



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н J. MAZÁK

представено на 11 септември 2012 година¹

Дело C-299/11

Staatssecretaris van Financiën

срещу

Gemeente Vlaardingen

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

„ДДС — Облагаеми сделки — Употреба от данъчнозадължено лице за нуждите на икономическата му дейност на стоки, произведени „в хода на тази дейност““

1. „Няма такова нещо като добър данък“. Според широко разпространеното мнение това сбито и смислено изявление принадлежи на сър Уинстън Чърчил. В конкретния случай възниква въпросът дали облагането с ДДС от страна на нидерландските власти на земята като „приравнена доставка“ от гледна точка на данъчнозадълженото лице е ако не „добър“, то поне „законен“ данък в съответствие с Шеста директива ДДС².

2. В Нидерландия, изглежда, съществува значителна несигурност относно тълкуването и приложимостта на нидерландската уредба, транспонираща (част от) разпоредбите относно доставките, които могат да се третират като възмездни доставки. Действително решението по настоящото преюдициално запитване от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) може да означава, че в миналото фирмите са плащали ДДС в твърде голям размер, тъй като стойността на собствената им земя е включвана в данъчната основа на приравнената доставка³. По тази причина Hoge Raad решава да поиска разяснения относно тълкуването на съответната разпоредба от Шеста директива — член 5, параграф 7, буква а). Въпросът възниква в рамките на дело между Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите) и Gemeente Vlaardingen (община Vlaardingen; наричана по-нататък „общината“).

3. По-специално възниква въпросът дали Шеста директива позволява на данъчните власти да разглеждат определени сделки като възмездни доставки (приравнени доставки), като приравняват към „доставка на стоки“ изграждането от трето лице на недвижим имот, който представлява (построен) обект върху земя на данъчнозадълженото лице (общината), и облагат с

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — 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.

3 — Вж. PricewaterhouseCoopers. Should own land be included in the taxable amount? [„Трябва ли собствената земя да се включва в данъчната основа“], 20.10.2011.

ДДС стойността на земята, въпреки че преди това данъчнозадълженото лице е използвало тази земя, за да извършва освободени доставки за нуждите на икономическата си дейност (отдаване под наем на игрища на спортни сдружения) и данъчнозадълженото лице не е ползвало приспадане на ДДС по отношение на тази земя⁴.

I – Правна уредба

A– Право на ЕС

4. Член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива гласи:

„Държавите членки могат да третираят 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 стоките данък върху добавената стойност, ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане“.
- [неофициален превод]

5. Член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива гласи следното по отношение на данъчната основа:

„А. На територията на страната

1. Данъчната основа е:

- б) при доставките, посочени в член 5, параграфи 6 и 7, покупната цена на стоките или на подобни стоки или при липсата на покупна цена — себестойността, определена към момента на доставката“.
- [неофициален превод]

6. Считано от 1 януари 2007 г., Шеста директива е заменена от Директива 2006/112/ЕО на Съвета⁵. Член 18 от Директива 2006/112 съответства по същество на член 5, параграф 7 от Шеста директива.

Б– Национално право

7. Член 3, параграф 1, буква h) от Wet op de omzetbelasting 1968 (Закон за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Wet OB“) в редакцията му от 1 януари 1969 г. — датата, на която влиза в сила — гласи следното:

„1. За доставки на стоки се считат:

[...]

4 — За повече подробности вж. изложението на фактическата обосновка по делото и пълния текст на въпроса в точка 11 и сл. по-нататък.

5 — 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). Считано от 1 януари 2007 г., Директива 2006/112 заменя актовете на ЕС в областта на ДДС, включително Шеста директива.

h) ползването за нуждите на осъществяваната икономическа дейност на произведения в предприятието на определен търговец стоки, ако тези стоки са придобити от друг търговец и начисленият върху тях ДДС не може да се приспадне изобщо или отчасти; за целите на данъчното облагане произведените в предприятието на съответния търговец стоки се третират еднакво със стоките, произведените от трети лица по възлагане от този търговец след предоставяне на необходимите материали“.

8. Впоследствие член 3, параграф 1, буква h) от Wet OB е допълнен и в релевантния за делото период предвижда следното⁶:

„1. За доставки на стоки се считат:

h) ползването за нуждите на осъществяваната икономическа дейност на произведения в предприятието на определен търговец стоки, ако тези стоки са придобити от друг търговец и начисленият върху тях ДДС не може да се приспадне изобщо или отчасти; за целите на данъчното облагане произведените в предприятието на съответния търговец стоки се третират еднакво със стоките, произведени от трети лица по възлагане от този търговец след предоставяне на необходимите материали, *включително на необходимата земя; от приложното поле на тази разпоредба се изключва незастроената земя, различна от земята за строеж по смисъла на член 11, параграф 4“.*

9. В Нидерландия това се нарича „данък за интегриране“.

10. Съгласно член 8, параграф 3 от Wet OB:

„Цената на доставките по смисъла на член 3, параграф 1, букви g) и h) и на член 3а, параграф 1 е сумата (без ДДС), която би следвало да бъде заплатена, ако към датата на доставката съответните стоки биха били придобити или произведени в състоянието, в което се намират в този момент“.

