



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

28 април 2016 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — ДДС — Облагаеми сделки — Употреба за нуждите на икономическата дейност на стоки, придобити „в рамките на икономическата дейност“ — Третиране като възмездна доставка — Данъчна основа“

По дело C-128/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд, Нидерландия), с акт от 21 февруари 2014 г., постъпил в Съда на 18 март 2014 г., в рамките на производство по дело

Staatssecretaris van Financiën

срещу

Het Oudeland Beheer BV

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: А. Tizzano, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на председател на първи състав, F. Biltgen, А. Borg Barthet, Е. Levits (докладчик) и М. Berger, съдии,

генерален адвокат: Р. Mengozzi,

секретар: М. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 юли 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Het Oudeland Beheer BV, от А. J. de Ruiter, belastingadviseur,
- за нидерландското правителство, от К. Bulterman, С. S. Schillemans и М. Noort, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от W. Roels и С. Soulay, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 15 октомври 2015 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: нидерландски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5, параграф 3, буква б) и параграф 7, буква а), както и на 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 (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година (ОВ L 102, 1995 г., стр. 18, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите, Нидерландия) и Het Oudeland Beheer BV (наричано по-нататък „Oudeland“) относно определяне на данъчната основа на извършена от това дружество доставка по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Макар, считано от 1 януари 2007 г., Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) да я отменя и заменя, Шеста директива остава приложима към спора в главното производство поради датата на настъпване на разглежданите в него факти.
- 4 Член 2 от Шеста директива гласи:
„С данък върху добавената стойност се облагат:
 1. доставката на стоки и услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество [...]“ [неофициален превод].
- 5 Член 5 от същата директива, озаглавен „Доставка на стоки“, предвижда:
 - „1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане като собственик с материално имущество.
[...]
 3. Държавите членки могат да считат за материална вещ и следното:
[...]
 - б) вещни права, които дават на титуляря им правото на ползване върху недвижими имоти;
[...]
 5. Държавите членки могат да считат за доставка по смисъла на параграф 1 предоставянето на определени строителни работи.
[...]

7. Държавите членки могат да третират като възмездна доставка:

- а) 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 данък върху добавената стойност, ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане;

[...]“ [неофициален превод].

6 Член 11 от Шеста директива предвижда:

„А. На територията на страната

1. „Данъчната основа е:

- а) при доставките на стоки и услуги, различни от посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката;
- б) при доставките, посочени в член 5, параграфи 6 и 7, покупната цена на стоките или на подобни стоки, или, когато няма покупна цена — себестойността, определена към момента на доставката;

[...]“ [неофициален превод].

7 Член 13 от посочената директива, озаглавен „Освободени доставки на територията на страната“, гласи:

„Б. Други освободени доставки Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на предвидените по-долу правила за освободени доставки и да предотвратят възможна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност: [...]“

- ж) доставката на сгради или части от сгради, както и на прилежащата им земя, с изключение на случаите, посочени в член 4, параграф 3, буква а); [...]

В. Опции Държавите членки могат да дават на данъчнозадължените лица право на избор по отношение на данъчното облагане в случаите на:

- а) отдаване под наем или аренда на недвижими имоти; [...] Държавите членки могат да ограничават обхвата на правото на избор и определят реда за неговото прилагане“ [неофициален превод].

8 Член 17 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, гласи:

„1. Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

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

[...]

в) дължимия данък върху добавената стойност съгласно член 5, параграф 7, буква а) и член 6, параграф 3.

[...]

5. В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане в съответствие с параграфи 2 и 3, така и на сделки, по отношение на които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, само такава част от данъкът върху добавената стойност, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане.

[...]“ [неофициален превод].

Нидерландското право

9 Член 3 от Wet op de Omzetbelasting 1968 (Законът за данъка върху добавената стойност от 1968 г.) в редакцията му, приложима в главното производство (наричан по-нататък „Wet OB“), предвижда:

„1. За доставки на стоки се считат:

[...]

с) доставката на недвижими имоти от лицето, което ги е построило или предоставило, с изключение на незастроена земя, различна от земята за строеж [...]

