

## Дело C-405/19

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

24 май 2019 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Hof van Cassatie (Белгия)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

26 април 2019 г.

**Жалбоподател:**

Vos Aannemingen BVBA

**Отвeтник:**

Belgische Staat

**Предмет на главното производство**

Касационната жалба е свързана със спор между Vos Aannemingen BVBA (наричан по-нататък „жалбоподателят“) и финансовата администрация (Belgische Staat, белгийската държава, наричана по-нататък „отвeтникът“) относно възможността за приспадане на ДДС за рекламни и административни разходи и брокерски комисиони. Обжалва се решение на Hof van beroep Gent (Апелативен съд Гент, Белгия), с което подадената от отвeтника въззивна жалба е уважена и първоинстанционната жалба на жалбоподателя е обявена само за частично основателна, а именно за основателна само в частта относно възстановяването на наложената имуществена санкция. В първоинстанционното производство посочената жалба е била уважена и в частта относно възстановяването на внесения от жалбоподателя ДДС в размер на 92 313,99 EUR заедно с лихви.

## **Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Преюдициално запитване на основание член 267 ДФЕС за тълкуването на член 17 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

## **Преюдициални въпроси**

1. Трябва ли член 17 от Директива 77/388/ЕИО да се тълкува в смисъл, че когато определени разходи ползват и трето лице — както когато при продажбата на жилища строителният инвеститор заплаща рекламни и административни разходи и брокерски комисиони, които ползват и собствениците на земята — това обстоятелство не е пречка за възможността напълно да се приспадне данъкът върху добавената стойност, с който са обложени тези разходи, стига да е установено, че между разходите и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице има пряка и непосредствена връзка и че ползата за третите лица е акцесорна по отношение на нуждите на предприятието на данъчнозадълженото лице?
2. Важи ли това правило и когато става дума не за общи разходи, а за разходи, които следва да се отнесат към съвсем конкретни облагаеми или необлагаеми с ДДС извършвани доставки, както в случая — към продажбата на жилищата, от една страна, и към продажбата на земята, от друга?
3. Обстоятелството, че данъчнозадълженото лице е имало възможността или правото да фактурира отчасти тези разходи на ползващото ги трето лице, но не го е направило, има ли значение за преценката дали свързаният с тези разходи ДДС подлежи на приспадане?

## **Цитирани разпоредби от правото на Съюза**

член 17 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 (наричана по-нататък „Шеста директива“)

## **Цитирани разпоредби на националното право**

член 149 от Grondwet (Основен закон);

членове 1319, 1320 и 1322 от Burgerlijk Wetboek (Граждански кодекс);

член 19, параграфи 1 и 2, член 1068, параграф 1 и член 1138, точка 3 от Gerechtelijk Wetboek (Кодекс на съдопроизводството);

член 45, параграф 1 от Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Закон от 3 юли 1969 г. за създаване на кодекс за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Кодексът за ДДС“);

член 1, параграф 2 от Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Кралски указ № 3 от 10 декември 1969 г. за реда и условията за приспадане при прилагането на данъка върху добавената стойност), в редакцията му съгласно изменението с Кралски указ от 24 януари 2015 г.

### **Кратко представяне на фактичката обстановка и на производството**

- 1 Единствената икономическа дейност на жалбоподателя се състои в строителството и продажбата на многофамилни жилищни сгради. Той строи жилища върху принадлежащи на трети лица поземлени имоти и след това продава построените жилища. Във връзка с това прави рекламни и административни разходи и плаща комисиони на брокери на недвижими имоти. В документа за продажбата на всяко жилище жалбоподателят е посочен като продавач на сградата, а собственикът на поземления имот — като продавач на земята.
- 2 Жалбоподателят изцяло си приспада ДДС за рекламните и административните разходи и брокерските комисиони.
- 3 След проверка за периода от 1 януари 1999 г. до 30 септември 2001 г. финансовата администрация констатира, че този ДДС подлежи на приспадане само в частта, в която се отнася до продажбата на сградите, но не и в частта, в която се отнася до продажбата на земята. Право на приспадане било налице само в определен процент, като подлежащата на приспадане част представлявала дроб с числител цената на сградата и знаменател сборът от цената на сградата и цената на земята.
- 4 Финансовата администрация издава акт за определяне на допълнително задължение за ДДС, вследствие от което жалбоподателят внася ДДС в размер на 92 313,99 EUR заедно с лихви и заплаща имуществена санкция, без обаче да се отказва от правото си да оспорва акта.
- 5 После той подава жалба срещу данъчния акт, като иска да му се възстановят платените суми.

С решение от 21 март 2016 г. Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Първоинстанционен съд Източна Фландрия, отделение Гент, Белгия) уважава жалбата. В мотивите си този съд по същество приема, че продажбата на сградата и на земята представлява единна доставка, поради което следва да се приеме, че заплащаните от жалбоподателя рекламни и

брокерски услуги изцяло спадат към общите разходи за единствената му икономическа дейност. Собственикът на поземления имот може също да извлича полза от тези рекламни разходи и брокерски комисиони, но според посочения съд това обстоятелство трябва да се смята за акцесорно по отношение на нуждите на жалбоподателя.

