

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

14 февруари 1985 година*

„Хармонизиране на ДДС – Шеста директива – Понятие за данъчнозадължено лице”

По дело 268/83

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда на основание член 177 от Договора за ЕИО, от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) по спора, висящ пред този съд между

D. A. Rompelman и **E. A. Rompelman-Van Deelen**, Амстердам,

и

Minister van financiën (Министър на финансите)

относно тълкуването на член 4, параграф 2, второ изречение от Шеста директива 77/388 на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 13 юни 1977 г., стр. 1),

СЪДЪТ (втори състав),

в състав: г-н О. Due, председател на състав, г-н Р. Pescatore и г-н К. Bahlmann, съдии,

генерален адвокат: Sir Gordon Slynn,

секретар: г-н Н. А. Rühl, главен администратор,

**

постанови настоящото

Решение

1. С Решение от 30 ноември 1983 г., постъпило в Съда на 7 декември 1983 г., Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) е поставил, по силата на член 177 от Договора за ЕИО, преюдициален въпрос относно тълкуването на член 4, параграф 2, второ изречение от Шеста директива 77/388 на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху

* Език на производството: нидерландски.

** Предвид съображенията, представени:

- за ищите Rompelman от адв. L. Wolfsbergen,
 - за нидерландското правителство от г-н I. Verkade, в качеството на представител,
 - за Комисията на Европейските общности от г-н J. F. Buhl, в качеството на представител, подпомаган от адв. F. W. G. M. van Brunshot,
- след изслушване на заключението на генералния адвокат в съдебното заседание от 15 ноември 1984 г.

оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (OVL 145, стр. 1) – наричана по-нататък „Шеста директива“.

2. Въпросът беше повдигнат в рамките на спора, висящ пред Hoge Raad между г-н и г-жа Rompelman, които пребивават в Амстердам, и Minister van Financiën, относно правото на възстановяване на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), събиран за периода от първото до третото тримесечие на 1979 г.

3. С два договора, сключени на 25 ноември 1978 г. г-н и г-жа Rompelman, ищци по главното производство, са придобили право на притежание за бъдещ момент на две части от сграда, която е в строеж от 1 септември 1978 г., както и право на дългосрочно ползване (емфитевсис) върху прилежащата земя. В проекта на сградата двете въпросни части са указани като „изложбени зали“.

4. С писмо от 26 юни 1979 г., изпратено до данъчния инспектор, ищите по главното производство са обявили, че изложбените зали ще бъдат отдавани под наем на предприемачи, за което наемодателят и наемателят ще представят своевременно иск съгласно член 11, параграф 1, буква б), точка 5 от Закона за данъка върху оборота от 1978 г („Wet op de Omzetbelasting” от 28 декември 1978 г., Staatsblad 677) – наричан по-нататък „Законът” – за изключение от освобождаването от заплащане на данъка върху оборота, предвидено в случай на отдаване под наем. Освен това те са поискали съгласно член 15, параграф 3 от Закона за данъка върху оборота да им бъде приспаднал предварително заплатения данък върху добавената стойност, включен в продажната цена, който се дължи при напредването на строителството.

5. На 18 октомври 1979 г. ищите по главното производство са подали иск относно данъка върху оборота за първото тримесечие на 1979 г., в който са поискали възстановяването на заплатения предварително данък в размер на 14 186,46 NLG. Тъй като нотариалният акт за прехвърлянето на собствеността е издаден на 31 октомври 1979 г., въпросните помещения все още не са били дадени под наем към момента на подаване на този иск.

6. След като тяхното искане е било отхвърлено от данъчния инспектор, с основаниято, че действителната експлоатация на придобитите части все още не е започнала, ищите по главното производство обжалват това решение пред Gerechtshof (Окръжен апелативен съд), Амстердам.

7. След като Gerechtshof потвърждава решението на инспектора, съпрузите Rompelman обжалват това решение с касационна жалба пред Hoge Raad.

8. Hoge Raad установява на първо място, че според ищите по главното производство, които оспорват постановеното от Съда решение, по силата на член 15, параграф 1 от Закона за данъка върху оборота, предприемачът може да приспадне данъка върху оборота, който други предприемачи са му начислили по време на периода от декларирането на данъка и че според закона само този, който е придобил статута на предприемач на по-късна дата, не може да приспадне данъка върху оборота, който му е начислен, когато той все още не е имал статута на предприемач. Следователно Законът за данъка върху оборота в настоящия случай не възпрепятства приспадането на предварително заплатения данък, при условие че е предвидено, че статутът на предприемач се придобива с първата сделка, извършена с цел използването на имота.

