

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н У. ВОТ

представено на 18 юни 2009 година<sup>1</sup>

1. Настоящото преюдициално дело се отнася отново до понятието „съпътстваща сделка“ по член 19, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета<sup>2</sup>.

2. Член 19 от Шеста директива определя начините за изчисляване на подлежащата на приспадане част, когато данъчнозадълженото лице използва стоки и услуги едновременно за облагаемите и за освободените си от ДДС дейности.

3. Според общностната система на ДДС икономическият оператор има право да приспада изцяло ДДС, който вече е понесъл за упражняването на подлежащите си на облагане с този данък дейности. Когато извършва едновременно облагаеми и освободени дейности и придобива стоки и услуги и за двата вида дейности, без да ги разграничава, той може да приспада

данъка, с който са обложени тези стоки и услуги, само пропорционално на сумата на оборота от своите облагаеми дейности.

4. Така в съответствие с член 19 от Шеста директива подлежащата на приспадане част е дробна величина с числител оборота от облагаемите сделки и знаменател — сумата от този оборот и оборота от освободените сделки. Параграф 2 от този член освен това предвижда, че оборотът от някои сделки с недвижими имоти и финансови сделки не се взема предвид, когато те са съпътстващи сделки.

5. От това следва, че ако освободената от ДДС сделка се квалифицира като „съпътстваща сделка“ по смисъла на член 19 от Шеста директива, ще се увеличи сумата на данъка, който данъчнозадълженото лице има право да приспадне, тъй като ще се намали стойността на знаменателя на дробта, предвидена в този член.

6. Понятието „съпътстваща сделка“ е било тълкувано двукратно: в Решение от 11 юли

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Шеста директива 77/388/ЕИО 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“), отменена, считано от 1 януари 2007 г., с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), но все още приложима към фактите по главното производство.

1996 г. по дело Régie dauphinoise<sup>3</sup> и в Решение от 29 април 2004 г. по дело EDM<sup>4</sup>. Неотдавна в Решение от 6 март 2008 г. по дело Nordania Finans и BG Factoring<sup>5</sup> Съдът отново даде указания за тълкуването на това понятие.

7. В настоящото дело страните спорят относно тълкуването на критериите, извлечени от Съда в тези решения, и относно последиците от прилагането им към обстоятелствата по главния спор.

8. Настоящото дело се отнася до строително предприятие, чиято основна дейност се състои в извършване на строителни работи за сметка на трети лица и което в по-малък мащаб строи недвижими имоти за собствена сметка с цел да ги продава. Според приложимото национално законодателство строителството на недвижими имоти за собствена сметка е облагаема сделка, а последващата продажба на тези недвижими имоти е освободена сделка.

9. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали продажбата от страна на това предприятие на недвижимите имоти, построени от него за собствена сметка, може да бъде разглеждана като „съпътстваща сделка“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива. Тази юрисдикция задава и въпроса дали тази преценка зависи от обстоятелството, че продажбата, разглеждана отделно, предполага само използване в много ограничена степен на стоки и услуги, за които се дължи ДДС. Тя запитва Съда и какво е отражението на принципа на неутралитет върху посочената преценка.

10. В настоящото заключение ще посоча съображенията, поради които критерият за „ограничената степен на използване на стоки и услуги със смесено предназначение“ не намира приложение, когато — както в настоящото дело — освободената дейност по продажба на недвижими имоти съставлява една обща сделка заедно с облагаемата строителна дейност. Ще предложи на Съда да постанови, че когато строителството на недвижими имоти се облага с ДДС, а последващата им продажба е освободена сделка, продажбата от строително предприятие на недвижими имоти, построени за негова собствена сметка, не може да представлява „съпътстваща сделка“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива, след като съставлява пряко, постоянно и необходимо продължение на строителната дейност.

3 — C-306/94, Recueil, стр. I-3695.  
4 — C-77/01, Recueil, стр. I-4295.  
5 — C-98/07, Сборник, стр. I-1281.

## I — Правна уредба

### A — Шеста директива

1. Режимът на приспадане по членове 17 и 19 от Шеста директива

11. ДДС е данък върху потреблението, който се прилага общо към стоките и услугите и тежестта на който трябва да се понася единствено от крайния потребител. За да се позволи на осигуряващите неговото събиране данъчнозадължени лица да не понесат тежестта му, Шеста директива предвижда механизъм за приспадане, предназначен да осигури „неутралитет“ на данъка. По този начин данъчнозадължените лица имат право от данъка, който са начислили на своите клиенти и който дължат на държавата членка, да приспаднат ДДС, който самите те са платили преди това при придобиването на стоките и услугите, необходими за упражняване на стопанската им дейност.

12. Правото на приспадане обаче предполага, че данъчнозадълженото лице използва тези стоки и услуги за дейности, които сами по себе си подлежат на облагане с ДДС. В този смисъл член 17 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, гласи, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС, „доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите [му] сделки“.

13. Когато данъчнозадълженото лице използва стоки и услуги както за облагаеми сделки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за освободени сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, член 17, параграф 5 от Шеста директива предвижда, че се приспада само частта от ДДС, която се отнася до първата категория доставки. Според същата разпоредба тази част се определя в съответствие с член 19 от Шеста директива за всички доставки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

14. Член 19 от Шеста директива предвижда:

„1. Частта, подлежаща на приспадане, предвидена с член 17, параграф 5, първа алинея, представлява дробна величина:

- с числител общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот, който се отнася до сделки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане [...],
- със знаменател общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот, който се отнася до сделките, включени в числителя, и до сделките, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане [...]

