



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. MENGOZZI
представено на 15 октомври 2015 година¹

Дело C-128/14

Staatssecretaris van Financiën
срещу
Het Oudeland Beheer BV

(Преюдициално запитване, отправено от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия, Нидерландия))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Шеста директива ДДС — Член 5, параграф 7, буква а) — Облагаеми сделки — Употреба за нуждите на икономическата дейност на стоки, придобити в хода на тази дейност — Третиране като възмездна доставка — Данъчна основа — Член 11, А, параграф 1, буква б) — Себестойност — Платен и приспаднат данък върху добавената стойност — Право на дългосрочно ползване — Годишно възнаграждение за правото на дългосрочно ползване“

1. В настоящото дело, което се отнася до преюдициално запитване, отправено от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) във връзка с тълкуването на Шеста директива 77/388/ЕИО², от Съда за пореден път се искат разяснения относно определянето на данъчната основа на сделките, наричани „вътрешни доставки“.

2. Става въпрос за сделки, при които данъчнозадължените лица употребяват за нуждите на икономическата си дейност стоки, за които не са платили данък върху добавената стойност (ДДС), тъй като са си ги произвели сами, или по-общо казано, са ги получили „вътрешно“ в хода на тази дейност³. За да се избегнат данъчни предимства за тези данъчнозадължени лица, Шеста директива предоставя на държавите членки възможността, възприета и в Директива 2006/112/ЕО⁴, в случаите, когато употребата на стоката е за извършване на освободени от облагане с ДДС дейности на предприятието, да третират вътрешните доставки като възмездна доставка на стоки и по този начин да облагат тази употреба с ДДС. Съдът вече многократно е имал повод да се занимава с въпроси относно ДДС режима на този вид доставки⁵.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Директива 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“).

3 — Този вид сделки е обозначаван с различни термини, като „доставки към себе си“, „приравнени доставки“, „интегрирани доставки“ или „доставки за нуждите на стопанската дейност“. Въпреки това поради обстоятелството, че придобиването и употребата на стоката става вътре в предприятието, аз предпочитам да използвам израза „вътрешна доставка“.

4 — 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), която отменя и замества Шеста директива, считано от 1 януари 2007 г. (вж. по-специално член 18, буква а) от Директива 2006/112).

5 — Вж. решения Gemeente Leusden и Holin Groep (C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 90 и сл.), Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), Gemeente 's -Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) и Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265).

3. Преюдициалните въпроси по настоящото дело са повдигнати в рамките на спор между предприятие (Het Oudeland Beheer BV (наричано по-нататък „Oudeland“) и Staatssecretaris van Financiën (данъчната администрация) относно ревизионен акт за ДДС, свързан с облагането на сложна сделка с недвижими имоти, включваща учредяване на право на дългосрочно ползване върху земя и върху разположената в нея сграда в строеж, довършването на сградата и отдаването ѝ под наем.

4. Запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали учредяването на дългосрочно право на ползване и разходите за довършване на сградата, във връзка с които Oudeland вече е платило ДДС, като е упражнило обаче правото си на приспадане, могат да бъдат включени в данъчната основа на вътрешната доставка, състояща се в отдаването под наем на сградата като офис. Ако това е така, тя иска също да се установи и по какъв начин следва да бъде определена стойността на правото на дългосрочно ползване за целите на посоченото облагане.

I – Правна уредба

A – Правото на Съюза

5. Макар считано от 1 януари 2007 г. Директива 2006/112 да отменя и заменя Шеста директива, предвид датата на настъпване на разглежданите факти спорът в главното производство се регламентира от последната директива.

6. По принцип с ДДС се облагат възмездните доставки на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество⁶.

7. Член 5, параграф 1 от Шеста директива определя доставката на стока като „прехвърлянето на правото на разпореждане като собственик с материално имущество“ [неофициален превод]. Член 5, параграф 3, буква б) от същата директива предоставя на държавите членки възможността да считат за материални вещи „вещни[те] права, които дават на титуляра им правото на ползване върху недвижими имоти“. Съгласно параграф 5 от същия член държавите членки могат да считат за такава доставка предаването на някои строителни работи.

8. Член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, в който е регламентирано облагането на вътрешните доставки, гласи, че държавите членки могат да третираят като възмездна доставка на стоки „употребата от данъчнозадължено лице за нуждите на икономическата му дейност на стоки, произведени, изградени, добити, преработени, закупени или внесени в хода на тази дейност, когато дължимият за такива стоки [ДДС], ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане“ [неофициален превод].

9. Член 10, параграф 2, изречение второ от Шеста директива предвижда, че доставките на стоки, различни от посочените в член 5, параграф 4, буква б) от Шеста директива, и доставките на стоки, които водят до последователни отчитания или плащания, се считат за завършени при изтичане на периодите, за които се отнасят тези отчитания или плащания.

10. Член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива се отнася до определянето на данъчната основа за облагане с ДДС на доставките, посочени по-конкретно в член 5, параграф 7, буква а) от същата директива. Съгласно тази разпоредба данъчната основа при тези доставки е „покупната цена на стоките или на подобни стоки, или когато няма покупна цена — себестойността, определена към момента на доставката“ [неофициален превод].

⁶ — Вж. член 2 от Шеста директива, както и член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112.

11. Съгласно член 17, параграф 1 от Шеста директива правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Параграф 2 от същия член уточнява, че доколкото използва стоките и услугите за нуждите на свои облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък по-специално дължимия или платен ДДС за стоките, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице (член 17, параграф 2, буква а), както и дължимия в съответствие с член 5, параграф 7, буква а) ДДС (член 17, параграф 2, буква в). Що се отнася до стоките, използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане, така и за сделки, по отношение на които не подлежи на приспадане, член 17, параграф 5 от Шеста директива предвижда, че „само такава част от [ДДС], която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане“ [неофициален превод].

