страните се договарят, че освен фиксирано възнаграждение Investrand ще получи и възнаграждение, чиито размер ще бъде определен в зависимост от увеличението на печалбата на Cofex през периода 1989—1992 г.

9 До 1 януари 1993 г. Investrand е действало като дружество, притежаващо участия в други дружества, без да участва в управлението им (пасивен холдинг).

10 До 1 януари 1993 г. Investrand не извършва никаква дейност срещу заплащане. От тази дата нататък, по силата на споразумение с Cofex, дружеството осъществява срещу заплащане дейност по управление на последното.

11 При изчисляване на възнаграждението на Investrand, дължимо въз основа на печалбата на Cofex за финансовата 1992 година, между Investrand и Hi-Tec Sports възниква спор. През 1996 г. този спор е отнесен до арбитраж, във връзка с който Investrand извършва разходи за юридически консултации.

12 За финансовата 1996 година Investrand приспада платения върху тези разходи ДДС в размер на 8 495,5 NLG.

13 Тъй като счита, че Investrand не е имало право да извърши такова приспадане, нидерландската данъчна администрация му изпраща известие за корекция. В отговор на направено от Investrand възражение въпросната администрация взема решение, с което потвърждава това известие за корекция.

14 Investrand подава жалба срещу това решение пред Gerechtshof te Amsterdam. Същият приема, че Investrand не е имало право да приспадне ДДС, платен върху въпросните разходи, тъй като консултантските услуги са му предо-

ставени в рамките на дейност, която през този период то не е извършвало в качеството на предприемач, и тъй като нямат пряка и непосредствена връзка с осъществявана в това качество дейност.

15 Investrand подава касационна жалба срещу решението на Gerechtshof te Amsterdam пред Hoge Raad der Nederlanden.

16 Първото основание на тази жалба цели да оспори преценката на Gerechtshof te Amsterdam, според която продажбата на акции не представлява икономическа дейност по смисъла на Шеста директива. Препращащата юрисдикция счита обаче, че това основание не може да бъде уважено, тъй като посочената преценка е съобразена с практиката на Съда (Решение от 29 април 2004 г. по дело EDM, C-77/01, Recueil, стр. I-4295 и Решение от 26 май 2005 г. по дело Kretztechnik, C-465/03, Recueil, стр. I-4357).

17 С второто основание на жалбата Investrand поддържа, че Gerechtshof te Amsterdam тълкува погрешно Решение на Съда от 8 юни 2000 г. по дело Midland Bank (C-98/98, Recueil, стр. I-4177), като отнася разходите, направени във връзка с консултантските услуги, които дружеството е използвало през 1996 г., не към дейността, която то е осъществявало в качеството на предприемач през същата финансова година, а към периода, през който е извършена продажбата на акциите, когато все още не е имало това качество.

18 В тази връзка препращащата юрисдикция посочва, че според постоянната практика на Съда данъчнозадължено лице, чиято дейност се облага с ДДС, има право, съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива, да извърши приспадане на ДДС, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използваните стоки и услуги, от една страна, и доставките, които то трябва да извърши и за които съществува право на приспадане, от друга страна.

19 Препращащата юрисдикция си задава въпроса дали може да се приеме, че такава връзка е налице, когато данъчнозадължено лице ползва услуги, с цел да определи размера на вземане, което е част от активите на неговото предприятие, но е възникнало преди лицето да подлежи на облагане с ДДС.

20 Според тази юрисдикция фактът, че в настоящия случай направените разходи се отнасят до доставка, извършена през период, през който Investrand не е имало качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива, не позволява да се приеме, че съществува пряка и непосредствена връзка с дейността, която е извършвало като предприятие, поради което този факт е в подкрепа на отказ да се признае правото на приспадане. От друга страна, фактът, че вземането за дължимото на Investrand възнаграждение е част от имуществото на това дружество и че последното е извършило за сметка на това имущество разходи с оглед на неговото запазване, би могъл да доведе до заключението, че споменатите разходи са част от общите разходи на заинтересованото лице и следователно имат с така упражняваната дейност пряка и непосредствена връзка, която може да обоснове право на приспадане.