II – Фактите и поставените въпроси

11. Общината упражнява стопанска дейност по смисъла на Wet OB и е собственик на няколко спортни комплекса, сред които и на редица спортни игрища. Тя отдава под наем тези затревени игрища от години на различни спортни сдружения, без да начислява ДДС във връзка с това.

12. През 2003 г. общината възлага на строителни предприятия да преустроят затревените игрища в покрити с изкуствена тревна настилка баскетболни и футболни игрища, както и в покрити с асфалт игрища за хандбал (наричани по-нататък „игрищата“).

13. След като през 2004 г. работата е завършена, игрищата са отдадени отново под наем, без да се начислява ДДС, на същите спортни сдружения, които са били наематели на затревените игрища преди тяхното преустройство.

14. Строителните предприятия издават фактура на общината за извършените работи на обща стойност от 1 547 440 EUR с включен ДДС в размер на 293 993 EUR. В подадената непосредствено след това декларация по ДДС общината не приспада посочения ДДС.

⁶ — Измененията са в курсив.

15. Според Inspecteur отдаването под наем на игрищата от страна на общината е освободена от ДДС доставка по смисъла на член 11, параграф 1, буква б) от Wet OB, тъй като по смисъла на член 3, параграф 1, буква h) от Wet OB представлява ползване за целите на упражняваната стопанска дейност на стоки, произведени по възлагане при предоставяне на необходимите за това материали, по-специално на земята (върху която са изградени съоръженията). Inspecteur приема, че по тази причина следва да се смята, че общината е извършила доставка на игрищата, за която се дължи ДДС, от чийто размер следва да се извади фактурираният ДДС на строителните предприятия. Вследствие на това Inspecteur издава на заинтересованото лице ревизионен акт за допълнително дължим ДДС за периода от 1 януари 2004 г. до 31 декември 2004 г. Общината оспорва по административен ред този ревизионен акт, но същият е потвърден с решение на Inspecteur.

16. Rechtbank te's-Gravenhage (Районен съд, Хага) отхвърля като неоснователна подадената от общината жалба срещу това решение. Тогава общината подава касационна жалба пред Gerechtshof te's-Gravenhage (Апелативен съд, Хага) срещу решението на Rechtbank.

17. Пред Gerechtshof Inspecteur посочва, че определеният с ревизионния акт ДДС е в прекомерен размер. По тази причина в касационното производство се приема за възможно определеният с ревизионния акт ДДС да бъде в размер на 116 099 EUR, като тази сума се изчислява по следния начин:

Стойност на преустройството на игрищата	EUR 1 547 440
Стойност на земята	EUR 610 940 +
Данъчна основа	EUR 2 158 380
19 % ДДС върху 2 158 380 EUR	EUR 410 092
Приспадане от дължимия ДДС за строителните работи	EUR 293 993 –
Дължим ДДС	EUR 116 099

18. На 26 юни 2009 г. Gerechtshof отменя решението на Rechtbank, уважава жалбата срещу решението на Inspecteur и отменя както това решение, така и ревизионния акт. По-специално Gerechtshof приема, че член 3, параграф 1, буква h) от Wet OB нарушава член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, тъй като тази разпоредба разглежда като доставка за целите на облагането с ДДС също и ползването на стоките, произведени за търговеца от трети лица, на които търговецът е предоставил необходимите материали, включително необходимата земя. Staatssecretaris van Financiën подава касационна жалба срещу това решение пред Hoge Raad der Nederlanden.

19. С оглед на тези обстоятелства Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива във връзка с член 5, параграф 5 и член 11, А, параграф 1, буква б) [от същата] да се тълкува в смисъл, че държава членка има право да облага с ДДС използването от данъчнозадълженото лице на недвижим имот за извършването на освободени доставки, ако:

— този недвижим имот представлява (построен) обект върху собствена на данъчнозадълженото лице земя и е изграден по негово възлагане срещу възнаграждение от трето лице и ако

— данъчнозадълженото лице е използвало в миналото тази земя за (същите) освободени доставки за нуждите на икономическата му дейност и преди това не е се е ползвало от приспадане на ДДС по отношение на същата земя,

като в резултат на това (стойността на) тази земя се взема предвид при начисляването на ДДС?⁷.

III – Преценка

A– Основни доводи на страните в производството

20. Общината твърди, че на поставения въпрос следва да се отговори отрицателно. Посочва, че когато данъчнозадължено лице, като строителното предприятие в конкретния случай, произвежда стока с материали, предоставени от клиента (общината), се приема, че произвеждането е осъществено „в хода на икономическата дейност [на данъчнозадълженото лице]“, а не тази на клиента. Доколкото въпросното произвеждане на стока подлежи на облагане с ДДС по смисъла на член 5, параграф 5 от Шеста директива, транспониран с член 3, параграф 1, буква с) от Wet OB, същата стока не може едновременно да се третира⁷ като произведена в хода на икономическата дейност на клиента.

21. Общината твърди също, че член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива цели да осигури еднакво данъчно третиране на данъчнозадължените лица, които закупуват стоки от други данъчнозадължени лица („придобити стоки“), и на данъчнозадължените лица, които произвеждат стоки в хода на икономическата си дейност („произведени стоки“). За да се осигури еднакво третиране, е достатъчно да се възстанови приспаднатият ДДС. Не е необходимо обаче данъчната тежест да се разпределя поравно между придобитите и произведените стоки. В подкрепа на своята позиция общината се позовава също на законодателни актове, въз основа на които е приета Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета⁸, както и Шеста директива.