12. Член 20 от Шеста директива предвижда корекция на приспаданията в определени случаи, и в частност когато приспаднатата сума е по-голяма или по-малка от сумата, на която данъчнозадълженото лице е имало право, или когато възникнат някои изменения на елементите, въз основа на които е определена сумата за приспадане. В случаите на дълготрайни активи споменатият член 20 предвижда в параграф 2, че корекцията се разпределя за период от пет години. В случаите на недвижими имоти периодът на корекция може да достигне до 20 години.

Б – Нидерландското право

13. Съгласно член 3, параграф 1 от Закона за данъка върху добавената стойност от 1968 г. (*Wet op de omzetbelasting 1968*) в редакцията му, приложима в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), за доставки на стоки се считат по-специално „доставката на недвижими имоти от лицето, което ги е построило или предоставило, с изключение на незастроена земя, различна от земята за строеж“ (точка с), както и „ползването за нуждите на осъществяваната икономическа дейност на произведените в предприятието на определен търговец стоки в случаите, когато, ако стоките са придобити от друг търговец, начисленият върху тях данък не може да се приспадне изобщо или отчасти; считат се за стоки, произведени в хода на икономическата дейност стоките, произведени по поръчка при предоставяне на материали, включително земя“ (точка h).

14. Съгласно споменатия член 3, параграф 2 за доставка на стоки се счита по-специално учредяването на права върху недвижими имоти „освен ако насрещната престация, увеличена с данъка върху оборота, е по-ниска от икономическата стойност на тези права. Икономическата стойност не може да е по-ниска от себестойността с ДДС на недвижимия имот, върху който е учредено правото, каквато би била при създаването му от трето независимо лице към момента на сделката“.

15. Съгласно член 8, параграф 3 от Закона за ДДС по отношение на доставки като посочените по-специално в член 3, параграф 1, буква h) „насрещната престация е сумата без данък върху оборота, която би следвало да бъде заплатена за тези стоки, ако към момента на доставката съответните стоки биха били придобити или произведени в състоянието, в което се намират в този момент“.

16. Относно облагаемата основа член 8, параграф 5, буква b) от Закона за ДДС гласи, че с наредба може да се определи доколко в случаите на собственост, обременена по-специално с право на дългосрочно ползване, свързаните с това разходи са част от насрещната престация.

17. За изпълнение на тази разпоредба е приет Правилник за прилагане на данъка върху оборота от 1968 г. (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, наричан по-нататък „правилникът за прилагане“), член 5, параграф 1 от който гласи, че „[п]ри учредяване, прехвърляне, отказ или прекратяване на право на дългосрочно ползване [...] възнаграждението за правото на ползване [...] е част от насрещната престация, като не може да надхвърля икономическата стойност на вещта, върху която е учредено правото“. Параграф 5 от същия член гласи, че стойността на възнаграждението за правото на дългосрочно ползване се определя в съответствие с приложение А към правилника за прилагане. Приложение А, буква б) към правилника за прилагане гласи, че стойността на възнаграждението за правото на дългосрочно ползване, „което изтича след определен срок, се определя в размер на годишното възнаграждение, умножено по броя години, за които следва да се плаща“, като се има предвид, че всяко евро се изчислява по ставка, определена в това приложение.

II – Фактите в главното производство, националното производство и преюдициалните въпроси

18. На 8 март 2004 г. Oudeland придобива право на дългосрочно ползване върху парцел земя, заедно с намиращата се в него сграда в строеж, срещу ежегодно авансово заплащане на определена сума (наричана по-нататък „годишно възнаграждение за правото на дългосрочно ползване“). Срокът на правото на дългосрочно ползване е определен на 20 години. Годишното възнаграждение за правото на дългосрочно ползване възлиза на 330 000 EUR.

19. Доколкото в Нидерландия учредяването на право на дългосрочно ползване се разглежда като доставка на недвижим имот за целите на облагането с ДДС⁷ и доколкото по този начин за него се дължи данък, за учреденото на Oudeland право на дългосрочно ползване му е начислен ДДС в размер на 730 455 EUR. Тази сума е изчислена в съответствие с приложение А, буква б) към правилника за прилагане, като спрямо капитализираната стойност (съответстваща на 3 844 550 EUR) на общото договорено възнаграждение за учреденото право на дългосрочно ползване, подлежащо на плащане под формата на годишно възнаграждение, е приложена релевантната ставка на ДДС в размер на 19 %. Oudeland заплаща тази сума на предприемача, учредил му правото на дългосрочно ползване, и впоследствие я приспада в декларацията си за ДДС за март 2004 г.

20. След учредяване на правото на дългосрочно ползване Oudeland възлага довършването на строежа и приема офис сградата, готова за ползване. Разходите за довършване на офис сградата са в размер на 1 571 749 EUR. Oudeland плаща 298 632 EUR ДДС и го приспада веднага в пълен размер. По време на довършителните работи на строежа настъпва падежът на първото годишно възнаграждение за правото на дългосрочно ползване и Oudeland го плаща.

21. След приемането на сградата Oudeland я отдава под наем, считано от 1 юни 2004 г. За една част от сградата (която според представената от Кралство Нидерландия информация отговаря на 12,5 % от площта на сградата) със съгласието на наемателите Oudeland избира да не се ползва от режима на освобождаване от облагане с ДДС при отдаване под наем на недвижими имоти⁸. Останалата част от сградата, отговаряща на 87,5 % от площта ѝ, е отдадена под наем, като тази дейност е освободена от ДДС.

7 — Вж. член 3, параграф 2 от Закона за ДДС (посочен по-горе в точка 14 от настоящото заключение). Тази разпоредба се основава на член 5, параграф 3, буква б) от Шеста директива.

8 — Това е станало възможно по силата на член 11, параграф 5 от Закона за ДДС, който се основава на член 13, В, буква а) от Шеста директива.