[...]

h) 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; настоящият раздел не се прилага по отношение на незастроена земя, различна от земята за строеж [...]

[...]

2. За доставка на стоки се счита и учредяването, прехвърлянето, промяната, отказът или прекратяването на права върху недвижими имоти, с изключение на ипотеката, арендата и наема на земя, 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“.

10 Член 8, параграфи 3 и 5 от Wet OB гласи:

„3. При доставки като тези по член 3, параграф 1, букви g) и h) и по член 3а, параграф 1 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“.

[...]

5. С акт от общ характер може да се определи до каква степен:

[...]

b) разходите, свързани със собственост на имот, по отношение на който е сключен договор за наем или аренда, учредено е право на дългосрочно ползване, право на строеж, сервитут, право на надстрояване или пристрояване, право на включване в поземлено дружество (*lidmaatschapsrechten*) и други подобни права, спадат към насрещната престация;

[...]“.

11 Член 5 от Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Правилник за прилагане на закона за данъка върху оборота от 1968 г., наричан по-нататък „Правилникът за прилагане“) предвижда:

„1. При учредяване, прехвърляне, отказ или прекратяване на право на дългосрочно ползване, право на строеж или сервитут възнаграждението за правото на дългосрочно ползване, за правото на строеж или за сервитута е част от насрещната престация, като не може да надхвърля икономическата стойност на вещта, върху която е учредено правото. Икономическата стойност включва най-малкото цената на придобиване, в това число и данъка върху оборота, на недвижимия имот, която би платило трето независимо лице към момента на сделката.

[...]

5. Стойността на възнаграждението за правото на дългосрочно ползване, за правото на строеж, наема, арендата или обезщетението се определя в съответствие с приложение А към настоящия правилник.

[...]“.

12 Приложение А към Правилника за прилагане гласи:

„[...]

b) Стойността на възнаграждението за правото на дългосрочно ползване, за правото на строеж, наема, арендата или обезщетението за определен срок се определя в размер на годишното възнаграждение, умножено по броя години, за които следва да се плаща [...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

13 На 8 март 2004 г. Oudeland сключва договор, по силата на който придобива право на дългосрочно ползване върху парцел, заедно с намиращата се в него офис сграда в строеж (наричана по-нататък „съответната офис сграда“), 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, а годишното възнаграждение за него — на 330 000 EUR.

- 14 Съгласно член 3, параграф 2 от Wet OB, основаван на член 5, параграф 3, буква б) от Шеста директива, учредяването на право на дългосрочно ползване се третира като доставка на недвижим имот за нуждите на облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) и следователно подлежи на облагане. По силата на член 8, параграф 5, буква б) от посочения закон, във връзка с член 5, параграф 5 от Правилника за прилагане, данъчната основа на доставка като разглежданата в главното производство включва стойността на правото на дългосрочно ползване, изчислена в съответствие с буква б) от приложение А към Правилника за прилагане, тоест капитализираната стойност на цялото възнаграждение за правото на дългосрочно ползване. В случая тази стойност възлиза на 3 844 500 EUR.
- 15 Разглежданото в главното производство учредяване на право на дългосрочно ползване следователно подлежи на облагане с ДДС. Oudeland плаща данък в размер на 730 455 EUR на предприемача, учредил му правото на дългосрочно ползване, като впоследствие приспада сумата в декларацията си за ДДС за март 2004 г.
- 16 След учредяването му на право на дългосрочно ползване Oudeland възлага завършването на строежа на съответната офис сграда и приема обекта като готов за ползване. Разходите за довършване на сградата са в размер на 1 571 749 EUR. Върху тази сума Oudeland плаща ДДС в размер на 298 632 EUR, като веднага след това го приспада изцяло. По време на довършителните работи на сградата настъпва падежът на първото годишно възнаграждение за правото на дългосрочно ползване и Oudeland го плаща.
- 17 Oudeland отдава под наем съответната офис сграда, считано от 1 юни 2004 г. На основание на приложимото национално законодателство, прието в изпълнение на член 13, С, буква а) от Шеста директива, Oudeland избира със съгласието на наемателите, една част от сградата да не се ползва от предвиденото за отдаване под наем на недвижими имоти освобождаване от ДДС. Отдаването под наем на останалата част от сградата е освободено от ДДС.
- 18 Oudeland счита, че отдаването под наем на съответната офис сграда трябва да се квалифицира като доставка за нуждите на осъществяваната от него икономическа дейност на произведена в хода на тази дейност стока по смисъла на член 3, параграф 1, буква h) от Wet OB и на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива. То плаща ДДС за отдаването под наем на частта от офис сградата, за която ползва освобождаване от ДДС и за която съответно няма право на приспадане. В декларацията си Oudeland определя данъчната основа за разглежданата в главното производство доставка, като включва всички разходи за довършване на строежа без ДДС и добавя годишното възнаграждение за правото на дългосрочно ползване, чийто падеж вече е настъпил към момента на доставката.
- 19 Данъчната администрация счита, че данъчната основа за отдаването на съответната офис сграда под наем трябва да се определи въз основа на разходите за довършване на строежа, увеличени с капитализираната сума на всички годишни възнаграждения. На Oudeland е издаден и връчен ревизионен акт за периода 1—30 юни 2004 г. за сума, изчислена върху разликата между данъчната основа, определена от Oudeland, и тази, определена от данъчната администрация. Oudeland подава жалба по административен ред срещу ревизионния акт, която е отхвърлена.
- 20 След като Rechtbank te 's-Gravenhage (Първоинстанционен съд Хага, Нидерландия) отхвърля като неоснователна жалбата му срещу решението за отхвърляне на жалбата му по административен ред, Oudeland подава въззивна жалба пред Gerechtshof te 's-Gravenhage (Въззивен съд Хага, Нидерландия).