9. На второ място Hoge Raad посочва, че Gerechtshof е установил, че ищите по главното производство не притежават качеството на предприемачи, тъй като макар и предприемаческата дейност да включва използването на собствеността по смисъла на член 7, параграф 2, буква б) от Закона за данъка върху оборота, е необходимо да има действително използване на този имот в обществото, което предполага, че той съществува; в настоящия случай ищите по главното производство са придобили единствено право на притежание, а не вещно право.

10. Като има предвид, че въпросът за значението на понятието за „използване на имот”, по смисъла на член 7, параграф 2, буква б) от Закона за данъка върху оборота, зависи от тълкуването на разпоредбата на член 4, параграф 2, второ изречение от Шеста директива, Hoge Raad реши да спре производство и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съществува ли използване по смисъла на член 4, параграф 2, второ изречение от Шеста директива към момента, в който дадено лице закупува бъдещ имот с намерението да го дава под наем в подходящ момент?”

11. Ищите по главното производство считат, че имота се използва още от времето на придобиването на право върху този имот. Такъв подготвителен акт трябва да бъде считан като част от упражняването на търговска дейност, понеже е необходим за осъществяването на тази дейност.

12. Нидерландското правителство поддържа становището, че икономическата дейност може да се счита за започнала от момента преди датата, от която имотът започва да носи редовни приходи. Това означава, че в настоящия случай този, който отдава под наем недвижим имот е започнал използването на този имот от момента, в който го е закупил като бъдещ имот. Въпреки това доколкото дадена инвестиция може, но не задължително, да доведе до използването на даден имот, е необходимо единствено да се приеме, че има наличие на използване на такъв имот, когато намерението на този, който инвестира, се потвърди и от по-обективни обстоятелства. Заявлението за намерение трябва да бъде конкретизирано от други факти и обстоятелства.

13. Според Комисията, от член 17, параграф 1 от Шеста директива, следва че използването на недвижим имот обикновено започва с първия подготвителен акт, а именно от момента на първата сделка, на която може да бъде наложен данък. Първата сделка, извършена в рамките на икономическата дейност, се състои в придобиване на средствата за икономическа дейност, и следователно в закупуването на имот. Всяко друго тълкуване би било в противоречие с целта на системата на облагане с ДДС, тъй като в периодът изминал между плащането на ДДС, дължимо за първата сделка, и неговото възстановяване се появява финансова такса върху имота; но системата на облагане с ДДС цели да освободи напълно икономическия оператор от тази финансова такса.

14. С поставения въпрос националният съд иска по същество да узнае дали придобиването на право на притежание относно бъдещо прехвърляне на право на собственост върху част от сграда, която все още не е построена, с намерение тя да бъде отдавана под наем в подходящ момент, може да бъде считано за икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива.

15. Преди да се отговори на поставения въпрос, следва да се припомнят накратко елементите и характеристиките, които имат значение в настоящия случай, по-

специално принципите на системата на облагане с ДДС, на механизма на приспаданията и на понятието за данъчнозадължено лице.

16. Както Съдът е установил в своето решение от 5 май 1982 г. по дело Schul/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (15/81, Recueil, стр. 1409), един от основните елементи на системата на облагане с ДДС се състои в това, че при всяка транзакция ДДС е изискуем след като се приспадне сумата на този данък, която е начислена пряко върху стойността на различните компоненти на цената на стоките и услугите, като механизмът на приспаданията е такъв, че единствено данъчнозадължените лица имат право от дължимия от тях ДДС да приспадат данъка, който е бил начислен върху стоките и услугите преди това.

17. В тази обща рамка се вписва от една страна член 4, параграф 1 от Директивата, съгласно който данъчнозадължено лице означава „всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност”. В упоменатия параграф 2 е добавено, че „икономическата дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги”. По-специално като икономическа дейност се счита „използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него”.

18. Член 17, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че „правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем”, а в параграф 2 разрешава на данъчнозадълженото лице, доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, „да приспадне от дължимия данък данъкът върху добавената стойност, дължим или платен за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави”.

19. От разпоредбите упоменати по горе може да бъде заключено, че системата на приспадане има за цел да облекчи напълно предприемача от ДДС, който е дължим или заплащан в рамките на всички негови икономически дейности. Общата система на облагане с данък върху добавената стойност гарантира пълна безпристрастност при облагането на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати при условие че тези дейности подлежат на облагане с ДДС.

20. Въз основа на тези елементи на общата система е необходимо да се разгледа проблемът дали придобиването на право на притежание относно бъдещо прехвърляне на право на собственост върху част от сграда, която все още не е построена, срещу заплащане на траншове на покупната цена в зависимост от напредването на строежа на сградата, трябва да бъде считано като начало на използване на материално имущество и следователно като стока или услуга, използвана за целите на подлежащи на облагане дейности, в този случай за отдаване под наем.