22. Във всеки случай облагане с ДДС, като облагането в настоящото дело пред запитващата юрисдикция, в което ДДС е начислен върху стойността на собствената на данъчнозадълженото лице земя, върху която са разположени игрищата, и при условие че последното извършва с тях освободена от ДДС доставка за нуждите на икономическата си дейност, съществено би увеличило данъчната тежест върху данъчнозадълженото лице и би нарушило присъщия за системата на ДДС принцип на данъчен неутралитет.

23. Нидерландското правителство твърди, че като използва термини като „произведени, изградени, добити, преработени, закупени или внесени“ в член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, законодателят на Съюза е предпочел много широка формулировка. Освен това употребата на израза „в хода на тази икономическа дейност“ показвала, че е възможно да се приравнят i) „доставката на стока“, и ii) „производството на стока“ от трето лице с предоставени на негово разположение собствени материали веднага щом стане ясно, че въпросната стока е била поръчана от данъчнозадълженото лице в хода на неговата икономическа дейност.

⁷ — По смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, транспониран с член 3, параграф 1, буква h) от Wet OB.

⁸ — Директива от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структура и процедури за прилагането на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, стр. 1303).

24. Нидерландското правителство твърди, че член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива замества член 5, параграф 3, буква б) от Втора директива, която предвижда, че „като възмездна доставка се третира [...] ползването на стока от данъчнозадължено лице за целите на неговото предприятие, която е произведена или добита от самото данъчнозадължено лице или за негова сметка срещу възнаграждение от трето лице“ [неофициален превод]. Изразът „произведена или добита от самото данъчнозадължено лице или за негова сметка от трето лице“ е заместен в Шеста директива от по-широка формулировка. Следователно няма съмнение, че Шеста директива позволява облагането на определени сделки като възмездни доставки, както е в настоящия случай.

25. Освен това, въпреки че за разлика от член 5, параграф 3, буква б) от Втора директива, член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива не съдържа текста „от самото данъчнозадължено лице или за негова сметка срещу възнаграждение от трето лице“, ясно е, че член 5, параграф 7, буква а) обхваща всички случаи, в които данъчнозадължено лице придобива стоки, т.е. включително и случая, в който работата за сметка на данъчнозадълженото лице е извършена на притежаваните от него игрища. Въпросната разпоредба обаче не обхваща случай, в който дадена стока е произведена за данъчнозадълженото лице от трето лице с материали, които вече е разполагало последното.

26. По-нататък нидерландското правителство заявява, че в случаи като настоящия облагането на разглежданата сделка като възмездна доставка съответства на принципа на неутралитет на ДДС: когато трето лице произведе стоки за сметка на данъчнозадължено лице с материали на последното, с това „приравняване“ се гарантира, че стойността на стоките⁹ ще бъде взета под внимание при изчисляването на дължимия ДДС. Предвид принципа на данъчен неутралитет това е необходимо, за да бъде една и съща данъчната тежест за случаите, в които данъчнозадълженото лице произвежда стоките с негови собствени материали или когато трето лице произвежда стоките с негови собствени материали и впоследствие ги продава на данъчнозадълженото лице.

27. На последно място, нидерландското правителство твърди, че облагането на процесната сделка като възмездна доставка е законно, дори и ако земята на данъчнозадълженото лице, предоставена на трето лице с цел извършването на определени работи от името на данъчнозадълженото лице, преди това е била използвана за освободени от ДДС дейности.

28. В съответствие с това нидерландското правителство настоява на поставения въпрос да се отговори, че член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да квалифицират като доставка, съпоставима с доставката на стока, изграждането и доставката от трето лице на недвижим имот от името на данъчнозадължено лице и върху негова собствена земя, представляващ (построен) обект, като вследствие на това го вземат под внимание за целите на облагането с ДДС. В този смисъл е без значение обстоятелството, че данъчнозадълженото лице е използвало в миналото земята за извършване на освободени доставки за нуждите на икономическата си дейност и че по-рано не се е ползвало от правото на приспадане на ДДС за тази земя.

29. Комисията твърди по същество, че в отговор на поставения въпрос Съдът следва да постанови, че член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива не позволява на държавите членки да третират като възмездни доставки ползването от страна на данъчнозадълженото лице за извършването на освободени доставки на стоки, произведени в хода на икономическата му дейност от трето лице с предоставени материали, при условие че тези материали са били използвани в миналото за освободените от ДДС дейности на данъчнозадълженото лице.

⁹ — В настоящия случай: стойността на поземления имот/спортните игрища.

Б– Анализ

30. С поставения въпрос Hoge Raad пита следва ли член 5, параграф 7, буква а) във връзка с член 5, параграф 5 и член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че нидерландските данъчни власти имат право да облагат с ДДС ползването от данъчнозадълженото лице (общината) на недвижим имот (спортни игрища) за извършването на освободени доставки, т.е. отдаване под наем на тези игрища на спортни сдружения, ако тези спортни игрища представляват построен обект върху земя на общината, изграден по нейно възлагане срещу възнаграждение от трето лице, независимо че общината е използвала в миналото тази земя за същите освободени доставки, и в миналото не е ползвала право на приспадане на ДДС по отношение на тази земя, като в резултат на това стойността на земята се взема предвид при начисляването на ДДС¹⁰.