- 6 Финансовата администрация подава въззивна жалба срещу това съдебно решение пред Hof van beroep Gent (Апелативен съд Гент, Белгия). С решение от 28 ноември 2017 г. въззивната жалба е уважена и първоинстанционната жалба е обявена за основателна само в частта относно наложената имуществена санкция.

### Основни доводи на страните в главното производство

- 7 Според жалбоподателя рекламните и административните разходи и брокерските комисиони имат пряка и непосредствена връзка с извършваната от него икономическа дейност, поради което има основание за пълно приспадане на съответния ДДС.

Той поддържа, че затова въззивната инстанция не е можела да откаже да му признае право на пълно приспадане на данъка по тези получени доставки със съображенията, че е неоснователно твърдението му, че за наличието на право на приспадане е достатъчно да има пряка и непосредствена връзка с облагаемите му доставки, че в това отношение не е отчел обстоятелството, че е правно невъзможно земята и сградата да се продадат отделно, и че макар да е налице известна връзка между продажбата на сградите и продажбата на земята, това не е въпросната пряка и непосредствена връзка.

- 8 По-нататък жалбоподателят твърди, че когато разходите за дадена доставка обективно са направени за целите на по-късното извършване на конкретна облагаема доставка или за целите на цялостната облагаема дейност на данъчнозадълженото лице, същото може изцяло да си приспадне данъка по получената доставка дори ако тя ползва и трето лице и по принцип то би трябвало да поеме част от разходите, стига личната полза за третото лице да е акцесорна по отношение на нуждите на предприятието на данъчнозадълженото лице.

Въззивната инстанция не обсъдила твърдението му, че косвено възникващата полза за собствениците на земята е акцесорна по отношение на нуждите на предприятието му, поради което не можела да мотивира решението си само със съображението, че част от разходите могат да се фактурират на собствениците на земята и съответно представляват разходи, които по принцип би следвало да бъдат понесени от тях.

- 9 Накрая жалбоподателят изтъква, че ако при получаването на дадена доставка на услуга данъчнозадълженото лице действа в това си качество и използва тази услуга за определени свои доставки във връзка с икономическата си

дейност, дължимият или платеният за услугата ДДС подлежи на приспадане дори когато това са разходи за конкретна дейност, а не общи разходи.

Затова въззивната инстанция неправилно не можела да откаже да му признае право на приспадане на целия ДДС по упоменатите получени доставки със съображението, че това били разходи по продажбата на конкретни сгради и поземлени имоти.

### **Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване**

- 10 Съгласно член 45, параграф 1, първа алинея от Кодекса за ДДС, който транспонира член 17, параграф 2 от Шеста директива, всяко данъчнозадължено лице може да приспадне от дължимия данък сумата на данъка, който му е начислен за получените от него доставки на стоки и услуги, доколкото тези стоки и услуги се използват за целите на облагаемите му доставки.
- 11 Съгласно постоянната практика на Съда на Европейския съюз наличието на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, по принцип е необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС за получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. Правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (вж. например решение от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, т. 57).

Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходите от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. например решение от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, т. 58).

- 12 В решение от 18 юли 2013 г., Ей И Ес — 3С Марица Изток I (C-124/12), като се позовава на решение от 16 октомври 1996 г., Fillibeck (C-258/95), Съдът постановява, че Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че осигуряването от работодателя на безплатен транспорт на работниците и служителите от тяхното местоживее до местоработата им по принцип задоволява техни лични нужди и следователно се използва за дейности, различни от икономическата дейност на предприятието, така че начисленият за тези транспортни услуги ДДС по принцип не може да се приспада като ДДС по получени доставки. В случаи обаче, в които поради определени

обстоятелства, като трудността в намирането на подходящ транспорт и промяна на работното място, изискванията на икономическата дейност на предприятието налагат работодателят да осигури транспорт на работниците си, тази доставка не следва да се разглежда като извършена за цели, които не са свързани с икономическата дейност на предприятието, така че свързаният с тези транспортни услуги ДДС може да се приспада (т. 29). По-нататък Съдът припомня, че обстоятелството, че персоналът може да извлече полза от една доставка на услуги от страна на работодателя, трябва да се разглежда като акцесорно по отношение на нуждите на предприятието (т. 33).

- 13 В решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола (C-132/16), Съдът постановява, че член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, който съответства на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива, трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения данък върху добавената стойност за получена доставка на услуги, състоящи се в изграждането или подобряването на обект, собственост на трето лице, когато последното получава безвъзмездно резултата от тези услуги и те се използват както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност, доколкото тези услуги не надхвърлят необходимото, за да може посоченото данъчнозадължено лице да извършва последващи облагаеми сделки, и стойността им е включена в цената на тези сделки.
- 14 Според настоящия състав тези решения също се отнасят до случаи, при които трето лице извлича полза от получената доставка на услуги, но въпреки това не дават възможност със сигурност да се определи дали в случай като обсъждания в главното производство правното становище на жалбоподателя е правилно и начисленият му ДДС за рекламните и административните разходи и брокерските комисиони, които плаща при продажбата на жилища, може напълно да се приспадне дори ако тези разходи ползват и собствениците на земята и биха могли отчасти да се фактурират на тях, стига да е установено, че ползата за тези трети лица е акцесорна по отношение на нуждите на предприятието на жалбоподателя.
- 15 Затова настоящият състав намира за необходимо да отправи преюдициално запитване до Съда по изложените въпроси.