21. По отношение на облагането на отдаването под наем на недвижимите имоти е необходимо да се отбележи, че член 13 Б, буква б) от Шеста директива предвижда по принцип освобождаване от ДДС в подобен случай. Въпреки това тъй като ищците по главното производство явно са се възползвали от правото си да изберат предвидената в член 13 В възможност отдаването под наем на недвижимите имоти да бъде облагано, в настоящия случай отдаването под наем на недвижим имот следва да се счита като дейност, която подлежи на облагане.

22. По отношение на въпроса в какъв момент започва използването на даден недвижим имот, на първо място трябва да се подчертае, че предвидените от член 4, параграф 1 икономически дейности могат да се състоят от няколко последователни сделки, както е посочено в самият текст на член 4, параграф 2, който се отнася за „всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги”. Част от тях са подготвителните дейности, като придобиването на средства за икономическа дейност, и следователно закупуването на недвижим имот, което ги прави част от тези сделки, така че те трябва да бъдат приравнени към икономическите дейности.

23. В това отношение не е необходимо да се прави разлика между различните правни форми на тези подготвителни актове, по-специално между от една страна правото на притежание относно бъдещата собственост, и от друга страна придобиването на самата собственост. Освен това принципът на безпристрастност при облагането с ДДС по отношение на данъчната такса, наложена на предприемаческата дейност, изисква първите инвестиционни разходи, извършени за целите на и с оглед започването на тази предприемаческа дейност, да бъдат считани като икономически дейности. Би било в противоречие с този принцип ако горепосочените дейности започват едва в момента, в който даден недвижим имот започне реално да се използва, тоест когато се поражда облагаемият доход. Всяко друго тълкуване на член 4 от Шеста директива би засегнало икономическия оператор с разхода за ДДС в рамките на неговата икономическа дейност, без да му даде възможност да приспадне този данък в съответствие с член 17, и би се породило произволно разграничаване между инвестиционните разходи, направени преди и по време на реалната експлоатация на недвижимия имот. Дори и в случай когато за платения преди това данък за извършените подготвителни дейности бъде предвидена възможност за възстановяване след започване на реалната експлоатация на недвижимия имот, имотът би бил обременен от финансов товар по време на понякога значителния срок между първите инвестиционни разходи и началото на реалната му експлоатация. Следователно всеки който извършва такива инвестиционни дейности, които са тясно свързани и са необходими за бъдещата експлоатация на недвижим имот, трябва да бъде считан като данъчно задължен по смисъла на член 4.

24. По отношение на въпроса дали член 4 трябва да се тълкува в смисъл, че заявеното намерение за отдаване на бъдещ имот под наем е достатъчно условие, за да се счита че придобитият имот е предназначен да бъде използван за подлежаща на облагане дейност, и въз основа на това инвеститорът трябва да бъде считан за данъчно задължено лице, което е направило такава инвестиция, е необходимо да се отбележи на първо място, че този който иска приспадането на ДДС, трябва да докаже, че са изпълнени условията за възползване от него, и по-специално че отговаря на критериите за данъчно задължено лице. Следователно член 4 не възпрепятства данъчната администрация да изисква обявеното намерение да бъде потвърдено от обективни доказателства, като това че помещенията, които ще бъдат построени, са проектирани специално за търговска експлоатация.

25. В отговор на въпроса отправен до Съда трябва да се отбележи, че придобиването на право на притежание относно бъдещо прехвърляне на право на собственост върху част от сграда, която все още не е построена, с намерение тя да бъде отдавана под наем в подходящ момент, може да бъде считано за икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива, като се има предвид, че тази разпоредба не възпрепятства данъчната администрация да изисква обявеното намерение да бъде потвърдено от обективни доказателства, като това че помещенията, които ще бъдат построени, са проектирани специално за търговска експлоатация.

По съдебните разноси

26. Разноските, направени от нидерландското правителство и от Комисията на Европейските общности, които представиха становища пред Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред националната юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси.

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по въпроса, отправен от Hoge Raad der Nederlanden, с Решение от 30 ноември 1983 г., реши:

Придобиването на право на притежание относно бъдещо прехвърляне на право на собственост върху част от сграда, която все още не е построена, с намерение тя да бъде отдавана под наем в подходящ момент, може да бъде считано за икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива, като се има предвид, че тази разпоредба не възпрепятства данъчната администрация да изисква обявеното намерение да бъде потвърдено от обективни доказателства, като това че помещенията, които ще бъдат построени, са проектирани специално за търговска експлоатация.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 14 февруари 1985 година.