31. Преди всичко, като начало на изложените по-долу съображения ще припомня, че съгласно въведената от Шеста директива система, на приспадане подлежи платеният данък по получени доставки на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице за негови облагаеми с ДДС сделки. Приспадането на платения данък върху получените доставки е свързано със събирането на данъка върху извършените доставки¹¹. Когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, освободени или непопадащи в приложното поле на облагането с ДДС, не може да се налага данък за получени доставки или да се приспада такъв¹².

32. В такава ситуация е ясно, че на данъчнозадълженото лице не може да се възстановява ДДС, платен при покупката на стоки, които той използва.

33. От друга страна, някои данъчнозадължени лица не закупуват от други данъчнозадължени лица стоки, които да използват в хода на своята икономическа дейност (възможност 1), а предпочитат сами да произвеждат стоките (възможност 2) или решават да възложат производството им на трето лице в помещенията или върху земя на данъчнозадължените лица (възможност 3, която е релевантна в случая).

10 — В практика на националните съдилища относно член 5, параграф 7, буква а) най-близкото дело, което успях да открия след направеното проучване, е разгледано от House of Lords на Обединеното кралство дело Robert Gordon's College срещу Customs and Excise Commissioners [1996 г.] 1 W. L. R. 201 (HL) (ДДС — Доставка на стоки или услуги — Доставка от данъчнозадължени лица на освободени доставки на услуги в областта на образованието — Преустройство на поземлени имоти, за да бъдат ползвани като училищни игрища — Облагане на извършеното от изпълнителите преустройство — Отдаване под наем от данъчнозадължено лице в полза на изцяло притежавано от него дъщерно дружество — Предоставяне на данъчнозадълженото лице на неизключително разрешение за използване на игрища — Евентуално наличие на собствена доставка за данъчнозадълженото лице — Евентуално приспадане на платения ДДС във връзка с разходите за преустройството на поземления имот — член 5, параграф 7, буква а) и член 6, параграф 3 от Шеста директива). В тази връзка вж. също McKay, H. Back to College. — British Tax Review B. T. R. 321, 1996, достъпна чрез Westlaw UK: както заявява лорд Hoffmann, член 5, параграф 7, буква а) и член 6, параграф 3 позволяват собствените доставки на стоки и услуги да се третира като облагаема сделка, като в този случай наложеният върху тях ДДС не би подлежал на пълно приспадане, ако тези стоки или услуги са придобити от трето лице. Посочената в курсив хипотеза може да се приложи само ако стоките или услугите не са били в действителност получени от трето лице, а на практика са създадени от самото данъчнозадължено лице (както страдата, построена върху притежаваната от него земя). Ако стоките или услугите са придобити от трето лице, въпросът дали платимият ДДС във връзка с това придобиване подлежи на приспадане, следва да се разреши по общия ред, т.е. като се определи дали дължимият ДДС може да бъде отнесен към облагаема доставка. Не е уместно да се определя хипотетично какво би било положението, ако стоките или услугите бяха придобити от трето лице. Целта на член 5, параграф 7, буква а) и на член 6, параграф 3 е да се позволи на законодателствата на държавите членки да предотвратят нарушения на пазара, в случай че е възможно вследствие на придобиването на стоки по един или друг начин данъчнозадълженото лице да придобие данъчно предимство, т.е. като ги достави само на себе си, вместо да ги получи от трето лице. В Robert Gordon's College новата спортна площадка се използва от колежа в съответствие с услугите (лиценза), предоставен(и) от трето лице (Countesswells). Лорд Hoffmann приема, че от това следва, че е неуместно данъчното облагане на собствените доставки по смисъла на Шеста директива. Посочената по-горе в курсив хипотеза съответно също не може да се приложи.

11 — Накратко, данъкът по извършените доставки е платим върху доставки на стоки или услуги от извършващо стопанска дейност лице, а данъкът по получени доставки е платим върху доставки на стоки или услуги, доставени на това лице за целите на тази стопанска дейност.

12 — Вж. Решение от 30 март 2006 г. по дело Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Recueil, стр. I-3039, точка 24), Решение от 14 септември 2006 г. по дело Wollny (C-72/05, Recueil, стр. I-8297, точка 20) и Решение от 8 февруари 2007 г. по дело Investrand (C-435/05, Сборник, стр. I-1315, точка 22).

34. Придобитите съобразно възможност 3 стоки понякога се използват за извършване на освободени доставки за нуждите на икономическата си дейност. Точно такъв е настоящият случай.

35. Ако се вземат предвид относимите разпоредби от националното право, от законодателния процес по създаване на член 3, параграф 1, буква h) от Wet OB може да се направи заключението, че приемането на тази разпоредба в нидерландското законодателство през 1969 г. цели въвеждането на текстовете на член 5, параграф 3, буква б) от Втора директива.

