



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

19 декември 2019 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Облагаеми сделки — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Покупко-продажба на недвижими имоти, които не са вписани в националния регистър на недвижимите имоти — Разходи във връзка с първото вписване в посочения регистър, поети от приобретателя — Използване на трети специализирани дружества — Участие в доставка на услуги или разходи, свързани с инвестицията, направени за нуждите на предприятие“

По дело C-707/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul Timiș (Окръжен съд Timiș, Румъния) с акт от 30 октомври 2018 г., постъпил в Съда на 13 ноември 2018 г., в рамките на производство по дело

Amărăști Land Investment SRL

срещу

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: L. S. Rossi, председател на състава, J. Malenovský (докладчик) и N. Wahl, съдии,

генерален адвокат: G. Hogan,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за румънското правителство, от С.-R. Canțâr, R. I. Hațieganu и L. Lițu, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и A. Biolan, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: румънски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 24, 28, 167 и 168 от 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; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Amărăști Land Investment SRL, от една страна, и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Регионална дирекция на финансите Тимишоара, Румъния) и Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (Районна администрация на финансите Тимиш, Румъния), от друга, по повод правото на възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС) за сделките, с които Amărăști Land Investment е извършило на свои разноски действията, необходими за първото вписване в националния регистър на недвижимите имоти (наричан по-нататък „регистърът на недвижимите имоти“) на имотите, които е възнамерявало да придобие.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

- 4 Член 24, параграф 1 от тази директива предвижда:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

- 5 Член 28 от същата директива има следния текст:

„Когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на друго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите“.

- 6 Член 167 от същата директива гласи:

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

- 7 Член 168 от Директивата за ДДС, който е част от дял X, озаглавен „Приспадане на данъка“, има следното съдържание:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

- а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

Румънското право

Закон № 227/2015

- 8 Според текста на член 297, алинея 4 от Закон № 227/2015 privind Codul fiscal (Закон № 227/2015 за приемане на Данъчен кодекс):

„Всяко данъчнозадължено лице има правото да приспадне данъка за закупените активи, ако те са предназначени да бъдат използвани в следните сделки:

- а) облагаеми сделки;

[...]“.

- 9 Член 271, алинея 2 от този закон гласи:

„Когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на друго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите“.

Гражданският кодекс

- 10 Член 885, алинея 1 от Legea № 287/2009 privind Codul civil al României (Закон № 287/2009 за приемане на румънския граждански кодекс) (Monitorul Oficial al României, част I, № 505 от 15 юли 2011 г., наричан по-нататък „Гражданският кодекс“) има следния текст:

„Извън случаите, в които има законови разпоредби в обратен смисъл, вещните права върху недвижимите имоти, включени в кадастъра, се придобиват както между страните, така и по отношение на трети лица само чрез вписването им в поземления регистър въз основа на акта или на факта, представляващи основание за вписването“.

- 11 Член 886 от Гражданския кодекс гласи:

„Изменение на вещно право върху недвижим имот се извършва по правилата, определени за придобиване или за погасяване на вещните права, освен ако със закон не е предвидено друго“.

12 Съгласно член 888 от този кодекс:

„Вписването в кадастъра се извършва въз основа на нотариален акт, на влязло в сила съдебно решение, на удостоверение за наследник или въз основа на друг акт, издаден от административните органи, в случаите, в които законът предвижда това“.

13 Член 893 от посочения кодекс предвижда:

„Вписване на вещно право може да се извършва само:

а) за лицето, което към деня на вписване на искането е вписано като титуляр на правото, за което се прави вписването;

[...]“.

14 Член 1244 от Гражданския кодекс предвижда:

„Извън предвидените със закон случаи, писмено се сключват в нотариална форма договорите, с които се прехвърлят или учредяват вещни права, чието вписване в поземления регистър е задължително, като нарушението на това изискване води до нищожност“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

15 Amărăști Land Investment е учредено през 2014 г. с цел извършване на селскостопански дейности и за тази цел това дружество купува имоти.

16 Процедурата за закупуване на тези имоти се състои от два етапа. На първо място, се сключва двустранно обещание за покупко-продажба между лицето, което обещава да продаде имотите, и Amărăști Land Investment, с което последното придобива право да му бъде прехвърлена собствеността върху тези имоти. На второ място, след изпълнението на предвидените в закона административни формалности за сключването на договора за покупко-продажба на посочените имоти същият се подписва от засегнатите страни.