21 Изправен пред тази несигурност, Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли във връзка с правото на приспадане по член 17, параграф 2 от Шеста директива да се приеме, че е налице пряка и непосредствена връзка между определени услуги, към които е прибягнало данъчнозадължено лице, и облагаеми доставки, които същото данъчнозадължено лице предстои да извърши, когато тези услуги са получени срещу заплащане, с цел да се определи стойността на парично вземане, което е част от имуществото на данъчнозадълженото лице, но е възникнало през период, предхождащ този, през който лицето е имало качеството на данъчнозадължено за целите на ДДС“?

По преюдициалния въпрос

22 В началото следва да се припомни, че установеният в Шеста директива режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС следователно гарантира пълна неутралност на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че дейностите по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. в тази връзка Решение от 14 февруари 1985 г. по дело Rompelman, 268/83, Recueil, стр. 655, точка 19, Решение от 15 януари 1998 г. по дело Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, стр. I-1, точка 15 и Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Abbey National, C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 24).

23 Според постоянната съдебна практика наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право (вж. Решение по дело Midland Bank, посочено по-горе, точка 24, Решение по дело Abbey National, посочено по-горе, точка 26, както и Решение от 3 март 2005 г. по дело Fini H, C-32/03, Recueil, стр. I-1599, точка 26). 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 обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (вж. Решение по дело Midland Bank, посочено по-горе, точка 30, Решение по дело Abbey National, посочено по-горе, точка 28, както и Решение от 27 септември 2001 г. по дело Cibo Participations, C-16/00, Recueil, стр. I-6663, точка 31).

24 Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице 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 това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. в тази връзка посочени по-горе Решение по дело Midland Bank, точки 23 и 31 и Решение по дело Kretztechnik, точка 36).

25 Във връзка със спора по главното производство следва да се изтъкне, както това е направено от препращащата юрисдикция, че според постоянната съдебна практика продажбата на акции сама по себе си не представлява икономическа дейност по смисъла на Шеста директива и следователно не попада в приложното ѝ поле (вж. в този смисъл Решение от 20 юни 1996 г. по дело Wellcome Trust, C-155/94, Recueil, стр. I-3013, точки 33—37, Решение по дело EDM, посочено по-горе, точки 57—62, както и Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе, точка 19).

26 Противно на поддържаното от Investrand, не са приравнени на такава дейност и действията по събиране на вземане или по определяне на неговия размер, които данъчнозадължено лице предприема за своя сметка. В действителност действия от този род не представляват използване на имущество с цел получаване на редовен приход от него, като се има предвид, че евентуалният ползотворен резултат от тези действия произтича от качеството на кредитор по въпросното вземане и не е резултат от икономическа дейност по смисъла на Шеста директива (вж. в този смисъл Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе, точка 19).

27 Както беше посочено от нидерландското правителство в съдебното заседание, в това отношение становището на Investrand не намира подкрепа в Решението от 26 юни 2003 г. по дело MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, стр. I-6729). Всъщност делото, по което е постановено това решение, се отнася до дейност, извършвана в рамките на възмезден договор за факторинг, състояща се в изкупуване на вземания и поемане на риска от неизпълнение от страна на длъжниците срещу комисионна, която заплаща освободеният от такъв риск клиент. За разлика от действията, предприети от Investrand за негова сметка, разглежданата в това дело дейност по събиране на вземания е била извършвана в полза на трети лица и срещу заплащане. С оглед на посочените особености Съдът е квалифицирал тази дейност като икономическа дейност по смисъла на Шеста директива, която може да породи право на приспадане.

28 Поради това че нито продажбата на акции, нито предприетите от Investrand действия във връзка с вземането ѝ към Hi-Tec Sports представляват попадащи

в приложното поле на Шеста директива доставки, не може да се приеме, че разходите за консултантски услуги, разглеждани в главното производство, имат пряка и непосредствена връзка с една или повече специфични доставки, пораждащи право на приспадане.

29 С оглед на посочената в точка 24 от настоящото решение съдебна практика остава да се определи дали, както поддържа Investrand, позовавайки се на Решение по дело Midland Bank, посочено по-горе, разходите, разглеждани в главното производство, представляват общи разходи, имащи пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчно-задълженото дружество, поради това че вземането, с което те са свързани, е част от имуществото на предприятието, което дружеството стопанисва.