- 21 Въззивният съд приема, че на основание член 8, параграф 3 от Wet OV данъчната основа по смисъла на член 3, параграф 1, буква h) от посочения закон включва себестойността на парцела, върху който Oudeland има учредено дългосрочно право на ползване, като за тази цел трябва да се вземе стойността на парцела за Oudeland към момента на доставката по член 3, параграф 1, буква h) от Wet OV. Освен това според въззивния съд парцелът не може да има същата стойност, каквато би имал към същия момент за собственика, а трябва да се ограничи до платеното преди довършването на съответната офис сграда годишно възнаграждение за правото на ползване.
- 22 Поради това Gerechtshof te 's-Gravenhage (Въззивен съд Хага) отменя решението на Rechtbank te 's-Gravenhage (Първоинстанционен съд Хага), решението на данъчната администрация за отхвърляне на жалбата по административен ред на Oudeland и връчения на дружеството ревизионен акт.
- 23 Държавният секретар по финансите подава пред Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд, Нидерландия) касационна жалба срещу въззивното решение.
- 24 Спорът между страните се отнася до начина на определяне на данъчната основа на доставка по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива. Според Oudeland данъчната основа включва само платените до датата на доставката суми, а именно годишните възнаграждения за правото на дългосрочно ползване, чийто падеж вече е настъпил към тази дата, както и разходите за довършване на съответната офис сграда, докато държавният секретар по финансите счита, че стойността на правото на дългосрочно ползване следва да се определи въз основа на капитализираната стойност на всички годишни възнаграждения.
- 25 Запитващата юрисдикция иска да се установи дали в съответствие с решение от 8 ноември 2012 г., Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) от данъчната основа следва се изключат елементите от себестойността, върху които е платен ДДС, а именно стойността на правото на дългосрочно ползване и разходите за довършване на съответната офис сграда, както и дали това следва да е така и ако данъчнозадълженото лице е приспаднало платения на това основание ДДС веднага и в пълен размер.
- 26 В случай че посочените в предходната точка от настоящото решение елементи от себестойността трябва да се включат в данъчната основа по член 8, параграф 3 от Wet OV, във връзка с член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, запитващата юрисдикция иска да се установи как трябва да се определи тази основа, що се отнася до правото на дългосрочно ползване, и по-специално трябва ли в нея да се включи стойността на поетапно дължимите годишни възнаграждения за това право при доставка по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива.
- 27 При тези обстоятелства Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд, Нидерландия) решава да спре производството по делото 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?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 28 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че стойността на вещно право, което дава на титуляря си право на ползване върху недвижим имот, и разходите за довършване на построена в него офис сграда могат да се включат в данъчната основа на доставка по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, ако данъчнозадълженото лице вече е платило за тях ДДС, който обаче веднага и изцяло е приспаднало.
- 29 Член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива предвижда, че държавите членки могат да третираят като възмездна доставка 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 стоките ДДС, ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане.
- 30 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 (решение от 8 ноември 2012 г., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, т. 26).
- 31 Най-напред следва да се напомни, както се посочва и в точка 42 от заключението на генералния адвокат, че за да е приложим член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, трябва да са изпълнени три кумулативни условия.
- 32 На първо място, съответната стока трябва да е „произведен[а], изграден[а], добит[а], преработен[а] [...] в хода на [икономическата] дейност [на данъчнозадължено лице]“. Съдът приема, че за да може възможността за третиране като възмездна доставка да се използва по начин, елиминиращ ефективно всяко неравенство в областта на облагането с ДДС между данъчнозадължените лица, придобили стоки от други данъчнозадължени лица, и онези, придобили стоки в хода на осъществяваната от тях икономическа дейност, член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива се отнася не само до стоките, които са произведени, изградени, добити или преработени изцяло от съответното предприятие, но също и до стоките, които са произведени, изградени, добити или преработени от трето лице с предоставени от това предприятие материали, като приравненото третиране трябва да обхваща всички завършени или подобрени от третото лица стоки (вж. в този смисъл решения от 8 ноември 2012 г., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, т. 27 и 28, както и от 10 септември 2014 г., Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, т. 28).
- 33 На второ място, данъчнозадълженото лице трябва да използва тази стока за нуждите на икономическата си дейност.