22. Oudeland счита, че отдаването на сградата под наем следва да се счита за вътрешна доставка по смисъла на член 3, параграф 1, буква h) от Закона за ДДС — разпоредба, основана на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива. Тоест то е заплатило ДДС за отдаването под наем на част от офис сградата, за която ползва освобождаване от ДДС и за която съответно няма право на приспадане. Oudeland е определило данъчната основа, като е включило всички разходи за довършване на строежа без ДДС и е добавило годишното възнаграждение за правото на дългосрочно ползване, чийто падеж е настъпил към момента на доставката, а именно 330 000 EUR.

23. Данъчната администрация обаче не възприема този подход и счита, че данъчната основа за отдаването на сградата под наем следва да се определи въз основа на разходите за довършване на строежа, увеличени с капитализираната сума на всички годишни възнаграждения, или 3 844 500 EUR, изчислена в съответствие с приложение А, буква b) към правилника за прилагане. Ето защо тя издава на Oudeland ревизионен акт за сума, изчислена върху разликата между данъчната основа, определена от Oudeland, и тази, определена от данъчната администрация. Впоследствие отхвърля с решение подадената от Oudeland жалба по административен ред срещу ревизионния акт.

24. Oudeland подава жалба срещу това решение пред Rechtbank te 's-Gravenhage (Първоинстанционен съд, Хага), който я отхвърля. Впоследствие Oudeland подава жалба срещу последното решение пред Rechtbank te 's-Gravenhage (Въззивен съд, Хага), който я уважава и отменя решението на Rechtbank te 's-Gravenhage, решението на данъчната администрация и ревизионния акт. Въззивният съд приема, че на основание член 8, параграф 3 от Закона за ДДС данъчната основа за вътрешната доставка включва себестойността на земята, за която Oudeland има учредено дългосрочно право на ползване, и че в това отношение трябва да се използва стойността, която земята има за Oudeland към момента на вътрешната доставка. Тъй като тази стойност не би могла да бъде приравнена на стойността, която земята би имала към същия момент за собственика, тя би трябвало да се ограничи до възнаграждението за правото на ползване, платено преди завършване на строежа.

25. Данъчната администрация подава касационна жалба срещу последното решение пред запитващата юрисдикция.

26. Висящият пред тази юрисдикция спор се отнася до въпроса по какъв начин следва да бъде определена основата за облагане с ДДС на разглежданата в главното производство вътрешна доставка. Спорът се отнася по-специално до въпроса дали тази основа следва да включва единствено годишните възнаграждения за учреденото право на дългосрочно ползване, платени към датата на вътрешната доставка, или по-скоро общата стойност за учредяването на това право, съответстваща на капитализираната сума на посочените възнаграждения.

27. В тази хипотеза, от една страна, запитващата юрисдикция отбелязва, че съгласно решение Gemeente Vlaardingen⁹ в случай като разглеждания основата за облагане с ДДС е общият сбор от стойността на земята, стойността на сградата, която евентуално е построена върху нея, и разходите за строителството, доколкото данъчнозадълженото лице все още не е платило ДДС върху тези стойности и разходи. Тя се пита обаче дали това решение следва да бъде тълкувано в смисъл, че от данъчната основа следва да бъдат изключени определени елементи от себестойността, за които е платен ДДС, дори и когато впоследствие данъчнозадълженото лице изцяло е приспаднало платения за тези елементи ДДС на основание разпоредбите от националното право.

9 — C-299/11, EU:C:2012:698.

28. От друга страна, ако тези елементи от себестойността трябва да бъдат включени в данъчната основа, тогава запитващата юрисдикция си поставя въпроса по какъв начин трябва да се определи основата по отношение на стойността на правото на дългосрочно ползване. Тя иска по-конкретно да разбере по какъв начин се включва в данъчната основа на вътрешна доставка стойността на възнагражденията за ползване, дължими впоследствие.

29. При тези условия Hoge Raad der Nederlanden (Върховният съд на Нидерландия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Следва ли член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че в данъчната основа на доставката по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива не следва да се включва себестойността на земята или другите суровини и материали, за които данъчнозадълженото лице е платило ДДС при придобиването им, което в случая е станало посредством учредяването на вещно право на ползване върху недвижим имот? Различно ли е положението, ако въз основа на националните разпоредби — независимо дали в това отношение те са в съответствие с Шеста директива или не — данъчнозадълженото лице е приспаднало този ДДС при придобиването?
- 2) Следва ли в случай като настоящия — в който земята е придобита заедно с намиращата се върху нея сграда в строеж посредством учредяването на вещно право по смисъла на член 5, параграф 3, буква б) от Шеста директива — член 11, А, параграф 1, буква б) от тази директива да се тълкува в смисъл, че цената на правото на дългосрочно ползване, т.е. стойността на ежегодно дължимите за периода на съществуване или за остатъка от периода на съществуване на вещното право суми, се включва в данъчната основа на доставката по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива?“.

III – Производство пред Съда

30. Актът за преюдициално запитване постъпва в Съда на 18 март 2014 г. Oudeland, нидерландското правителство и Европейската комисия представят писмени становища и излагат устно доводите си в съдебното заседание, проведено на 16 юли 2015 г.

IV – Правен анализ

A – Предварителни бележки

31. Преди да бъде даден отговор на въпросите, поставени от запитващата юрисдикция, следва най-общо да се очертае режимът на ДДС, приложим по отношение на вътрешните доставки, както и смисълът и целта на този режим, изведени от практиката на Съда.

32. Съгласно член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, понастоящем член 18, буква а) от Директива 2006/112, държавите членки могат да третираят като възмездна доставка на стоки, и съответно да облагат с ДДС, сделките, наричани „вътрешни доставки“, когато данъчнозадължено лице употребява за целите на икономическата си дейност стока, която е произвел, изградил, добил, преработил, закупил или внесъл в хода на тази си дейност, ако при придобиване на тази стока от друго данъчнозадължено лице ДДС не подлежи изцяло на приспадане.