Подлежащата на приспадане част се определя на годишна база, определена като процент и закръглена до цифра, ненадвишаваща следващото цяло число.

която възлиза на около 14% от общите му годишни приходи в течение на въпросния период<sup>6</sup>.

2. Чрез дерогация от параграф 1 от изчислението на подлежащата на приспадане част се изключва сумата от оборота, който може да се отнася до доставките на дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на икономическата му дейност. Изключва се също сумата от оборота, който може да се отнася до съпътстващите сделки с недвижими имоти и съпътстващи финансови сделки или до тези, които са посочени в член 13, Б, буква г), когато става дума за съпътстващи сделки. [...]“ [неофициален превод]

16. Съдът разглежда първо въпроса дали тези инвестиции попадат в приложното поле на ДДС. Той преценява, че те са икономическа дейност, по съображение че е възможно да се разглеждат като доставки на услуги, предоставяни на финансовите институции и представляващи срочен паричен заем срещу възнаграждение под формата на лихва.

2. Тълкуване на понятието „съпътстваща сделка“

а) Решение по дело Régie dauphinoise

15. Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL (наричано по-нататък „Régie“) извършва дейност като управител на отдавани под наем имоти и същевременно управител на етажна собственост. В рамките на тази дейност то получава парични аванси от съсобствениците, чиито недвижими имоти управлява. То инвестира тези суми за своя сметка във финансови институции. Régie става собственик на паричните суми от момента на внасянето им по негова сметка. То е длъжно да ги възстановява, но придобива печалбата от инвестициите,

17. Що се отнася до въпроса дали Régie извършва тези инвестиции в качеството на данъчнозадължено лице, Съдът посочва, че „получаването от управителя на лихви, произтичащи от инвестирането на суми, които той получава от своите клиенти в рамките на управлението на техните недвижими имоти, съставлява пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност, поради което управителят действа като данъчнозадължено лице, когато извършва такива инвестиции“<sup>7</sup>.

18. След това Съдът констатира, че инвестициите представляват сделка, освободена от ДДС на основание член 13, Б, буква г) от Шеста директива.

6 — Решение по дело Régie dauphinoise, посочено по-горе (точка 6).

7 — Пак там (точка 18).

19. Накрая, Съдът се произнася по въпроса дали тези инвестиции могат да се разглеждат като „съпътстващи финансови сделки“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива. Той постановява следното в точки 21 и 22:

„В това отношение следва да се отбележи, че невключването на съпътстващите финансови сделки в знаменателя на дробта, използвана за изчисляване на подлежащата на приспадане част в съответствие с член 19 от Шеста директива, цели да се осигури спазването на гарантіраната от общата система на ДДС цел за пълен неутралитет. [...] [А]ко всички резултати от финансовите сделки на данъчнозадълженото лице, които имат връзка с облагаема дейност, трябва да се включат в посочения знаменател дори когато получаването им не предполага използване на стоки и услуги, за които се дължи ДДС, или най-малкото предполага само използването им в много ограничена степен, изчислението на приспадането би било неправилно.

Трябва обаче да се припомни, че инвестициите на дружествата, управляващи недвижими имоти, произтичат от парични аванси, поверени им от съсобствениците и наемателите, чиито недвижими имоти те управляват. Със съгласието на своите клиенти тези предприятия могат да инвестират тези суми за собствена сметка във финансови институции. По този начин, както отбелязва Съдът в точка 18 от настоящото решение, получаването на лихвите от тези инвестиции представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност на предприятията, управляващи недвижими имоти. Съответно такива инвестиции не

може да се квалифицират като „съпътстващи сделки“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива и вземането им предвид при изчисляването на подлежащата на приспадане част не може да засегне неутралитета на системата на [ДДС].“

#### б) Решение по дело EDM

20. Дело EDM, по което е постановено посоченото по-горе решение, се отнася до холдинг от минния сектор, чиито основни дейности се състоят в управление на участия в минни дружества, както и научни изследвания и технологични проучвания в минния отрасъл с цел инвестиране в него посредством създаване на нови дружества. Този холдинг отпуска също заеми на дружествата, в които има участие, и влага средства в банкови депозити или в ценни книжа като съкровищни бонове или депозитни удостоверения.

21. Съдът се произнася по въпроса дали тези освободени от ДДС финансови дейности може да се разглеждат като съпътстващи сделки, въпреки че приходите от тях надвишават тези от основната дейност.

22. Той припомня, че целта на член 19, параграф 2 от Шеста директива е да се предотврати опасността от неправилно изчисляване на подлежащата на приспадане част поради отчитането на дейно-

стите, които не предполагат използване на стоки или услуги, за които се дължи ДДС, или предполагат използването им само в много ограничена степен, а по този начин и да се осигури спазването на гарантираната от общата система на ДДС цел за неутралитет<sup>8</sup>.