- 34 На трето място, придобиването на стоката от друго данъчнозадължено лице не трябва да предоставя на първото данъчнозадължено лице право на пълно приспадане на ДДС.
- 35 Имайки предвид това уточнение, следва да се подчертае, че в случая, след като, от една страна, придобива право на дългосрочно ползване върху съответния парцел и върху намиращата се в него офис сграда в строеж, плаща за тази доставка ДДС, който приспада в декларацията си за ДДС за март 2004 г., и от друга страна, довършва строителството на сградата, плаща за разходите за довършването ѝ ДДС, който приспада, Oudeland отдава под наем същата офис сграда, като се отказва само частично от предвиденото за отдаване под наем на недвижими имоти освобождаване от ДДС.
- 36 Тъй като отдаването под наем от Oudeland на така завършената сграда се счита за употреба за нуждите на икономическата му дейност на придобита в хода същата дейност стока и тъй като част от сградата не се използва за облагаеми сделки, споменатото отдаване под наем се третира като доставка по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива и подлежи на облагане с ДДС.
- 37 Съгласно член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива данъчната основа при доставките, посочени в член 5, параграф 7, буква а) от същата директива, е „покупната цена на стоките или на подобни стоки или, когато няма покупна цена — себестойността, определена към момента на доставката“.
- 38 Съгласно направеното от Съда уточнение в това отношение от член 11, А, параграф 1, буква б) недвусмислено следва, че данъчната основа е „себестойността“ само в случай че няма покупна цена за стоките или за подобни стоки (решение от 23 април 2015 г., Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, т. 37).
- 39 Според запитващата юрисдикция в случая не може да се установи покупна цена на аналогична на съответната офис сграда стока. Поради това определяща е нейната себестойност.
- 40 Запитващата юрисдикция обаче иска да се установи дали елементите от себестойността, за които вече е платен ДДС, а именно стойността на правото на дългосрочно ползване и разходите за довършване на съответната офис сграда, трябва да се изключат от данъчната основа, при положение че на основание на разпоредбите от приложимото национално право данъчнозадълженото лице веднага и изцяло е приспаднало ДДС, който е платило за учредяването на правото на дългосрочно ползване и за довършването на сградата.
- 41 В това отношение Съдът уточнява, че възможността за приравнено на възмездна доставка третиране не би могла да се използва за събиране на ДДС за стоки, за които при предходно облагане данъчнозадълженото лице вече е платило ДДС (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2012 г., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, т. 32).
- 42 Всъщност подобно повторно облагане е несъвместимо както 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 сделка данък (вж. по-специално решения от 16 декември 1992 г., Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, т. 14, от 17 септември 1997 г., UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, т. 34 и от 29 април 2004 г., GIL Insurance и др., C-308/01, EU:C:2004:252, т. 33), така 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 стоки (решение от 8 ноември 2012 г., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, т. 32).