36. Член 5, параграф 3, буква б) от Втора директива предвижда, че „като възмездна доставка се третира: [...] б) ползването на стока от данъчнозадължено лице за целите на неговото предприятие, която е произведена или добита от самото данъчнозадължено лице или за негова сметка срещу възнаграждение от трето лице“. [неофициален превод]

37. Член 5, параграф 3, буква б) от Втора директива е възпроизведена в Шеста директива. Следва обаче да се посочи, че не съвпадат напълно използваните термини в двете разпоредби.

38. Член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива¹³ гласи: „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 стоките [ДДС], ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане“ [неофициален превод]. С други думи, в приложното поле на член 5, параграф 7, буква а) попадат само сделки, извършени „за нуждите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице“, докато текстът от член 5, параграф 3, буква б) от Втора директива, според който стоките могат да бъдат произведени или добити „от трето лице за негова сметка“, е премахнат. Може да се добави, че член 5, параграф 7, буква а) е приложим също и към стоки, които са били „изградени, преработени, закупени или внесени“ за нуждите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

39. Достатъчно е да се отбележи, че въпреки това малко различие в текста, не разбирам защо и по какъв начин член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива би имал различна цел или действие в сравнение с член 5, параграф 3, буква б) от Втора директива. На практика нито една разпоредба от Шеста директива не предполага този извод.

40. От предоставените пред Съда документи следва, че в настоящия случай данъчният инспектор приема първото използване на игрищата — т.е. отдаването им под наем — от страна на общината за доставка на стоки по смисъла на член 3, параграф 1, буква h) от Wet OB, тъй като става въпрос за използването на въпросните игрища със стопанска цел, а същите са били изградени от трети лица по поръчка на общината, като последната е предоставила за тази цел притежаваните от нея естествено затревени игрища. В обхвата на понятието „произведени стоки“ по член 3, параграф 1, буква h) от Wet OB попадат също и постройките, трайно прикрепени към земята.

41. Освен това за целите на прилагането на член 3, параграф 1, буква h) от Wet OB съответната постройка заедно със земята, върху която е изградена, следва да се разглежда като една-единствена (недвижима) вещ. По тази причина данъчният инспектор включва в данъчната основа на игрищата и стойността на земята, в резултат на което начислява ДДС и върху стойността на старите естествено затревени игрища на общината.

¹³ — Сегашен член 18, буква а) от Директива 2006/112/ЕО.

42. Следователно се поставя въпросът дали приложимият в настоящия случай член 3, параграф 1, буква h) от Wet OV е съвместим с предоставените на държавите членки правомощия съгласно член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива.

43. По-специално, както посочва запитващата юрисдикция, с оглед на обстоятелствата по конкретното дело възникват определени въпроси във връзка със значението и точното приложно поле на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива.

44. На пръв поглед изглежда, че само веднъж към Съда на ЕС е било отправено запитване относно правилото, уреждащо облагането с ДДС на определени сделки като възмездни доставки по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива — запитването по дело *Gemeente Leusden и Holin Groep*¹⁴. В решението по това дело обаче Съдът ясно поставя акцент върху други разпоредби от Шеста директива. Що се отнася до разглежданата в конкретния случай разпоредба, Съдът се ограничава до забележката, че точно както по отношение на член 20, параграф 2 от Шеста директива, „икономическият ефект“ на член 5, параграф 7, буква а) от тази директива е свързан със задължението на данъчнозадължените лица да заплащат суми, равностойни на полагащото им се приспадане (точка 90).

45. Относно целта на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, свързана с доставката на „стоки“, бих отбелязал, че също както целта на сходната разпоредба относно собствените доставки на „услуги“ — член 6, параграф 3¹⁵, — първата разпоредба следва да предотвратява нарушаване на конкуренцията¹⁶. Данъчнозадълженото лице, което извършва освободени от ДДС дейности, може или да закупи използваните за тези дейности стоки от трети лица и да заплати за тях ДДС, който не подлежи на приспадане, или да произведе тези стоки, като в този случай по силата на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива то трябва да заплати ДДС върху стойността на тези стоки, като този данък също не подлежи на приспадане. Както правилно посочват нидерландското правителство и Комисията, данъчнозадължено лице, извършващо освободена от ДДС дейност, което по тази причина не може да приспадне платения на предишния етап данък върху придобитите за целите на тази дейност стоки, би се ползвало — ако произведе тези стоки в хода на своята дейност — от икономическо предимство спрямо търговец, който извършва същата необлагаема дейност, но не може — или не желае — сам да произведе необходимите за тази цел стоки. Следователно е създадена разпоредба, предвиждаща облагането с ДДС на данъчнозадължено лице, произвеждащо такива стоки в хода на своята икономическа дейност.

46. От параграф 7 от приложение А към Втора директива става ясно, че целта на член 5, параграф 3, буква б) от тази директива (а следователно и член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива) е да се гарантира еднакво данъчно облагане, от една страна, на стоки, закупени и предназначени за нуждите на дадена икономическа дейност, по отношение на която не е разрешено непосредствено или пълно приспадане на данъка, и от друга страна, на стоки, произведени или добити от данъчнозадълженото лице или за негова сметка от трето лице, които се използват за същата цел — какъвто е случаят по настоящото дело.