33. В този случай съгласно член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, понастоящем член 74 от Директива 2006/112, данъчната основа за тези доставки е или покупната цена на стоките или на сходни стоки, или при липса на покупна цена — себестойността, определена към момента на доставката. От акта за преюдициално запитване се установява безспорно, че в случая данъчната основа е определена въз основа на себестойността. Няма спор и че тази себестойност включва цената на учреденото право на дългосрочно ползване и цената на довършителните работи на сградата.

34. Видно от практиката на Съда, член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива се отнася до положения, в които не може да се приложи механизмът на приспадане, предвиден като общо правило както в Шеста директива, така и в Директива 2006/112. Чрез прилагане на този механизъм, доколкото стоките се ползват за целите на осъществяването на икономическа дейност, при която с ДДС се облагат извършените доставки, се налага да се приспадне платеният ДДС по получените доставки на тези стоки, за да се избегне двойното данъчно облагане. За разлика от това, когато придобити от данъчнозадължено лице стоки се използват за извършване на освободени доставки, приспадане на платения при предходните доставки данък върху тези стоки не би могло да има. Разглежданата разпоредба засяга точно тази последна хипотеза, а именно положение, при което последващо приспадане на платения при предходните доставки ДДС е изключено, тъй като извършваната икономическа дейност е освободена от ДДС¹⁰.

35. В частност посочената разпоредба позволява на държавите членки да уредят данъчното си законодателство по такъв начин, че предприятията, които поради осъществяваната от тях освободена от облагане с ДДС дейност нямат възможност да приспадат заплатен от тях ДДС при придобиване на техните стопански активи, да не бъдат поставяни в по-неблагоприятно положение отколкото техните конкуренти, които упражняват същата дейност, като ползват придобити без заплащане на ДДС стоки, които са произвели сами или, в по-общ план, са придобили в хода на своята икономическа дейност. За да може тези конкуренти да понесат данъчна тежест, идентична с възлаганата на предприятията, придобили стоките си от трети лица, разглежданата разпоредба предоставя възможност на държавите членки да третират ползването на стоки, придобити в хода на осъществяваната икономическа дейност за нуждите на осъществяваната от предприятието освободена от облагане с ДДС дейност, като възмездна доставка на стоки, и вследствие на това да обложат с ДДС посоченото ползване¹¹.

36. От тези съображения следва, че целта на разпоредбата, която позволява на държавите членки да облагат с ДДС вътрешните доставки, е да предотврати нарушаване на конкуренцията, като гарантира равно третиране на данъчнозадължените лица в съответствие с принципа на данъчен неутралитет, който е основополагащ за системата на ДДС¹². Тази разпоредба има за цел по-специално ефективно да елиминира всяко неравенство в областта на облагането с ДДС, съществуващо между данъчнозадължените лица, придобили стоки от друго данъчнозадължено лице, и онези, придобили стоки в хода на осъществяваната от тях икономическа дейност. Тя има за цел данъчнозадължено лице, което ползва за нуждите на освободена от облагане дейност стоки, придобити в хода на икономическата си дейност, да понесе същата данъчна тежест, както и неговите конкуренти, осъществяващи идентична дейност посредством стоки, придобити изцяло от трети лица¹³.

37. На преюдициалните въпроси, поставени от запитващата юрисдикция, следва да се отговори, като се вземат предвид тези изведени в съдебната практика принципи.

10 — Решение Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, т. 25).

11 — Пак там (т. 26).

12 — Заключение на генералния адвокат Mazák по дело Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:561, т. 45 и 47 и цитираната съдебна практика).

13 — Решение Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, т. 27 и 28).

Б – По първия преюдициален въпрос

38. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 5, параграф 7, буква а) и член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че употребата от данъчнозадължено лице за нуждите на освободена от облагане с ДДС икономическа дейност на сграда, построена върху земя, върху която данъчнозадълженото лице е придобило вещно право, даващо му правото да използва земята и сградата, чието довършване е възложил на трето лице, може да бъде обложена с ДДС при данъчна основа стойността на придобитото вещно право и разходите за довършване на сградата, когато данъчнозадълженото лице вече е заплатило ДДС за тази стойност и тези разходи, но и вече го е приспаднало изцяло.

39. От акта за преюдициално запитване се установява, че с този преюдициален въпрос Hoge Raad der Nederlanden (Върховният съд на Нидерландия) по същество иска да се уточни обхватът на решение Gemeente Vlaardingen¹⁴. Това решение се отнася до аналогичен случай, при който община възлага на трети лица преустройството на спортни игрища, нейна собственост, и впоследствие ги отдава под наем като освободена от ДДС дейност. В това решение Съдът приема, че двете посочени по-горе разпоредби от Шеста директива допускат ползването от данъчнозадължено лице за нуждите на освободена от облагане с ДДС икономическа дейност на негова собствена земя, преобразувана за негова сметка от трето лице, да бъде предмет на облагане с ДДС, при данъчна основа, представляваща сбора от стойността на земята, върху която са разположени игрищата, и разходите за тяхното преобразуване, дотолкова, доколкото посоченото данъчнозадължено лице все още не е заплатило ДДС върху стойността на тази земя и върху тези разходи¹⁵.

40. По същество въпросът на запитващата юрисдикция има за цел да изясни съдържанието на израза „все още не е заплатило ДДС върху стойността на тази земя и на тези разходи“, използван от Съда в това решение, и в частност да разбере дали от основата за облагане с ДДС следва да бъдат изключени елементите от себестойността — в случая стойността на правото на дългосрочно ползване и разходите за довършителните работи на сградата — за които данъчнозадълженото лице е платило ДДС, но и го е приспаднало изцяло.

41. Докато нидерландското правителство и Oudeland се съгласяват, че ако платеният за елементите на себестойността на вътрешната доставка ДДС е бил приспаднал, двойно или повторно облагане няма, поради което тези елементи могат да бъдат взети предвид в данъчната основа на посочената доставка, от своя страна Комисията изтъква, че член 5, параграф 7, буква а) и член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива изобщо не са приложими в разглеждания случай, доколкото Oudeland вече е платило ДДС за тази доставка и за довършителните работи на сградата. Според Комисията, за да бъде коригирано положението на Oudeland от гледна точка на ДДС, би трябвало да се прибегне до механизма на корекция на приспаданията, предвиден в член 20 от Шеста директива.