- 43 Както се посочва в точка 49 от заключението на генералния адвокат, третирането като възмездна доставка не води до повторно облагане, ако платеният за елементите от себестойността ДДС впоследствие е приспаднал. Всъщност тези елементи не трябва да се включват в данъчната основа по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива единствено когато платеният за тях ДДС е останал за сметка на данъчнозадълженото лице, тъй като то не го е приспаднало.
- 44 В това отношение Съдът приема, 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 (вж. решение от 23 април 2015 г., Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 45 Следователно, както се отбелязва и в точка 50 от заключението на генералния адвокат, стойностите, върху които данъчнозадълженото лице вече е платило ДДС, но го е приспаднало, могат да бъдат включени в данъчната основа по член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива.
- 46 С оглед на всички изложени съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че стойността на вещно право, което дава на титуляря си право на ползване върху недвижим имот, и разходите за довършване на построена в него офис сграда могат да се включат в данъчната основа на доставка по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, ако данъчнозадълженото лице вече е платило за тях ДДС, който обаче веднага и изцяло е приспаднало.

По втория въпрос

- 47 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали в случай като разглеждания в главното производство, в който парцелът и намиращата се в него сграда в строеж са придобити посредством учредяване на вещно право, което дава на титуляря си право на ползване на тези недвижими имоти, член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че стойността на вещното право, което следва да се вземе предвид в данъчната основа за доставка по член 5, параграф 7, буква а) от същата директива, съответства на стойността на ежегодно дължимите суми за целия срок на учреденото право на дългосрочно ползване, или съответства на стойността на дължимите суми за оставащия период.
- 48 На първо място, следва да се напомни уточненото в точки 38 и 39 от настоящото решение обстоятелство, че когато няма покупна цена на стоките или на подобни стоки, данъчната основа се определя от „себестойността“, както и че в случая покупна цена на аналогична на съответната офис сграда стока липсва.
- 49 Следователно данъчната основа на доставка по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива като тази в главното производство се определя от себестойността.
- 50 На второ място, видно от самия текст на член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, както себестойността, така и покупната цена на съответните стоки или на подобните на тях стоки трябва да се определят към момента на доставката по член 5, параграф 7, буква а) от същата директива.
- 51 На трето място, от значение е да се напомни и че съгласно националните правни разпоредби относно прилагането на възможността по член 5, параграф 3, буква б) от Шеста директива учредяването на право на дългосрочно ползване в случая се третира като доставка на стока. По отношение на учредяването на право на дългосрочно ползване за 20 години като разглежданото

в главното производство приложимите национални правни разпоредби предвиждат, че при такава доставка възнаграждението се определя въз основа на фиксирана годишна сума, умножена по броя на годините, за които се дължи плащането ѝ, като така получената сума впоследствие се коригира или капитализира към момента на учредяване на правото в съответствие с предвиденото от закона. В случая за учредяването на право на дългосрочно ползване еднократно е платен ДДС върху общата сума на така определеното възнаграждение.