23. Съдът постановява, че разглежданите финансови дейности на холдинга трябва да се считат за „съпътстващи сделки“ по смисъла на член 19, параграф 2, второ изречение от Шеста директива, тъй като тези сделки предполагат използване само в много ограничена степен на стоки и услуги, за които се дължи ДДС<sup>9</sup>.

24. Съдът уточнява, че макар да е възможно размерът на приходите от попадащите в приложното поле на Шеста директива финансови дейности да наложи извода, че тези дейности не трябва да се разглеждат като „съпътстващи“ по смисъла на посочената разпоредба, квалифицирането им като „съпътстващи“ не може да бъде изключено само поради факта че приходите от тях надвишават тези от дейността, посочена от въпросното дружество като основна<sup>10</sup>. Съдът преди това констатира, че основната проучвателна дейност на холдинга е била със средносрочна доходност или е можело дори да се окаже нерентабилна<sup>11</sup>.

### 3. Решение по дело Nordania Finans и BG Factoring

25. В дело Nordania Finans и BG Factoring, по което е постановено посоченото по-горе решение, е трябвало да се определи дали превозните средства, които дадено лизингово предприятие придобива с цел да ги отдава под наем и впоследствие да ги продаде след изтичането на срока на договорите за лизинг, представляват дълготрайни активи.

26. Успоредно с тази облагаема с ДДС лизингова дейност това предприятие предоставя и освободени от ДДС финансови услуги. Ето защо е следвало да се определи дали сумата на оборота от продажбата на превозните средства при изтичането на срока на лизинга е трябвало да се вземе предвид в числителя и знаменателя при изчисляването на подлежащата на приспадане част като отнасяща се към облагаема дейност, или е трябвало да бъде изключена от това изчисление като съответстваща на покупка на дълготрайни активи.

27. Съдът постановява, че изразът „дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на стопанската му дейност“, фигуриращ в член 19, параграф 2 от Шеста директива, не включва превозните средства, които дадено лизингово предприятие закупува с цел да ги отдава под наем и впоследствие да ги продаде след изтичането на срока на договорите за лизинг, при положение че продажбата на посочените превозни средства след края на тези договори е неразделна част от обичайните икономически дейности на предприятието.

8 — Решение по дело EDM, посочено по-горе (точка 75).

9 — Пак там (точка 78).

10 — Пак там.

11 — Решение по дело EDM, посочено по-горе (точка 77).

Б — *Национално данъчно законодателство*

28. Член 6, параграф 1 от Закона за ДДС (tomsloven) предвижда, че ДДС се дължи от данъчнозадължените лица, извършващи строителна дейност, които строят недвижими имоти за собствена сметка и на собствен терен с цел да ги продават. Член 6, параграф 2 от този закон гласи, че що се отнася до недвижимите имоти, за които се дължи ДДС в съответствие с параграф 1, строителните работи и доставките на използваните материали трябва да се третират като възмездни доставки и поради това като облагаеми доставки.

29. Запитващата юрисдикция посочва, че целта на тези разпоредби е да се осигури равенство между строителните предприятия, които строят сами сгради, за да ги продават, и тези, които със същата цел сключват договори за строителство с други предприятия, тъй като съгласно член 13, параграф 1, точка 9 от Закона за ДДС продажбата на недвижими имоти е освободена сделка.

30. Що се отнася до правото на приспадане, член 37 от Закона за ДДС гласи, че регистрираните по ДДС предприятия могат при изчисляване на дължимия данък да приспадат платения от тях данък за покупка на стоки и услуги, използвани изключително за доставките на предприятието, които не са освободени от ДДС.

31. Що се отнася до покупката на стоки и услуги със смесено предназначение, член 38 от Закона за ДДС гласи:

„За стоките и услугите, които дадено регистрирано предприятие използва за нуждите на стопанската си дейност както за цели, които пораждат право на приспадане съгласно член 37, така и за други цели, приспадането може да се осъществи за частта от данъка, пропорционална на съответния оборот от частта от дейността, която подлежи на регистрация. При изчисляването на оборота се изключва частта от него, която съответства на доставките на дълготрайни активи, използвани за нуждите на стопанската дейност [...]. Изключва се също частта от оборота, която съответства на съпътстващи сделки с недвижими имоти [...]“

## II — Фактите и преюдициалните въпроси

32. NCC Construction Danmark A/S (наричано по-нататък „NCC“) е предприятие с дейност в строителния сектор, специално като главен изпълнител. То извършва строителни работи както за сметка на трети лица, така и за собствена сметка. Продажбата на недвижими имоти не е главната му дейност, а допълнителна, производна на дейността му като данъчнозадължено по ДДС лице в областта на строителството.

33. За строителството, което извършва за своя сметка, NCC заплаща в изпълнение на член 6 от Закона за ДДС данък добавена стойност за строителството успоредно с напредването на работите, както ако беше трето лице, за което се извършва това строителство. Облагането с ДДС на строителството за собствена сметка включва строителните работи, извършени от работниците на NCC, всички материали, използвани за строителството, както и разработката на проекта и благоустройството на терена. ДДС се заплаща също върху обичайния марж на печалба при подобен вид строителни работи.