42. Уместно е предварително да се разгледа въпросът за оспорваната от Комисията приложимост на разпоредбите относно облагането на вътрешните доставки в случай като настоящия. От гледна точка на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива и релевантната съдебна практика прилагането на тези разпоредби е в зависимост от изпълнението на три кумулативни условия¹⁶. Първо, данъчнозадълженото лице трябва да е получило стоката в хода на икономическата си дейност, включително в случаите, когато е предоставило материали или земя за построяването на недвижим имот от трети лица. Второ, данъчнозадълженото лице

14 — Пак там.

15 — Пак там (т. 37 и диспозитива на решението).

16 — В това отношение вж. заключението на генералния адвокат Sharpston по дело Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:267, т. 60—62), на което Съдът се позовава в точка 32 от решение Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

трябва да използва тази стока за нуждите на икономическата си дейност. Трето, придобиването на тази стока изцяло от друго данъчнозадължено лице да не му дава право да приспадне изцяло ДДС. Ако тези три условия са изпълнени, употребата на стоката за нуждите на икономическата дейност трябва да се третира като облагаема доставка¹⁷.

43. Запитващата юрисдикция трябва да установи конкретно дали в случая тези три условия са изпълнени. Нито едно обстоятелство по делото не говори за обратното и както запитващата юрисдикция, така и страните в спора в главното производство приемат приложимостта на разглежданата разпоредба в случая. Най-напред, сградата е придобита в хода на икономическата дейност, довършена е от трето лице върху земя и с материали, предоставени от Oudeland¹⁸. По-нататък, с отдаването ѝ под наем тази вещь се употребява за нуждите на икономическата дейност. Освен това, доколкото сградата се използва не само за облагаеми доставки, ако тя беше изцяло придобита от друго данъчнозадължено лице, не би било възможно да се приспадне платеният ДДС в пълен размер.

44. Ако се приеме, че по отношение на доставката са приложими разпоредбите относно облагането на вътрешните доставки, от практиката на Съда се установява, че облагането на тази доставка с ДДС би трябвало да стане по следния начин.

45. Най-напред, пълният размер на платения от данъчнозадълженото лице ДДС при придобиването на вещите за нуждите на последващата им употреба би следвало да подлежи на приспадане съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива¹⁹. От това следва, че Oudeland основателно е платило и впоследствие е приспаднало ДДС за разходите, свързани с учредяването на правото на дългосрочно ползване и с довършването на сградата.

46. По-нататък, самото използване на вещта подлежи на облагане с ДДС и неговият размер, който данъчнозадълженото лице трябва да начисли, трябва да бъде определен в съответствие с член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива върху данъчна основа, представляваща общата стойност на всеки от елементите му, като се има предвид, че за тези елементи не трябва преди това да е заплащан ДДС²⁰.

47. Въпросът на запитващата юрисдикция възниква именно на този етап. Доколкото Oudeland вече е платило ДДС за учредяването на правото на дългосрочно ползване и за довършителните работи на сградата, но и го е приспаднало, могат ли тези елементи от себестойността на използваната за собствената икономическа дейност вещь да бъдат взети предвид при определяне на основата за облагане с ДДС на употребата на тази вещь като предмет на вътрешна доставка?

48. В решение Gemeente Vlaardingen Съдът потвърждава, че възможността за приравнено на възмездна доставка третиране не би следвало да бъде използвана, за да се начисли ДДС в определен размер върху стойността на стоките, предоставени от съответното данъчнозадължено лице на разположението на трети лица, които са завършили или подобрили тези стоки, при условие че при предходно облагане това данъчнозадължено лице вече е *заплатило* ДДС върху посочената стойност²¹. Съдът пояснява, че подобно повторно облагане е несъвместимо, най-напред, с основната характеристика на ДДС, че се начислява върху добавената стойност на съответните стоки или услуги, като дължимият ДДС при извършването на дадена сделка се изчислява след приспадане на платения при извършването на предходната

17 — Пак там (т. 61).

18 — Това положение изглежда сравнимо с положенията, разглеждани в решения Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) и Gemeente 's Hertogenbosch (C 92/13, EU:C:2014:2188).

19 — Решение Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, т. 34).

20 — Решение Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, т. 35), което се позовава на решение Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, т. 28—33).

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, т. 32. Курсивът е мой.

сделка данък. Освен това подобно повторно облагане би било несъвместимо и с целта на посочената възможност за приравнено третиране, която се изразява впрочем в това да позволи на държавите членки да обложат с ДДС ползването на стоки за нуждите на освободени от облагане с ДДС дейности, но при никакви обстоятелства не упълномощава тези държави да облагат няколкократно с ДДС една и съща част от стойността на тези стоки²².

49. Както по същество твърдят Oudeland и нидерландското правителство, от тези съображения следва, че Съдът цели избягване на многократното облагане, а именно същинско, а не само формално двойно облагане. Впрочем повторно облагане няма, ако съобразно основната характеристика на системата на ДДС, на която се позовава Съдът, платеният ДДС за елементите от себестойността, които са включени в основата за облагане на вътрешната доставка, е бил приспаднал. Единствено когато платеният за тези елементи ДДС остава за сметка на данъчнозадълженото лице, тъй като то не го е приспаднало, тези елементи не трябва да бъдат включени в данъчната основа на вътрешната доставка.

50. Това тълкуване се потвърждава и от практиката на Съда. Всъщност, от една страна, в споменатото решение *Rechtbank te 's-Gravenhage* Съдът вече не използва думата „внесен“, а уточнява, че за елементите, които трябва да бъдат включени в данъчната основа, не трябва преди това да е „заплащан“ ДДС²³. От друга страна, в по-новото си решение *Property Development Company*²⁴ Съдът потвърждава, че „данъчната основа по член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива в никакъв случай не бива да включва стойности, върху които данъчнозадълженото лице вече е платило ДДС, без да може след това да си го приспадне“²⁵. От това следва, че стойностите, върху които данъчнозадълженото лице вече е платило ДДС, но го е приспаднало, могат да бъдат включени в посочената данъчна основа.