- 52 Важно е да се уточни, че поставените от запитващата юрисдикция въпроси не засягат реда и условията за определяне на възнаграждението, тъй като стойността му не е предмет на спор в главното производство.
- 53 Щом като, видно от отговора на първия въпрос, плащането на ДДС върху стойността на правото на дългосрочно ползване не представлява пречка за включване на същата стойност в данъчната основа на доставка по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, ако платеният данък веднага и изцяло е приспаднал, и щом като посочената стойност безспорно представлява един от елементите на себестойността, следва да се установи дали, както предлага нидерландското правителство, трябва да се вземе предвид цялата стойност на правото на дългосрочно ползване или само част от него.
- 54 В това отношение следва да се отбележи, че правото на дългосрочно ползване е ограничено във времето и че, както бе посочено в точка 51 от настоящото решение, стойността на възнаграждението за учредяването му се определя в зависимост от договорения срок.
- 55 В случаите, когато доставката по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива не се извършва едновременно с учредяването на правото на дългосрочно ползване, а след него, стойността на това право, която следва да се вземе предвид при определяне на данъчната основа, съответства на неговата остатъчна стойност към момента на доставката (вж. по аналогия решения от 17 май 2001 г., Fischer и Brandenstein, C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 80 и от 8 май 2013 г., Маринов, C-142/12, EU:C:2013:292, т. 32).
- 56 Тази остатъчна стойност на правото на дългосрочно ползване се определя в зависимост от оставащия срок на действие на договора за учредяването му и включва стойността на дължимите по него годишни плащания, коригирани или капитализирани по метода, използван за определяне на стойността на правото на дългосрочно ползване.
- 57 Посоченото тълкуване се подкрепя от целта на възможността за приравнено третиране, която член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива признава на държавите членки, както бе напомнено в точка 30 от настоящото решение.
- 58 Всъщност, ако към момента на доставката по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива трето лице сключи договор за дългосрочно ползване на същия имот за оставащия от договорения от Oudeland срок, за да използва съответната офис сграда за същата дейност като Oudeland, себестойността на правото на дългосрочно ползване би съответствала, за това трето лице, на стойността на правото към момента на сключването на договора и следователно на остатъчната му стойност.
- 59 Ако се приеме, както предлага нидерландското правителство, че следва да се вземе предвид цялата стойност на правото на дългосрочно ползване, съответстваща на възнаграждението към момента на учредяването му, би се пренебрегнал отбелязаният в точка 70 от заключението на генералния адвокат факт, че с течение на времето стойността на правото на дългосрочно ползване по принцип намалява, като би се стигнало до противоречие с изискването себестойността да се определя към момента на доставката по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива.

- 60 Освен това сумите за миналите годишни вноски, макар да са платени от Oudeland като възнаграждение за учреденото му право на дългосрочно ползване, не представляват стойността на това право към момента на доставката по член 5, параграф 7, буква а) от същата директива.
- 61 С оглед на изложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че в случай като разглеждания в главното производство, в който парцел и намираща се в него сграда в строеж са придобити посредством учредяване на вещно право, което дава на титуляря си право на ползване на тези недвижими имоти, член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че стойността на вещното право, което следва да се вземе предвид в данъчната основа за доставка по член 5, параграф 7, буква а) от същата директива, съответства на стойността на ежегодно дължимите като възнаграждение суми за оставащия срок на действие на договора, коригирани или капитализирани по същия метод като този, използван за определяне на стойността на учреденото право на дългосрочно ползване.

По съдебните разноски

- 62 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

- 1) 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, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г., трябва да се тълкува в смисъл, че стойността на вещно право, което дава на титуляря си право на ползване върху недвижим имот, и разходите за довършване на построена в него офис сграда могат да се включат в данъчната основа на доставка по член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, ако данъчнозадълженото лице вече е платило за тях ДДС, който обаче веднага и изцяло е приспаднало.
- 2) В случай като разглеждания в главното производство, в който парцел и намираща се в него сграда в строеж са придобити посредством учредяване на вещно право, което дава на титуляря си право на ползване на тези недвижими имоти, член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО, изменена с Директива 95/7, трябва да се тълкува в смисъл, че стойността на вещното право, което следва да се вземе предвид в данъчната основа за доставка по член 5, параграф 7, буква а) от същата директива, съответства на стойността на ежегодно дължимите като възнаграждение суми за оставащия срок на действие на договора, коригирани или капитализирани по същия метод като този, използван за определяне на стойността на учреденото право на дългосрочно ползване.

Подписи