34. През 2002 г. NCC самò извършва продажбата на недвижимите имоти, изградени за негова собствена сметка. От общия му персонал, възлизащ на 2 232 служители, само 8 участват в тази продажба. Същата година оборотът на дружеството възлиза на почти 4 милиарда датски крони (3 966 милиона датски крони). Продажбата на недвижими имоти, изградени за собствена сметка, създава оборот от 185 милиона датски крони. Разходите по организирането на продажбата представляват около 0,6 % от общите разходи на NCC, а именно административни и канцеларски разходи, разходи за счетоводството и за помещенията и т.н.

35. В течение на редица години националните данъчни власти предоставят на строителните предприятия неограничено право да приспадат разходите, които могат

да бъдат отнесени едновременно към същинската строителна дейност и към продажбата. Считано от 1 април 2002 г., те приемат, че начисленият данък върху общите разходи може вече да се приспада само частично, по съображение че оборотът от продажбата на недвижими имоти следва да се разглежда от този момент нататък като отнасящ се към освободена от ДДС дейност.

36. Тъй като оборотът от продажбата на недвижими имоти възлиза на 4,7 % от общия оборот за 2002 г. (185 милиона датски крони, отнесени към 3 966 милиона датски крони), датските данъчни власти искат NCC да внесе ДДС в размер на 562 519 DKK за второто шестмесечие на 2002 г.

37. На 8 февруари 2006 г. NCC подава жалба срещу това решение.

38. Запитващата юрисдикция посочва, че понастоящем сделките по продажба на недвижимите имоти, които NCC строи за собствена сметка, са поверени на самостоятелно дружество.

39. Пред запитващата юрисдикция страните изтъкват следните доводи.



40. NCC поддържа, че сделките по продажба на недвижимите имоти, които е построило за собствена сметка, са „съпътстващи сделки“ по смисъла на член 38, параграф 1, четвърто изречение от Закона за ДДС и член 19, параграф 2, второ изречение от Шеста директива, защото предполагат използване само в много ограничена степен на облагаеми с ДДС стоки и услуги. Дружеството изтъква, че съгласно становището на Съда в Решение по дело EDM, посочено по-горе, много ограничената степен на използване на стоки и услуги с общо предназначение е решаващият критерий, по който се определя дали сделката е съпътстваща, и че това тълкуване се налага с цел да се гарантира, че режимът на приспадане осигурява пълен неутралитет на ДДС по отношение на това дружество.

41. Skatteministeriet (данъчното министерство) оспорва този анализ и изтъква, че с оглед на гореспоменатите решения по дело Régie dauphinoise и по дело EDM, сделката може да се счита за „съпътстваща“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива само ако отговаря на две кумулативни условия, а именно, от една страна — да не е неразделна част от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, нито да е свързана с нея като пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност, и от друга страна — да предполага използване в извънредно ограничена степен на стоки и услуги с общо предназначение.

42. То изтъква, че в Решение по дело EDM, посочено по-горе, първото от тези условия е изпълнено, така че Съдът пристъпва към разглеждане на второто условие, но този подход не означава, че Решение по дело Régie dauphinoise, посочено по-горе, понастоящем е без значение.

43. Skatteministeriet поддържа, че продажбата от NCC на недвижимите имоти, построени за негова собствена сметка, представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на неговата строителна дейност. То посочва между другото, че е неестествено отделът за продажби да се разглежда като самостоятелна част, доколкото оборотът от продажбата на сгради произтича и от строителната дейност като цяло.

44. С оглед на тези съображения Østre Landsret решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли изразът „съпътстващи сделки с недвижими имоти“ в член 19, параграф 2, второ изречение от Шеста директива [...] да се тълкува в смисъл, че включва дейностите на строително предприятие, което е данъчнозадължено лице по ДДС, във връзка с последващата продажба на недвижими имоти, построени от предприятието — като изцяло облагаема с ДДС дейност — за негова собствена сметка с оглед последваща продажба?

2) За отговора на първия въпрос има ли значение степента, в която за дейностите по продажба, разглеждани отделно, се използват стоки и услуги, за които се дължи ДДС?

3) Спазен ли е принципът на неутралитет на ДДС, когато строително предприятие, което съгласно законодателството на въпросната държава членка, основаващо се на член 5, параграф 7 и член 6, параграф 3 от Шеста директива, подлежи на облагане с ДДС за вътрешните си доставки във връзка със строежа на сгради за своя сметка с оглед последваща продажба, има право само на частично приспадане на ДДС за общите разходи за строителната дейност, по съображение че съгласно ДДС законодателството на държавата членка последващата продажба на недвижими имот е освободена от ДДС на основание член 28, параграф 3, буква б) от Шеста директива за ДДС във връзка с точка 16 от приложение Е към същата?“

### III — Анализ

45. Трите преюдициални въпроса на запитващата юрисдикция са тясно свързани. Наистина, първите два въпроса се отнасят до това дали продажбата от НСС на недвижимите имоти, построени за собствена сметка, може да представлява „съпътстваща сделка“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива и дали в такъв случай относимият критерий за тази преценка е доколко в дейността по продажба, разглеждана отделно, се използват стоки и услуги, за които се дължи ДДС. Що се отнася до третия въпрос, той засяга отражението на принципа на неутралитет върху отговора, който следва да се даде на предходното запитване.