14 — Решение от 29 април 2004 г. по съединени дела *Gemeente Leusden и Holin Groep BV* cs срещу *Staatssecretaris van Financiën* (C-487/01 и C-7/02, Recueil, стр. I-5337). Вж. също решение от 17 май 2001 г. по съединени дела *Fischer и Brandenstein* (C-322/99 и C-323/99, Recueil, стр. ECR I-4049, точка 56), както и цитираната съдебна практика (във връзка с член 5, параграф 6 от Шеста директива) и Решение по дело *Uudenkaupungin kaupunki*, цитирано в бележка под линия 12, точка 30 (във връзка с членове 5, 6 и 20 от Шеста директива).

15 — Според тази разпоредба от Шеста директива „[з]а да бъде предотвратено нарушаване на конкуренцията, и при спазване на разпоредбата на член 29 относно консултациите, държавите членки могат да третират като възмездна доставка на услуги доставката на услуга от данъчнозадължено лице за нуждите на неговото предприятие, когато дължимият за такава услуга [ДДС], ако тя бъде доставена от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане“ [неофициален превод].

16 — Относно предотвратяването на нарушаването на конкуренцията вж. по-специално Решение от 16 септември 2008 г. по дело *Isle of Wight Council и др.* (C-288/07, Сборник, стр. I-7203).

47. В действителност по-горе посоченото представлява прилагане на присъщия за системата на ДДС принцип на данъчен неутралитет¹⁷, който е преди всичко основополагащ принцип на тази система¹⁸. Главната цел на този принцип е да се гарантира еднаквото третиране на данъчнозадължените лица¹⁹.

48. На следващо място бих искал да отбележа, че това дело поставя въпроса дали, след като са покрити с нова настилка от изкуствена трева или асфалт, разглежданите спортни игрища могат да се считат за „произведени“ нови стоки по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива, каквото изглежда е становището на нидерландските данъчни власти и на нидерландското правителство, както и на запитващата юрисдикция, или тези игрища следва да бъдат считани за същите стоки, които само са били подобрени или усъвършенствани.

49. Според мен далеч не е очевидно, че спортните игрища представляват „произведени“ нови стоки. Всъщност изобщо не съм убеден, че в действителност са такива стоки.

50. Във връзка с това в определението на Съда по дело V.O.F. Dressuurstal Jespers²⁰ се посочва дело Van Dijk's Boekhuis²¹, където, след като се посочва, че „според общоприетата езикова употреба понятието „изработване на предмет“ означава създаването на предмет, който не е съществувал преди“, Съдът приема, че производство на стоки от материали на клиенти съществува само когато изпълнителят създава нов предмет от материали, предоставени от клиента.

51. Ще добавя, че по дело Van Dijk's Boekhuis²² Съдът пояснява, че се произвежда нов предмет, когато в резултат от работата на изпълнителя възникне предмет, „чиято функция според общоприетото мнение е различна от тази на предоставените материали. Вземайки предвид целите, за които може да се употреби предметът, националният съд има задължение да реши дали е произведен нов предмет“.

52. На пръв поглед изглежда, че настоящият случай не е такъв, доколкото е трудно да се приеме, че чрез покриването им с изкуствена трева или асфалт спортните игрища се превръщат в стоки, които не са съществували преди това.

53. Всъщност следва да се добави, че по дело Van Dijk's Boekhuis²³ Съдът пояснява, че извършени ремонтни работи (предмет на спора по същото дело), независимо колко са съществени, само възстановяват предишната функция на поверения на изпълнителя предмет, без да водят до създаването на нов предмет, и не представляват производство на стоки с материали на клиента.

17 — Вж. по-специално Решение от 11 юни 1998 г. по дело Fischer (C-283/95, Recueil, стр. I-3369, точка 27) и Решение от 7 септември 1999 г. по дело Gregg (C-216/97, Recueil, стр. I-4947, точка 19).

18 — Вж. Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF (C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 67) и цитираната съдебна практика.

19 — Вж. по-специално Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark (C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 41), Решение от 10 юни 2010 г. по дело CopyGene A/S (C-262/08, Сборник, стр. I-5053, точка 64) и Решение от 10 ноември 2011 г. по съединени дела Rank Group (C-259/10 и C-260/10, Сборник, стр. I-10947, точка 61). Вж. също Решение от 7 декември 2006 г. по дело Eurodental (C-240/05, Recueil, стр. I-11479, точка 55).

20 — Определение на Съда от 1 юни 2006 г. (C-233/05, Recueil, стр. I-72, точка 27).

21 — Решение от 14 май 1985 г. (139/84, Recueil, стр. 1405, точки 20 и 21).

22 — Посочено по-горе в бележка под линия 21, точка 22.

23 — Посочено по-горе в бележка под линия 21, точка 23.

54. Въпреки обстоятелството, че извършената работа на спортните игрища в настоящия случай надхвърля обикновените ремонтни работи или подобрения, смятам, че това не променя факта, че съоръженията си остават спортни игрища, отдадени под наем на същите спортни сдружения, като по този начин те запазват своята функция по смисъла на цитираната по-горе съдебна практика²⁴.

55. Така или иначе не Съдът на ЕС, а запитващата юрисдикция има задължение да подложи този специфичен въпрос на подробна преценка, като отчете наред с всичко останало и използването на новите игрища, и да установи фактическия състав. В съответствие с това настоящото заключение трябва да се основава и да се ограничи до фактите, установени от запитващата юрисдикция и изложени в акта за преюдициално запитване.