51. Следователно обстоятелството, че в главното производство е бил платен ДДС за учреденото право на дългосрочно ползване и за довършването на сградата, не е пречка тези елементи от себестойността да бъдат взети предвид в данъчната основа на доставката по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, доколкото ДДС за тях е бил приспаднал.

52. Уместно е да се отбележи още, че тъй като недвижимият имот се използва само частично за дейности, освободени от ДДС (в случая в главното производство 87,5 % от площта на сградата), приспадането на ДДС ще бъде изключено само в такова съотношение. За останалата част, доколкото съответните стоки, или 12,5 % от площта на сградата, се използват за извършване на облагаеми доставки, на основание член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива Oudeland по принцип има право да приспадне от дължимия данък платения за вътрешната доставка ДДС²⁶.

53. Следва да бъде отхвърлен и доводът на Комисията, която, като се позовава изрично на решение *Gemeente Leusden и Holin Groep*²⁷, твърди, че за да бъде извършена корекция в положението на Oudeland от гледна точка на ДДС, би следвало да се прибегне към механизма на корекция на приспаданията, предвиден в член 20 от Шеста директива, и по-специално в параграф 2 от този член.

22 — Пак там.

23 — Решение *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, т. 35, цитирана и възпроизведена в точка 46 от настоящото заключение).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265.

25 — Пак там (т. 42).

26 — Решение *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, т. 36).

27 — C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, и по-специално т. 90 и сл.

54. В решение Gemeente Leusden и Holin Groep Съдът потвърждава, че третирането като възмездна доставка съгласно член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива и корекцията на ДДС за дълготрайните активи, предвидена в член 20, параграф 2 от същата директива, са два механизма, които имат един и същ *икономически ефект*, а именно да принудят едно данъчнозадължено лице да плати суми, съответстващи на приспадатите суми, на които не е имало право, но при различни условия за плащане. В действителност член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива предполага еднократно внасяне, а член 20, параграф 2 от същата директива предвижда в случаите на дълготрайни активи корекцията да се разпределя за определен брой години²⁸.

55. Въпреки това от същото решение следва, че макар двата механизма да имат един и същ икономически ефект, те не преследват една и съща цел. Всъщност единствено разпоредбата на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива се отнася до ползването на стока от данъчнозадълженото лице за нуждите на икономическата му дейност. От това следва, че когато е приложима, разпоредбата на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива е единственото възможно основание, на което от данъчнозадължено лице да се изискват суми, първоначално приспаднати за недвижим имот, който впоследствие се отдава под наем като освободена доставка²⁹.

56. Предвид всички гореизложени съображения предлагам на Съда да отговори на първия преюдициален въпрос, че член 5, параграф 7, буква а) и член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че употребата от данъчнозадължено лице за нуждите на освободена от облагане с ДДС икономическа дейност на сграда, построена върху земя, върху която данъчнозадълженото лице е придобило вещно право, даващо му право да ползва земята и довършената за негова сметка от трето лице сграда, може да се облага с ДДС при данъчна основа, представляваща стойността на придобитото вещно право и разходите за довършване на сградата, когато данъчнозадълженото лице вече е платило ДДС за тази стойност и тези разходи, но и вече го е приспаднало изцяло.

В – По втория преюдициален въпрос

57. С втория преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска от Съда да установи дали в случай като разглеждания, при който данъчнозадълженото лице е придобило земята заедно със сграда в строеж посредством учредено вещно право, член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че стойността на това вещно право, която трябва да бъде включена в данъчната основа на доставката по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от същата директива, следва да съответства на: общата сума на годишните възнаграждения, тоест на сбора от сумите, които трябва да се платят за всяка от годините през целия срок на вещното право, стойността на оставащите за плащане годишни възнаграждения за оставащия срок на правото на дългосрочно ползване или стойността на годишните възнаграждения, чийто падеж вече е настъпил.

58. Запитващата юрисдикция отбелязва най-напред, че Шеста директива не предвижда никакво правило относно данъчната основа за облагане на вещните права, посочени в член 5, параграф 3, буква б) от нея. Според нея, от една страна, може да се твърди, че стойността на дължимите напред във времето възнаграждения за придобиването на право на дългосрочно ползване не е част от себестойността на сградата, тъй като тези суми са насрещната престация за ограничено във времето право на ползване и не се дължат от получателя еднократно в момента на придобиване на това право, а в продължение на години.

28 — Пак там (т. 90 и 91). Курсивът е мой.

29 — Пак там (т. 92 и а contrario, т. 93).

59. От друга страна обаче, ако подобно на Кралство Нидерландия държавата членка се е възползвала от възможността да третира вещното право като материална вещь и по силата на националната правна уредба учредяването и прехвърлянето на такова вещно право по време на срока му не водят до данъчни задължения в зависимост от срока на използване на недвижимия имот и периодичните плащания, които трябва да се направят, а до еднократно дължим данък върху общия размер на договорените суми за целия период или за оставащия период (под формата на „капитализирано възнаграждение“), това би могло да означава, че към момента на доставката по член 3, параграф 1, буква h) от Закона за ДДС в себестойността трябва да се включи и стойността на оставащите възнаграждения за правото на дългосрочно ползване. Запитващата юрисдикция иска да се установи също дали такава национална правна уредба е съвместима с разпоредбата на член 10, параграф 2 от Шеста директива.