17 В това отношение запитващата юрисдикция уточнява, че румънското право изисква договорите за покупко-продажба на недвижими имоти, каквито са разглежданите по главното производство имоти, да са в нотариална форма и че за да бъдат тези договори валидно сключени в нотариална форма, съответните земи трябва да бъдат вписани в поземления регистър, а продавачът трябва да бъде вписано в него като собственик на същите, което не е така в случая на разглежданите по главното производство имоти.

18 В рамките на своите инвестиции в недвижими имоти и за да изпълни административните формалности, необходими преди сключването на договора за покупко-продажба на тези земи, Amărăști Land Investment сключва на свои разноски договори за услуги, предоставяни от трети лица, а именно адвокати, нотариуси и специализирани в кадастралната и топографската материя дружества. По-конкретно то се обръща към дружество, специализирано в кадастралната материя, с оглед на първото вписване на земите в поземления регистър.

19 Обещанията за покупко-продажба на съответните земи съдържат клауза, по силата на която обещателят декларира, че приема Amărăști Land Investment да извърши на свои разноски всички действия по събирането на документи, комплектоването на преписките, по легализация и регистрация на документи, по вписване в кадастъра, както и по вписване в поземления

регистър. По-нататък същият декларира, че разбира, че всички извършени от Amărăști Land Investment процедури по регистрация са абсолютно необходими, за да може договорът за покупко-продажба да се сключи в нотариална форма.

- 20 Разходите по първото вписване на посочените земи в поземления регистър, които страните по договора са оценили по общо съгласие на 750 EUR на хектар, не са преначислени на продавача. Обещанията за покупко-продажба предвиждат по-нататък, че Amărăști Land Investment ще плати на продавача, при тяхното сключване, пълната цена на земите, която не включва равностойността на действията по вписване в кадастъра.
- 21 Тези обещания за покупко-продажба съдържат освен това клауза, по силата на която продавачът се задължава да плати на Amărăști Land Investment разходите, направени за вписване на въпросните земи в поземления регистър, както и обезщетение в размер на 2000 EUR на хектар, ако не изпълни задължението си да сключи договора за продажба в определения срок, по негова вина или по всяка друга причина, с изключение на причини, свързани с Amărăști Land Investment.
- 22 След покупката на земите, на 23 януари 2017 г. Amărăști Land Investment подава искане за възстановяване на ДДС на стойност 73 828 румънски леи (RON) (около 15 456 EUR), което е прието от данъчната администрация.
- 23 Същевременно тази администрация впоследствие определя допълнителен ДДС за плащане на стойност 41 911 RON (около 8772 EUR) с мотива, че сумата от 750 EUR на хектар, посочена в точка 20 от настоящото решение, представлява равностойността на услугата, престирана от Amărăști Land Investment на продавачите, във връзка с регистрацията на засегнатите земи и със сключването на договорите за покупко-продажба в нотариална форма в замяна на предаването на тези земи. Посочената администрация изтъква в това отношение, че в замяна на посочените земи Amărăști Land Investment, от една страна, е платило цена и от друга страна, е предоставило на продавачите услуга, чиято стойност е трябвало непременно да бъде понесена от тях.
- 24 Amărăști Land Investment подава жалба по административен ред срещу решението за облагане по отношение на сумата, представляваща допълнително определен ДДС, която е отхвърлена от данъчната администрация с мотива, че това дружество е предоставило разглежданите услуги от свое име, но за сметка на продавачите, без обаче да начисли тяхната равностойност в тежест на тези получатели, нито да събере дължимия за тази доставка на услуги ДДС.
- 25 Пред запитващата юрисдикция Amărăști Land Investment поддържа, че понесените от него разходи, оценени на 750 EUR на хектар, са разходи във връзка с инвестицията, направени за реализирането на облагаеми сделки, за които то има право на приспадане на съответния ДДС.
- 26 То изтъква по-нататък, че размерът на разходите, свързани с вписването на разглежданите по главното производство земи в поземления регистър, е определен на 750 EUR на хектар, за да се улесни оценяването на вредите, които може да му се наложи да понесе, ако продавачите не изпълнят своето задължение за сключване на договорите за покупко-продажба на земи в нотариална форма. Amărăști Land Investment уточнява, че на практика този размер, който варира според различните действия, би могъл да е по-висок или по-нисък от тази сума от 750 EUR.