56. От преюдициалното запитване изглежда, че Hoge Raad е приел стоките за новопроизведени.

57. Ще отбележа, че е възможно запитващата юрисдикция да е стигнала до това заключение поради мащабите на извършената работа на спортните игрища. В тази връзка е редно да се отбележи, че разходите по полагането на изкуствената тревна и асфалтовата настилка изглежда са били два и половина пъти по-големи от стойността на земята.

58. Комисията с право посочва във връзка с това, че запитващата юрисдикция вероятно трябва да преразгледа този конкретен въпрос не на последно място защото, ако запитващата юрисдикция въпреки всичко прецени, че разглежданите в главното дело спортни игрища не представляват нови стоки, би било невъзможно позоваването на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива.

59. Следователно по-нататък посочените доводи са релевантни само ако запитващата юрисдикция потвърди, че новите спортни игрища реално трябва да се считат за новопроизведени стоки по смисъла на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива.

60. Както правилно предлага Комисията, следващият въпрос е дали член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива е приложим и спрямо стоки, попадащи в приложното поле на член 3, параграф 1, буква h), второ изречение от Wet OV: „стоките, произведени от трети лица по възлагане от този търговец след предоставяне на необходимите материали, *включително на необходимата земя* [...]“²⁵.

61. Смятам, че отговорът на този въпрос е по принцип утвърдителен. Изразът „в хода на тази дейност“ в член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива не се отнася непременно единствено до стоки, произведени от самото предприятие. Несъмнено този текст може да се отнесе и към стоки, произведени от трето лице с предоставени от данъчнозадълженото лице материали.

62. За да се избегне двойното данъчно облагане обаче — в контекста на изчисляването на дължимия данък, — е необходимо да се вземе предвид фактът, че данъчнозадълженото лице вече трябва да е платило ДДС въз основа на издадената от третото лице фактура за произведените от него стоки. Изглежда именно това са направили нидерландските данъчни власти в случая, разглеждан от запитващата юрисдикция. Те са взели под внимание факта, че вече е извършено плащане по фактура, по която е начислен ДДС.

24 — Вж. бележки под линия 20 и 21.

25 — Курсивът е мой.

63. Наистина, по отношение на облагането по смисъла на член 5, параграфи 6 и 7 от Шеста директива на определени сделки като възмездни доставки това облагане се извършва в момента, когато стоката (или услугата), произведена в хода на икономическата дейност, се използва от данъчнозадълженото лице за целите на освободени от ДДС дейности.

64. Противно на защитаването от нидерландското правителство становище, считам, че в случай като настоящия — когато преди тяхното преобразуване или съединяване в нова стока — материалите вече са били използвани от данъчнозадълженото лице (общината) за целите на освободени от ДДС дейности, данъчните власти трябва да вземат под внимание този факт в контекста на прилагането на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива. С други думи, стойността на тези материали (на земята като такава) не може повече да бъде включвана в данъчната основа за целите на изчисляването на ДДС.

65. В съдебното заседание Комисията посочва добър пример в това отношение. Нека допуснем, че общината не е собственик на спортните игрища, но желае да стане такъв, за да може да ги отдава под наем. В такъв случай са мислими две хипотези: общината или а) закупува спортните игрища, които са вече готови за използване, и така заплаща ДДС върху покупната цена, която би включвала стойността на земята и разходите за необходимите за преустройството на игрищата строителни работи; или б) общината притежава земя, която е на разположение, за да бъде използвана. Да предположим, че в хипотеза б) притежаваната от общината земя се намира в гора. Следователно тя може да подготви и преустрои тази земя, за да я преобразува в спортни игрища. След като тези спортни игрища бъдат отдадени под наем, т.е. бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на неговата икономическа дейност, по силата на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива ДДС би бил дължим върху всичко, включително върху стойността на земята.

66. По мое мнение това съответства на идентично данъчно третиране в два случая: закупуване на готови за използване спортни игрища, от една страна, и построяване на такива върху собствена земя, от друга.

67. В делото пред запитващата юрисдикция обаче въпросната земя не само в момента се ползва за спортни игрища, но е била използвана за същите цели и в миналото. От представените пред Съда документи става ясно, че процесните спортни игрища са отдавани под наем от години на (едни и същи) спортни сдружения.

68. Следователно тези игрища вече са се използвали от общината за нуждите на нейната икономическа дейност. Важното е, че използването на земята от данъчнозадълженото лице за нуждите на неговата икономическа дейност не може да разглежда повече от веднъж като възмездна доставка.

69. В противен случай би възникнал риск от двойно данъчно облагане и принципът на данъчен неутралитет би бил застрашен. Както Комисията правилно посочва по време на заседанието, ако общината беше отсякла дърветата от своята гора и ако първоначално беше преустроила земята, като я покрие с естествена трева, за да я преобразува в спортни игрища, а едва по-късно, след няколко години, беше решила да я покрие с изкуствена тревна настилка, съгласно тълкуването на нидерландското правителство и двете сделки биха подлежали на облагане с ДДС. Според същото правителство от това следва, че стойността на земята трябва да се обложи два пъти с ДДС.