46. И трите въпроса целят да се определи дали оборотът, свързан с продажбата на недвижими имоти от НСС, може да бъде изключен от знаменателя на дробта, която служи за изчисляване на подлежащата на приспадане част. Затова предлагам на Съда да ги разгледа заедно и в следния смисъл. Запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 19, параграф 2 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че когато строителството на недвижими имоти се облага с ДДС, а последващата им продажба е освободена сделка, продажбата от строително предприятие на недвижими имоти, изградени за негова собствена сметка, може да представлява „съпътстваща сделка“ по смисъла на тази разпоредба и ако е така — при какви условия.

47. Преди да бъде разгледано това запитване, следва да се отбележи, че датското законодателство съответства на Шеста директива, що се отнася до освобождаването от ДДС на продажбата на нови недвижими имоти и облагането с ДДС на строителството на недвижими имоти за собствена сметка от строително предприятие.

48. Наистина, що се отнася, първо, до освобождаването от ДДС на продажбата на нови недвижими имоти, то се основава на разпоредбите на член 28, параграф 3, буква б) от Шеста директива, според които през петгодишния преходен период, считано от 1 януари 1978 г., държавите членки могат да продължат да освобождават доставките, изброени в приложение Е към тази директива при условията, съществуващи в държавата членка.

49. Точка 16 от приложение Е към Шеста директива, озаглавено „Сделки, посочени в член 28, параграф 3, буква б)“, упоменава „доставката на сградите и земята, посочени в член 4, параграф 3“, тоест съгласно последната разпоредба — доставката на сгради или части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване<sup>12</sup>.

50. Освен това датското правителство обяснява, че това освобождаване е било предвидено в националното законодателство преди влизането в сила на Шеста директива, а запитващата юрисдикция посочва, че националното законодателство съответства в това отношение на разпоредбите на член 28, параграф 3, буква б) от Шеста директива във връзка с точка 16 от приложение Е към същата.

51. Що се отнася след това до облагането на строителството на недвижими имоти за собствена сметка от строително предприятие, то произтича от разпоредбите на член 5, параграф 7 и член 6, параграф 3 от Шеста директива, които третираат като облагаема дейност доставките на стоки и услуги, извършени от данъчнозадължено лице за целите на икономическата му дейност.

12 — Тази възможност за освобождаване на продажбата на нови недвижими имоти е запазена и в Директива 2006/112 (член 371 и приложение X, част Б, точка 9).

52. Така член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива предвижда, че държавите членки могат да третират като възмездна доставка употребата от данъчнозадължено лице за целите на стопанската му дейност на стоки, произведени, изградени, добити, преработени, закупени или внесени в хода на тази дейност, когато длъжимият за такива стоки ДДС, ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане.

53. Освен това член 6, параграф 3 от Шеста директива гласи, че при известни условия държавите членки могат да третират като възмездна доставка на услуги доставката на услуга от данъчнозадължено лице за нуждите на стопанската му дейност, когато длъжимият за такава услуга ДДС, ако тя бъде доставена от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане.

54. Отправната точка за анализа на заданията от запитващата юрисдикция въпрос следователно е обстоятелството, че националното законодателство, което, от една страна, предвижда освобождаване на продажбата на нови недвижими имоти, а от друга — облага с данък строителството на недвижими имоти за собствена сметка от строително предприятие, е в съответствие с общностната система на ДДС.

55. НСС поддържа, че продажбите на недвижимите имоти, които строи за собствена сметка, трябва да се разглеждат като съпътстващи сделки по следните съображения.

56. Тези продажби не били неразделна част от основната му дейност, но същевременно не представлявали и отделна област на дейност. Посочените продажби произтичали пряко от изцяло облагаемите му строителни дейности и имали съпътстващ и страничен характер спрямо общия оборот на предприятието (185 милиона датски крони срещу 3 966 милиона датски крони от основната дейност).

57. Освен това, и най-вече, изчисляването на подлежащата на приспадане част щяло да е неправилно, ако се вземе предвид оборотът от продажбата на недвижими имоти, тъй като през 2002 г. отделът за продажби използвал едва 0,6 % от общите разходи на предприятието. Както установява Съдът в точка 21 от Решение по дело Régie dauphinoise, посочено по-горе, и в точка 76 от Решение по дело EDM, посочено по-горе, изчислението на подлежащата на приспадане част би било неправилно, ако всички резултати от финансовите сделки на данъчнозадълженото лице, които имат връзка с облагаема дейност, бъдат включени в знаменателя на дробта, използвана за изчисляване на подлежащата на приспадане част, особено когато получаването им не е свързано с използване на стоки или услуги, за които се дължи ДДС, или най-малкото е свързано само с използването им в много ограничена степен.

58. Накрая NCC изтъква често напомнания от Съда принцип, че общата система на ДДС трябва да гарантира спазването на пълен неутралитет, каквито и да са целите или резултатите на предприятието. Датските правила относно ДДС се отклонявали от този основен принцип на Шеста директива, като разде-

ляли една и съща сделка на две различни — първо, строителството, облагано успоредно с изпълнението на строителните работи, и второ — продажбата, която е освободена от ДДС.

59. В този смисъл вземането предвид оборота от продажбата на недвижими имоти, считано от 1 април 2002 г., било в противоречие с принципа на неутралитет, защото разделянето на една и съща сделка на две различни сделки водело до непълно освобождаване на данъчнозадълженото лице от платения ДДС в рамките на строителството на недвижими имоти за собствена сметка.