60. Oudeland счита, че предстоящите възнаграждения за правото на дългосрочно ползване не трябва да се вземат предвид при определяне на себестойността за данъчнозадълженото лице, доколкото член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива изрично предвижда, че себестойността трябва да бъде определена към момента на осъществяване на вътрешната доставка. За разлика от него нидерландското правителство твърди, че следва да бъде взета предвид капитализираната стойност на възнагражденията за правото на ползване за целия срок на правото на дългосрочно ползване, която представлява общата стойност на насрещната престация за правото на дългосрочно ползване, договорена между страните при учредяването на това право.

61. Най-напред следва да се напомни, че правилото по член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, съгласно което данъчната основа за доставките, посочени по-конкретно в член 5, параграф 7, буква а) от Директивата, е „покупната цена на стоките или на подобни стоки, или когато няма покупна цена, себестойността, определена към момента на доставката“, съставлява изключение от общото правило по член 11, А, параграф 1, буква а) от същата директива, съгласно което данъчната основа за облагаемите с ДДС доставки е възнаграждението за доставката на стоки или услуги, предмет на тези сделки³⁰.

62. Освен това от посочения член 11, А, параграф 1, буква б) недвусмислено следва, че данъчната основа при употреба по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива е „себестойността“, определена към момента на доставката, единствено в случай че няма покупна цена на стоките или на подобни стоки³¹. Ето защо критерият на себестойността е критерий за определяне на данъчната основа, който би могъл да се нарече „двойно остатъчен“, тъй като се прилага единствено когато не може да се приложи нито общият критерий на насрещната престация, нито субсидиарният критерий на покупната цена на стоките или на подобни стоки³².

63. Както посочих в точка 33 от настоящото заключение, доколкото според запитващата юрисдикция няма спор, че в случая няма покупна цена на подобна стока, именно себестойността е релевантният критерий за определяне на данъчната основа на разглежданата доставка.

30 — Вж. решение *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, т. 33 и 34) и по аналогия, по отношение на членове 73 и 74 от Директива 2006/112, решение *Маринов* (C-142/12, EU:C:2013:292, т. 31). В действителност сделките, посочени в член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, се изразяват по-специално в употреба на стоки, придобити в хода на икономическата дейност за нуждите на освободена от облагане с ДДС икономическа дейност. Във всички случаи на доставка, третирана като възмездна, данъчнозадълженото лице не получава никаква реална насрещна престация, която да послужи като данъчна основа за начисляване на ДДС, вследствие на което общото правило по член 11, А, параграф 1, буква а) от Директивата не може да се приложи.

31 — Решение *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, т. 37).

32 — По отношение на критерия „себестойност“, вж. съображенията в точка 39 от заключението на генералния адвокат Sharpston по дело *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:152).

64. Съдебната практика дава някои указания относно прилагането на този критерий. Така например за определяне на себестойността е уместно да се разгледат подробно всички елементи от цената, които са довели до образуването ѝ³³. Освен това за определяне на данъчната основа по смисъла на член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива е уместно да се използва общата стойност на всички елементи, които трябва да бъдат взети предвид³⁴. По-нататък, от самия текст на разпоредбата се установява, че себестойността следва да бъде определена към момента на облагаемата доставка, а именно към момента, в който стоката влиза в употреба за извършване на освободената дейност³⁵.

65. Освен това, както основателно изтъква нидерландското правителство, когато се прилага за определяне на данъчната основа на употреба по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, разпоредбата на член 11, А, параграф 1, буква б) от същата директива трябва да се разглежда от перспективата на специфичната цел, която първата разпоредба преследва, изложена в точки 34—36 от настоящото заключение, а именно да предотврати нарушаване на конкуренцията, като гарантира равно третиране на данъчнозадължените лица в съответствие с принципа на данъчен неутралитет.

66. Накрая, трябва да се вземе предвид и фактът, че в случая по силата на националната разпоредба, основаваща се на член 5, параграф 3, буква а) от Шеста директива³⁶, учредяването на правото на дългосрочно ползване е приравнено на доставка на стока.

67. От всички тези съображения следва, че за да бъде гарантирано равното третиране на данъчнозадължените лица, определянето на общата себестойност за целите на облагане на употребата за нуждите на извършвана освободена дейност на придобитата в хода на икономическата дейност стока трябва да има за цел да наложи на заинтересованото лице, в случая Oudeland, същата данъчна тежест, каквато би била наложена на референтен конкурент, който упражнява същата освободена дейност посредством вещ (в случая земята и завършената сграда), върху която е придобил право на дългосрочно ползване и за което е платил ДДС, което обаче не би могъл да приспадне, тъй като дейността, за която ползва тази вещ, е освободена.

68. В случай като разглеждания тази обща себестойност ще бъде съставена, от една страна, от общата стойност на разходите за довършване на сградата, и от друга страна, от общия размер на себестойността на учреденото право на дългосрочно ползване (върху земята и върху сградата в строеж), определен към момента, в който сградата влиза в употреба за извършване на освободената дейност. По мое мнение последният размер съответства на стойността (капитализирана) на оставащите за плащане суми за годишно възнаграждение към момента на влизане в употреба на вещта. В действителност този размер съответства на разходите, които референтният конкурент би направил — с цел да упражнява същата освободена дейност — за да придобие правото на дългосрочно ползване на вещта за срок, съответстващ на срока на вещното право на заинтересованото лице върху вещта към момента на влизането ѝ в употреба за извършване на освободената дейност.

69. В това отношение е уместно да се припомни, че учредяването на дългосрочно право на ползване, което е вещно право, водещо началото си от римското право, се характеризира с предоставянето на ползвателя за уговорен срок и срещу възнаграждение на същото право на ползване на вещта, с каквото разполага собственикът, което изключва правото на всяко друго лице да се ползва от нея, както и с обстоятелството, че учредителят става собственик на

33 — Решение Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, т. 40 in fine).

34 — Вж. по аналогия решения Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, т. 28) и Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, т. 35).

35 — Вж. решение Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, т. 30).

36 — По-конкретно член 3, параграф 2 от Закона за ДДС (вж. точка 14 от настоящото заключение).