70. Според мен това означава, че не следва да се разрешава на държавите членки — за целите на прилагането на член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива — да отчитат стойността на материалите, когато същите вече са били използвани в миналото от данъчнозадълженото лице за неговата икономическа дейност.

71. В съдебното заседание нидерландското правителство отбелязва, че във всички случаи системата на ДДС не е свършена²⁶. Аз считам обаче (както и Комисията), че в случай на съмнение, когато са възможни различни тълкувания, трябва да се защити това, което по най-добър начин осигурява избягването на двойното данъчно облагане.

72. В този смисъл нидерландското правителство посочва в съдебното заседание, че във всички случаи подходът, който застъпвам в настоящото заключение, не е съотносим към настоящото дело, доколкото в него не е налице двойно данъчно облагане, тъй като за спортните игрища никога не е плащан ДДС.

73. Общината се стреми да опровергае твърденията на нидерландското правителство във връзка с неплащането на ДДС върху земята. Според нея, независимо от обстоятелството, че спортните игрища са били построени преди много време, това не променя факта, че по силата на действащия по това време режим общината е платила и данък за интегриране. Въпреки че член 3, параграф 1, буква h) от Wet OV в редакцията си в сила понастоящем предвижда дерогация за земя, която не е земя за строеж, тази дерогация не е била възможна към момента на настъпване на фактите по главното дело. Общината е категорична, че следователно тя е платила ДДС върху земята, както и върху разходите за преустройството ѝ и преобразуването ѝ в първоначалните спортни игрища.

74. Достатъчно е да се отбележи, че според мен приложимият критерий е различен. Ключовият въпрос е не дали ДДС е бил платен върху тези игрища или не, а дали игрищата (материалите) вече са били използвани в миналото от данъчнозадълженото лице за нуждите на неговата икономическа дейност.

75. Тъй като разглежданите спортни игрища вече са били отдавани под наем „от години“ преди подобряването им, от икономическа гледна точка случаят по делото пред запитващата юрисдикция е напълно различен от случая, който би бил налице, ако общината е трябвало да закупи нови игрища от трето лице в настоящия момент. Следователно считам, че случаят в главното производство не следва да се третира като възмездна доставка. Както правилно посочва Комисията, такова заключение съответства напълно на системата на ДДС.

76. В действителност единствената икономическа дейност, която е извършена, е да се положи изкуствена тревна и асфалтова настилка за сметка на общината. Върху тази дейност е начислен ДДС, който общината не може да приспадне, въпреки че нейната собствена дейност — отдаване под наем на игрищата на спортни сдружения — е освободена от ДДС. Следователно не са произведени или доставени други стоки или услуги, които подлежат на облагане с ДДС.

77. Преди да формулирам своето заключение, първо бих искал да отбележа, че по-горе изложените съображения не противоречат на член 5, параграф 5 от Шеста директива, към който препраща и преюдициалният въпрос. Съгласно тази разпоредба „държавите членки могат да считат за доставки по смисъла на параграф 1 [...] предаването на някои строителни работи“. [неофициален превод]

78. Смятам, че Комисията правилно посочва, че член 5, параграф 5 от Шеста директива няма отношение към повдигнатите въпроси по това дело. Бих добавил, че във всеки случай запитващата юрисдикция не е обосновавала позоваването си на същия.

26 — Нидерландското правителство добавя, че системата не е свършена именно поради освобождаванията от ДДС, в резултат на които понякога се стига до двойно данъчно облагане на определени компоненти от себестойността.

79. Второ, моята оценка не противоречи на член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, който също се посочва в преюдициалния въпрос. Тази разпоредба просто дефинира понятието „данъчна основа“ по смисъла на Шеста директива. В действителност тя предвижда, че данъчната основа при доставките, посочени в член 5, параграфи 6 и 7, е покупната цена на стоките или на подобни стоки или при липсата на покупна цена — себестойността, определена към момента на доставката.

80. Достатъчно е да се посочи, че член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива се основава на наличието на обстоятелствата, посочени в член 5, параграф 7, буква а).

81. От всички посочени по-горе съображения следва, че член 5, параграф 7, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че държава членка има право да облага с ДДС ползването на недвижим имот от данъчнозадължено лице за извършването на освободени доставки, в случай че този недвижим имот представлява (построен) обект върху земя на данъчнозадълженото лице и е изграден по негово възлагане от трето лице срещу възнаграждение, в резултат на което (стойността на) тази земя се взема предвид при облагането с ДДС, освен ако въпросната земя вече не е била използвана в миналото за извършването на същите освободени от ДДС доставки за нуждите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

IV – Заключение

82. По гореизложените съображения считам, че на поставените от Hoge Raad der Nederlanden въпроси трябва да се отговори по следния начин:

Член 5, параграф 7, буква а) 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 държава членка има право да облага с ДДС ползването на недвижим имот от данъчнозадължено лице за извършването на освободени доставки, в случай че:

този недвижим имот представлява построен обект върху земя на данъчнозадълженото лице и е изграден по негово възлагане от трето лице срещу възнаграждение,

в резултат на което стойността на тази земя се взема предвид при облагането с ДДС,

освен ако въпросната земя вече не е била използвана в миналото за извършването на същите освободени от ДДС доставки за нуждите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.