60. Считаю, че тезата на NCC не може да бъде възприета, след като продажбата на недвижимите имоти, построени от това предприятие за собствена сметка, и техният строеж са последица от една и съща сделка, част от обичайната дейност на данъчнозадълженото лице.

61. Този анализ се основава на системата за приспадане, предвидена в членове 17 и 19 от Шеста директива, както и на съдебната практика, свързана с понятието „съпътстваща сделка“ по член 19, параграф 2 от Шеста директива.

62. Това понятие не е дефинирано в Шеста директива. Последната не препраща и към правото на държавите членки за опреде-

ляне на неговия смисъл и обхват. Следователно това понятие трябва да се тълкува съобразно правния си контекст и с оглед на преследваната с него цел<sup>13</sup>.

63. Установено е, че режимът на приспадане, предвиден в Шеста директива, цели да освободи напълно данъчнозадълженото лице от ДДС, начислен върху стоките и услугите, които то използва за нуждите на своите облагаеми сделки<sup>14</sup>. Видяхме също, че когато данъчнозадълженото лице извършва едновременно облагаеми и освободени сделки, приспадане се допуска само за тази част от ДДС, която е пропорционална на сумата на оборота от облагаемите сделки в съответствие с член 17, параграф 5 от Шеста директива. В този смисъл член 19, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че подлежащата на приспадане част от ДДС, начислен при придобиването на такива стоки и услуги, представлява дробна величина с числител оборота от облагаемите сделки и съв знаменател общия оборот.

64. Чрез тези разпоредби законодателят на Общността установява презумпцията, че данъчнозадълженото лице използва стоките и услугите за нуждите на облагаемите си дейности, за които ДДС подлежи на приспадане, и за нуждите на освободените си дейности, за които ДДС не

подлежи на приспадане, пропорционално на съответните обороти от тези дейности.

65. Като предвижда, че не трябва да се взема предвид оборотът от съпътстващите сделки с недвижими имоти, съпътстващите финансови сделки и продажбите на дълготрайни активи, член 19, параграф 2 от Шеста директива цели да се изключат сумите, които не отразяват използването на стоки и услуги, за които се дължи ДДС, и които поради това биха довели до неправилно изчисляване на подлежащата на приспадане част.

66. Тази цел е ясно изразена в мотивите към предложението за Шеста директива, представено от Комисията на Европейските общности до Съвета на Европейския съюз на 29 юни 1973 г.<sup>15</sup> Тази цел е възпроизведена константно в посочените по-горе решения по дело Régie dauphinoise<sup>16</sup>, по дело EDM<sup>17</sup>, както и по дело Nordania Finans и BG Factoring<sup>18</sup>. Така според Съда, ако всички резултати от финансовите сделки на данъчнозадълже-

13 — Решение по дело Nordania Finans и BG Factoring, посочено по-горе (точка 18).

14 — Решение от 22 юни 1993 г. по дело Sofitam (C-333/91, Recueil, стр. I-3513, точка 10) и Решение по дело Nordania Finans и BG Factoring, посочено по-горе (точка 19). От новата съдебна практика вж. Решение от 23 април 2009 г. по дело PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Сборник, стр. I-3459, точка 17).

15 — Предложение за Шеста директива на Съвета относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (Bulletin des Communautés européennes [Бюлетин на Европейските общности], притурка 11/73, стр. 20). Според това предложение член 19, параграф 2 е обосновав, както следва:

„Посочените в този параграф елементи трябва да се изключат при изчислението на подлежащата на приспадане част с цел да се избегне изкривяване на действителното и значение, доколкото такива елементи не отразяват стопанската дейност на данъчнозадълженото лице. Такъв е случаят при продажби на дълготрайни активи и при сделки с недвижими имоти или при финансови сделки, които са извършени само като съпътстващи, т.е. които имат само второстепенно или случайно значение по отношение на общия оборот на предприятието. Впрочем тези сделки се изключват само ако не са свързани с обичайната стопанска дейност на данъчнозадълженото лице.“

16 — Точка 21.

17 — Точки 75 и 76.

18 — Точка 23.

ното лице, които имат връзка с дадена облагаема дейност, трябва да се включат в знаменателя на дробната величина, използвана за изчисляване на подлежащата на приспадане част, дори когато получаването им не е свързано с използване на стоки или услуги, за които се дължи ДДС, или най-малкото е свързано само с използването им в много ограничена степен, изчислението на приспадането би било неправилно.

67. Този анализ, извлечен от дела, отнасящи се до финансови сделки или до понятието „дълготрайни активи“, без съмнение може да бъде приложен към настоящото дело, което е свързано с продажбата на недвижими имоти.

68. Редица изводи могат да бъдат извлечени от предходните съображения и от посочените по-горе решения по дело Régie dauphinoise, по дело EDM, както и по дело Nordania Finans и BG Factoring, що се отнася до смисъла и обхвата на понятието „съпътстваща сделка“ по член 19, параграф 2 от Шеста директива.

69. Първият извод е, че това понятие е предназначено на първо място да бъде прилагано по отношение на изолирани сделки, които не спадат към обичайната дейност на предприятието. Например продажбата от предприятие на недвижим имот, от който то повече не се нуждае, може да създаде висок оборот, макар за тази сделка да са били необходими само няколко телефонни разговора. В такъв случай необичайният или изключителен характер на сделката позволява да се

приеме, че тя е „съпътстваща сделка“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива.