27 Като преценява, че спорът, с който е сезирана, изисква тълкуване на разпоредби на правото на Съюза, Tribunalul Timiș (Окръжен съд Timiș, Румъния) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Следва ли [Директивата за ДДС], и по-конкретно разпоредбите на членове 24, 28, 167 и на член 168, буква а) от нея, да се тълкува в смисъл, че в рамките на сделка за продажба на недвижими имоти, които не са вписани в [регистъра на недвижимите имоти] (поземления регистър) и които не са регистрирани в кадастъра към момента на предаването им, купувачът — данъчнозадължено лице, който по силата на договора е поел задължението да извърши за своя сметка необходимите действия за първото вписване на тези недвижими имоти в регистъра на недвижимите имоти, извършва доставка на услуги в полза на продавача или получава услуги във връзка със своята инвестиция в недвижимите имоти, доставка, за която трябва да му бъде признато правото на приспадане на ДДС?
- 2) Следва ли [Директивата за ДДС], и по-конкретно разпоредбите на член 167 и на член 168, буква а) от нея, да се тълкува в смисъл, че разходите, направени от купувача — данъчнозадължено лице, във връзка с първото вписване на недвижимите имоти в регистъра на недвижимите имоти, по отношение на които купувачът има правото в бъдеще да му бъде прехвърлено правото на собственост и които са му били предадени от продавачите, чието право на собственост върху имотите не е било вписано в поземления регистър, могат да бъдат квалифицирани като дейности, предхождащи инвестицията, за които данъчнозадълженото лице има право на приспадане на ДДС?
- 3) Следва ли разпоредбите на [Директивата за ДДС], и по-конкретно членове 24, 28, 167 и член 168, буква а) от нея, да се тълкуват в смисъл, че разходите, направени от купувача — данъчнозадължено лице, във връзка с първото вписване в регистъра на недвижимите имоти на недвижимите имоти, които са му били предадени и във връзка с които купувачът на договорно основание има правото в бъдеще да му бъде прехвърлено правото на собственост от страна на продавачите, чието право на собственост върху недвижимите имоти не е било вписано в поземления регистър, следва да се квалифицират като доставка на услуги за продавачите, доколкото купувачът и продавачите са се уговорили, че цената на недвижимите имоти не включва равностойността на сделките по регистрация в кадастъра?
- 4) Следва ли [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че се налага разходите за административните действия във връзка с недвижимите имоти, които са му били предадени и по отношение на които купувачът има правото в бъдеще да му бъде прехвърлено правото на собственост от страна на продавача, включително разходите по първото вписване в регистъра на недвижимите имоти (но без това да се ограничава само до тях), задължително да се понесат от продавача, или те може да се понесат от купувача или от всяка от страните по сделката съгласно уговорката между страните, като вследствие на това в полза на съответното лице се признае правото на приспадане на ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

По четвъртия въпрос

28 С четвъртия си въпрос, на който следва да се отговори на първо място, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска страните по сделка, чиято цел е прехвърляне на собствеността на недвижим имот, да се договорят, че бъдещият приобретател (наричан по-нататък „приобретателят“) понася изцяло или частично разноските за административните формалности

във връзка с тази сделка, в частност тези за първото вписване на този имот в поземления регистър, и че на този приобретател вследствие на това се признава право на приспадане на ДДС.

- 29 В това отношение следва най-напред да се констатира, че Директивата за ДДС не съдържа разпоредби, ограничаващи свободата, с която разполагат по принцип страните по една сделка за покупко-продажба на недвижим имот като разглежданата по главното производство, да определят по договорен път тази от тях, която ще понесе разходите за административните формалности във връзка с тази сделка.
- 30 Впрочем следва да се отбележи, че както е видно от акта за преюдициално запитване, разглежданата в главното производство национална правна уредба изисква недвижим имот, чиято продажба е предвидена, да е вписан в поземления регистър, а лицето, което има качеството на продавач, да е посочено в него като собственик на имота, като в противен случай договорът за продажба е нищожен.
- 31 Същевременно първото вписване в поземления регистър на този недвижим имот и споменаването в този регистър на неговия собственик не попадат в обхвата на свободата на договаряне на страните по продажба на недвижим имот, тъй като те са израз на законово задължение на продавача.
- 32 Така включването на договорна клауза като разглежданата в главното производство, предназначена да възложи върху приобретателя на недвижим имот разходите, свързани с първото вписване в поземления регистър на посочения имот и с отбелязването на собственика на същия, не може да дерогира законовия характер на задължението, възложено върху бъдещия продавач (наричан по-нататък „продавачът“), което е в основата на тези разходи, нито да го замести.
- 33 Вследствие на това самото наличие на такава клауза в двустранно обещание за покупко-продажба на недвижими имоти не е определящо за това дали приобретателят разполага с право на приспадане на ДДС за плащането на разходите, произтичащи от първото вписване на съответните имоти в поземления регистър.
- 34 С оглед на всички гореизложени съображения на четвъртия въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска страните по сделка, чиято цел е прехвърлянето на собствеността върху недвижими имоти, да договорят клауза, според която приобретателят ще понесе изцяло или частично разходите за административните формалности във връзка с тази сделка, в частност тези за първото вписване на тези имоти в поземления регистър. Самото наличие на такава клауза обаче в двустранно обещание за покупко-продажба на недвижими имоти не е определящо за това дали приобретателят разполага с право на приспадане на ДДС за плащането на разходите, произтичащи от първото вписване на съответните имоти в поземления регистър.