подобренията и на приращанията, извършени от ползвателя за срока на ползването³⁷. Начинът на заплащане на възнаграждението може да бъде договарян между страните и може да се извърши еднократно или да бъде разсрочен във времето (както в случая под формата на годишни вноски).

70. Тъй като съществен елемент от правото на дългосрочно ползване е, че предоставянето на това право е ограничено във времето, ясно е, че общата стойност на учредяването на такова право е пропорционална на срока на предоставяне на свързаното с нея право. Следователно тази стойност намалява в течение на времето.

71. Така например, ако Oudeland беше започнало да употребява завършената сграда за нуждите на освободената дейност 10 години след учредяването на правото на дългосрочно ползване за срок от 20 години, референтният конкурент, посочен в точка 67 от настоящото заключение, би бил данъчнозадължено лице, което, за да извършва освободена дейност по отдаване под наем, би трябвало да придобие право на дългосрочно ползване (за което би платил ДДС без право впоследствие да го приспадне) само за срок от 10 години. В такъв случай не би било оправдано заинтересованото лице, което употребява вещта по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива (каквото в случая е Oudeland), да дължи ДДС върху общата стойност на договорените годишни възнаграждения за целия срок на правото на дългосрочно ползване. Тази стойност в действителност няма да съответства на себестойността на правото на дългосрочно ползване, *определена към момента, в който започва употребата*.

72. По тези съображения, от една страна, аз не считам, за разлика от нидерландското правителство, че капитализираната стойност на възнагражденията за целия срок на правото на дългосрочно ползване съответства на общия размер на себестойността на правото на дългосрочно ползване, определен към момента на употребата на вещта³⁸. Това би било така единствено ако употребата на вещта започва към момента на учредяване на правото на дългосрочно ползване.

73. От друга страна, по същите съображения ми се струва изключено, за разлика от това, което изтъква Oudeland, себестойността на правото на дългосрочно ползване да отговаря само на размера на вече платените годишни възнаграждения. В действителност тази стойност не отговаря на стойността на правото на дългосрочно ползване, определена към момента, в който вещта влиза в употреба. В това отношение, за разлика от твърденията на Oudeland, обстоятелството, че себестойността все още не е изцяло платена, е ирелевантно за целите на определянето на себестойността, за каквато трябва да се приеме разходът, който би направил референтният конкурент, посочен в точка 67 от настоящото заключение.

74. Накрая, що се отнася до съмненията на запитващата юрисдикция относно съвместимостта с член 10, параграф 2 от Шеста директива на нидерландската правна уредба, която предвижда, че при учредяване или прехвърляне на вещно право се заплаща ДДС еднократно върху общия размер на договореното възнаграждение за целия период, отбелязвам, че съгласно твърденията на самата запитваща юрисдикция висящото пред нея дело не е пример за случай, уреден от тази разпоредба. Ето защо аз не считам, че за Съда е наистина необходимо да разгледа този въпрос в

37 — Вж. решение *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, т. 55), което се отнася до право на плодopolзване — вещно право като правото на дългосрочно ползване. Без по мое мнение да е необходимо да се занимаваме с разликите или приликите между правото на дългосрочно ползване и наема на недвижими вещи, се ограничавам да посоча, че съществена разлика между двете правни положения, която да оправдае различно данъчно третиране, е обстоятелството, че учредяването на право на дългосрочно ползване като вещно право може да бъде приравнено на възмездна доставка по член 5, параграф 3, буква б) от Шеста директива, докато отдаването под наем не може.

38 — С оглед на посоченото в точка 67 от настоящото заключение не мога да се съглася с препоръчания от нидерландското правителство подход, според който референтен конкурент е данъчнозадължено лице, което упражнява същата облагаема дейност, като е придобило изцяло собствеността върху недвижимия имот от трето лице. Всъщност цената на придобиване на правото на дългосрочно ползване върху определена вещь по необходимост е по-ниска от цената на придобиване на собствеността върху същата вещь. Ето защо не става въпрос за две сравними цени.

рамките на настоящото дело. В това отношение отбелязвам само, че при всяко едно положение критерият, предвиден в разпоредбата, чието тълкуване е поискано с втория преюдициален въпрос, а именно член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, е себестойността, така че данъчната основа по тази разпоредба следва да бъде сбор от елементите от себестойността, независимо от договорените условия за плащане.

75. В заключение, считам, че на втория преюдициален въпрос следва да се отговори в смисъл, че в случай като разглеждания в главното производство, при който данъчнозадълженото лице е придобило земя със сграда в строеж посредством учредяването на вещно право, член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че стойността на това вещно право, която трябва да се включи в данъчната основа на доставката по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Директивата, трябва да отговаря на общата стойност на оставащите за плащане суми за годишно възнаграждение към момента на влизане на вещта в употреба.

V – Заключение

76. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Hoge Raad der Nederlanden (Върховния съд на Нидерландия), по следния начин:

- „1) Член 5, параграф 7, буква а) и член 11, А, параграф 1, буква б) 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 тълкуват в смисъл, че употребата от данъчнозадължено лице за нуждите на освободена от облагане с данък върху добавената стойност икономическа дейност на сграда, построена върху земя, върху която данъчнозадълженото лице е придобило вещно право, даващо му право да ползва земята и довършената за негова сметка от трето лице сграда, може да се облага с данък върху добавената стойност при данъчна основа, представляваща стойността на придобитото вещно право и разходите за довършване на сградата, когато данъчнозадълженото лице вече е платило данък върху добавената стойност за тази стойност и тези разходи, но и вече го е приспаднало изцяло.
- 2) В случай като разглеждания в главното производство, при който данъчнозадълженото лице е придобило земя със сграда в строеж посредством учредяването на вещно право, член 11, А, параграф 1, буква б) от Директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че стойността на това вещно право, която следва да бъде включена в данъчната основа на доставката по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от същата директива, трябва да съответства на общата стойност на оставащите за плащане годишни възнаграждения към момента на влизане на вещта в употреба“.