30 Нидерландското, гръцкото и британското правителство, както и Комисията на Европейските общности, поддържат, че такава връзка липсва, тъй като въпросните разходи имат отношение единствено към продажбата на акции на Cofex от Investrand на Hi-Tec Sports. Посочените правителства добавят, че освен това тази сделка е сключена на дата, когато Investrand все още не е подлежало на облагане с ДДС.

31 В това отношение следва да се подчертае, както това е направено от нидерландското правителство и от Комисията, че обстоятелството, че вземането, свързано с продажбата на акции на Cofex от Investrand на Hi-Tec Sports, според сведенията, съдържащи се в акта за препращане, представлява съставна част от имуществото на предприятието, което Investrand стопанисва, не е достатъчно, за да се установи наличието на пряка и непосредствена връзка между направените от Investrand разходи за консултации във връзка с това вземане и неговата икономическа дейност.

32 В действителност нищо по делото не позволява да се поддържа, че ако Investrand не е осъществявало облагаема с ДДС икономическа дейност,

считано от 1 януари 1993 г., то е щяло да се въздържи от прибягването до разглежданите в главното производство консултантски услуги. От това следва, че независимо от извършването на такава дейност, считано от тази дата, Investrand би прибягнало до въпросните услуги с цел да запази насрещната парична престация по договора за продажба на акции, сключен с Hi-Tec Sports през 1989 г.

33 При тези условия не може да се приеме, че свързаните с тези услуги разходи са били направени за нуждите и с оглед на облагаемата дейност на Investrand. Въпросните разходи нямат пряка и непосредствена връзка с дейността, тъй като тя не е единствената причина да бъдат извършени.

34 Според изразеното от Комисията становище положението на Investrand в случая не се различава от това на частен акционер, който след продажбата на акциите си е потърсил правен съвет и е понесъл свързаните с това разходи при спор с купувача относно определяне на размера на вземането за цената по тази продажба. Това положение не попада в приложното поле на Шеста директива (вж. в този смисъл Решение по дело EDM, посочено по-горе, точки 60 и 61).

35 Важно е също така да се уточни, че настоящото дело се различава от делото Kretztechnik, по което е постановено посоченото по-горе решение. Всъщност разходите за консултации, за които е ставало въпрос по това дело и за които Съдът приема в точка 36 от решението, че представляват общи разходи, имащи пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото дружество, са свързани с издаване на акции с цел увеличаване на финансовите му средства в полза на тази дейност.

36 Докато нищо по настоящото дело не позволява да се приеме, че Investrand не би прибягнало до въпросните консултантски услуги, ако не извършваше облагаема с ДДС икономическа дейност, единствената причина за използ-

ването на консултантските услуги, за които става въпрос в делото Kretztechnik, по което е постановено посоченото по-горе решение, е икономическата дейност на данъчнозадълженото дружество и решението му за увеличение на капитала с цел увеличаване на финансовите му средства в полза на тази дейност.

37 За разлика от разглежданите в главното производство разходи за консултации, тези, за които става въпрос в Решението по дело Kretztechnik, посочено по-горе, са имали пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото дружество.

38 С оглед на изложените по-горе съображения на поставения от Hoge Raad der Nederlanden въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 2 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че разходите за консултантски услуги, до които данъчнозадължено лице е прибягнало за определяне размера на вземане, което е част от имуществото на неговото предприятие и е свързано с продажба на акции, извършена преди лицето да подлежи на облагане с ДДС, нямат — при липса на доказателства, позволяващи да се приеме, че единствената причина за прибягване до въпросните услуги е извършваната от данъчнозадълженото лице икономическа дейност по смисъла на посочената директива — пряка и непосредствена връзка с тази дейност и следователно не пораждат право на приспадане на начисления върху тях ДДС.

По съдебните разноски

39 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата 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, параграф 2 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 следва да се тълкува в смисъл, че разходите за консултантски услуги, до които данъчнозадължено лице е прибягнало за определяне размера на вземане, което е част от имуществото на неговото предприятие и е свързано с продажба на акции, извършена преди лицето да подлежи на облагане с ДДС, нямат — при липса на доказателства, позволяващи да се приеме, че единствената причина за прибягване до въпросните услуги е извършваната от данъчнозадълженото лице икономическа дейност по смисъла на посочената директива — пряка и непосредствена връзка с тази дейност и следователно не пораждат право на приспадане на начисления върху тях ДДС.

Подписи