70. Обратно, обичайният характер на една освободена сделка позволява да се приеме, че тя не е „съпътстваща сделка“ по смисъла на тази разпоредба<sup>19</sup>. При все това тази презумпция не е необорима.

71. Наистина, вторият извод, който може да се извлече от гореспоменатите съображения, е, че обичайният характер на сделката невинаги изключва възможността тя да представлява съпътстваща сделка. В Решение по дело EDM, посочено по-горе, Съдът например приема, че такъв би могъл да бъде случаят с инвестициите и заемите, които разглежданият минен холдинг редовно извършва, съответно отпуска. Въпреки че тези финансови дейности имат редовен характер, Съдът постановява, че те могат да представляват „съпътстващи сделки“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива, при условие че предполагат използване само в много ограничена степен на стоки и услуги, за които се дължи ДДС.

72. Тази възможност една от обичайните дейности на данъчнозадълженото лице да бъде „съпътстваща“ по смисъла на посочената разпоредба обаче зависи от едно предварително условие, което не е ясно припомнено от Съда в Решение по дело

<sup>19</sup> — Вж. в този смисъл Решение по дело Nordania Finans и BG Factoring, посочено по-горе.

EDM, посочено по-горе, но което произтича изрично от Решение по дело Régie dauphinoise, посочено по-горе, и се налага логично с оглед на общностната система за приспадане.

73. Наистина, третият извод, който следва от съдебната практика, е, че за да може да бъде считана за съпътстваща сделка, освободената дейност не трябва да представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност. Както посочват датското правителство и Комисията, освободената сделка не може да се разглежда като „съпътстваща“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива, ако има такава връзка с облагаемата дейност.

74. Това условие е формулирано в Решение по дело Régie dauphinoise, посочено по-горе, по повод инвестирането от управител на суми, които той получава от своите клиенти в рамките на управлението на техните недвижими имоти<sup>20</sup>.

75. Такова условие се налага логично с оглед на предвидената с Шеста директива система за приспадане. Тази система се основава на принципа, че правото на данъчнозадълженото лице да бъде освободено от платения от него ДДС в рамките на

икономическите му дейности, е подчинено на условието последните да подлежат на облагане с този данък. Правото на приспадане следователно предполага стоките и услугите, за които данъчнозадълженото лице дължи ДДС, да са били използвани от него за извършване на облагаеми дейности.

76. Когато данъчнозадълженото лице използва стоки и услуги за извършване едновременно на облагаеми и освободени дейности, влиза в действие правилото за подлежащата на приспадане част, според което правото на приспадане е пропорционално на оборота от облагаемите сделки. Това право на приспадане се основава следователно на презумпцията, че тези стоки и услуги са използвани от данъчнозадълженото лице за облагаемите и за освободените му дейности пропорционално на оборота от всяка от тях.

77. Що се отнася до член 19, параграф 2 от Шеста директива, той позволява да се изключи посочената презумпция, когато освободената дейност предполага използване само в много ограничена степен на стоките и услугите със смесено предназначение.

78. Следователно прилагането на това изключение предполага освободената дейност да може да бъде отграничена от облагаемата. Иначе казано, трябва да може да бъде идентифицирана частта от стоките и услугите, която е използвана за освободените сделки. Ако освободената дейност е тясно свързана с облагаемата или се включва в нея, изключението по член 19,

20 — Ще напомня, че Съдът приема, че тъй като тази дейност представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност на предприятията за управление на недвижими имоти, не може да става дума за съпътстваща сделка (Решение по дело Régie dauphinoise, посочено по-горе, точка 22).

параграф 2 от Шеста директива не може да се приложи, тъй като не е възможно към всяка от тези дейности да се отнесе определена част от използваните стоки и услуги със смесено предназначение.

79. Ето защо в такива случаи презумпцията, на която се основава подлежащата на приспадане част, упомената в член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива, придобива необорим характер. Иначе казано, оборотът от освободената дейност не може да бъде изключен от изчислението на подлежащата на приспадане част, тъй като по същността си тази дейност не предполага твърде ограничено използване на стоки и услуги със смесено предназначение.

80. В този смисъл в Решение по дело *Régie dauphinoise*, посочено по-горе, Съдът приема, че извършваната от управителя дейност по инвестиране на парични средства има пряка, постоянна и необходима връзка с облагаемата дейност по управление на недвижими имоти, защото редовно инвестираните от управителя капитали произтичат пряко от дейността по управление. Наистина, става дума за парични аванси, заплатени на управителя от клиентите, чиито недвижими имоти управлява. Освен това тези инвестиции могат да се разглеждат като необходими, защото има всички основания да се смята, че са изключително важни за финансовото равновесие на дейността на управителя.

81. Обратно, в Решение по дело *EDM*, посочено по-горе, Съдът, без да го посочва изрично, вероятно приема, че

финансовите дейности на въпросния холдинг не представляват пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата му дейност, защото капиталите, инвестирани от този холдинг във финансови институции или под формата на заеми, не произтичат от облагаемата му дейност, а представляват собствени средства<sup>21</sup>.

82. Правилото, изведено от Съда в Решение по дело *Régie dauphinoise*, посочено по-горе, се прилага по аргумент на по-силното основание, когато — както в настоящото дело — освободената и облагаемата дейност произтичат от една и съща сделка. При такава ситуация би било неестествено да се изключи оборотът от освободената дейност, тъй като става дума за една и съща сделка, която се явява последователно и облагаема сделка, за която ДДС подлежи на приспадане, и освободена сделка, за която ДДС не подлежи на приспадане.

83. Както посочва самото NCC, освободената от ДДС продажба на недвижими имоти и облагаемото с този данък строителство на такива произтичат от една и съща икономическа сделка, тъй като NCC строи тези недвижими имоти, за да ги продава. Както твърди датското правителство, би било неестествено да се свързва оборотът от продажбата на недви-

21 — В същия смисъл в Решение от 14 ноември 2000 г. по дело *Floridienne и Berginvest* (C-142/99, Recueil, стр. I-9567, точка 29) Съдът приема, че отпусканите от холдинг заеми за дъщерни дружества, на които предоставя административни, счетоводни и информационни услуги и като цяло услуги във връзка с управлението, не подлежат на облагане с ДДС, по съображение че са пряко, постоянно и необходимо продължение на тези услуги, тъй като такива заеми не са нито по необходимост, нито пряко свързани с така предоставяните услуги.



жимите имоти, построени от НСС за собствена сметка, единствено с дейността на отдела по продажби, тъй като този оборот произтича отчасти и от облагаемата с ДДС строителна дейност.

84. Наистина, както отбелязва с основание НСС, резултатът от този анализ е намаляване на подлежащия на приспадане ДДС за общите разходи, въпреки че строителството на недвижими имоти от това дружество за собствена сметка е облагаема дейност. При все това смятам, че при действащите понастоящем правила на общностната система на ДДС това положение не е в противоречие с принципа на неутралитет.

85. Вярно е, че този принцип предполага данъчнозадълженото лице да може да приспадне изцяло начисления ДДС за стоките и услугите, които е придобило за упражняването на облагаемите си дейности<sup>22</sup>. В съдебната практика е установено и че като неразделна част от механизма на ДДС правото на приспадане представлява основен принцип, присъщ на общата система на ДДС, и по правило не може да бъде ограничавано<sup>23</sup>.

86. Все пак, както с основание отбелязва Комисията, този принцип не притежава „надзаконова“ правна сила. Той е форму-

лиран общо в член 17, параграф 2 от Шеста директива и подлежи на изрично предвидените в тази директива ограничения и дерогации<sup>24</sup>. Следователно принципът на неутралитет и правото на приспадане не могат да изключат прилагането на разпоредба на националното право, която транспонира такава дерогационна разпоредба от Шеста директива.

87. Видяхме по-горе, че разпоредбите на Закона за ДДС, с които се освобождава продажбата на нови недвижими имоти и се облага с ДДС строителството от дружество като НСС на недвижими имоти за собствена сметка, са в съответствие с Шеста директива. Освен това последиците от това законодателство за НСС са точно тези, които националният законодател е желал да постигне, а именно строителните предприятия, които продават построени от тях недвижими имоти, да бъдат поставени в същото положение като продавачите на недвижими имоти, които поверяват строежа на последните на трети предприятия.

88. Следователно последиците от това законодателство, срещу които възразява НСС, произтичат от дерогации на принципа за неутралитет, изрично предвидени от Шеста директива и съответстващи на

22 — Решение по дело Nordania Finans и BG Factoring, посочено по-горе (точка 19).

23 — Решение от 10 юли 2008 г. по дело Sosnowska (C-25/07, Сборник, стр. I-5129, точки 14 и 15, както и цитираната съдебна практика) и Решение по дело PARAT Automotive Cabrio, посочено по-горе (точка 15).

24 — Решение по дело PARAT Automotive Cabrio, посочено по-горе (точка 18).

волята на датското правителство на основание на тези разпоредби.

89. Ето защо смятам, че при настоящото съдържание на Шеста директива принципът за неутралитет на ДДС допуска оборотът на НСС от продажбата на недвижими имоти да се взема предвид в знаменателя на предвидената в член 19 от Шеста директива дроб като оборот от освободена дейност.

90. С оглед на тези съображения предлагам на Съда да постанови, че член 19, параграф 2 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че когато строителството на недвижими имоти се облага с ДДС, а последващата им продажба е освободена сделка, продажбата от строително предприятие на недвижими имоти, построени за негова собствена сметка, не може да представлява „съпътстваща сделка“ по смисъла на тази разпоредба, след като съставлява — както в настоящото дело — пряко, постоянно и необходимо продължение на строителната дейност.

#### IV — Заключение

91. С оглед на предходните съображения предлагам да се отговори по следния начин на преюдициалните въпроси, зададени от Østre Landsret:

„Член 19, 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, трябва да се тълкува в смисъл, че когато строителството на недвижими имоти се облага с ДДС, а последващата им продажба е освободена сделка, продажбата от строително предприятие на недвижими имоти, построени за негова собствена сметка, не може да представлява „съпътстваща сделка“ по смисъла на тази разпоредба, след като съставлява — както в настоящото дело — пряко, постоянно и необходимо продължение на строителната дейност.“