По първия и по третия въпрос

- 35 С първия и третия си въпрос, на които следва да се отговори заедно и на второ място, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали Директивата за ДДС, и по-конкретно член 28 от нея, трябва да се тълкува в смисъл, че в рамките на двустранно обещание за покупко-продажба на недвижими имоти, неписани в поземления регистър, купувачът — данъчнозадължено лице, който, както е поел задължение по силата на договор спрямо продавача, извършва необходимите действия за първото вписване на тези недвижими имоти в посочения регистър, като ползва услуги, предоставени от трети данъчнозадължени

лица, се счита, че е доставил лично на продавача въпросните услуги, по смисъла на този член 28, макар че страните по договора са договорили, че продажната цена на посочените недвижими имоти не включва равностойността на действията по вписване в кадастъра.

- 36 В това отношение е важно да се подчертае, че член 28 от Директивата за ДДС предвижда, че когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на друго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите.
- 37 Така тази разпоредба създава правна фикция за наличието на две идентични доставки на услуги, осъществени последователно, като стопанският субект, който участва в предоставянето на услуги и има качеството на комисионер, най-напред е получил въпросните услуги от специализирани изпълнители, след което лично предоставя тези услуги на стопанския субект, за чиято сметка действа (решение от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург, C-274/15, EU:C:2017:333, т. 86).
- 38 С оглед на гореизложеното и тъй като член 28 от Директива 2006/112 е част от дял IV от тази директива, озаглавен „Облагаеми сделки“, следва да се приеме, че ако доставката на услуги, в която участва даден стопански субект, се облага с ДДС, правоотношението между този стопански субект и стопанския субект, за сметка на който той извършва действия, също се облага с ДДС (вж. в този смисъл решение от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург, C-274/15, EU:C:2017:333, т. 87).
- 39 На първо място, в делото по главното производство е безспорно, че когато сключва договор с трети данъчнозадължени лица за извършването на необходимите действия за вписването на съответните недвижими имоти в поземления регистър, Amărăști Land Investment действа от свое име.
- 40 Що се отнася, на второ място, до въпроса дали в този контекст Amărăști Land Investment действа за сметка на продавача на посочените недвижими имоти, следва да се припомни, че както е видно от точка 31 от настоящото решение, задължението да се извърши първото вписване в поземления регистър на недвижим имот, е израз на законово задължение на продавача, който трябва да бъде споменат в този регистър като собственик на този недвижим имот.
- 41 От това следва, че ако по силата на договор, сключен с продавача на посочения недвижим имот, приобретателят извърши на свои разходи действията, необходими за първото вписване в поземления регистър на същия недвижим имот и посочването в този регистър на собственика на същия, за да изпълни законово задължение, което има последният, тези действия трябва да се считат като извършени за сметка на друго по смисъла на член 28 от Директивата за ДДС.
- 42 На трето място, като се има предвид, че текстът на член 28 от Директивата за ДДС не предвижда никакво условие, отнасящо се до възмездния характер на извършването на услугите, за целта на прилагането на този член е ирелевантно обстоятелството, че разходите, свързани с първото вписване на въпросния недвижим имот в поземления регистър, не са преначислени от приобретателя на продавача, така че равностойността на действията по регистрацията в кадастъра не е включена в продажната цена на този недвижим имот.
- 43 С оглед на изложените по-горе съображения на първия и на третия въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС, и по-специално член 28 от нея, трябва да се тълкува в смисъл, че в рамките на двустранно обещание за покупко-продажба на недвижими имоти, които не са вписани в имотния регистър, приобретателят — данъчнозадължено лице, който, както е поел задължение по силата на договор спрямо продавача, извършва необходимите действия за първото вписване на въпросните недвижими имоти в посочения регистър, като ползва услуги, предоставени от трети данъчнозадължени лица, се счита, че е доставил лично на

продавача въпросните услуги, по смисъла на този член 28, макар че страните по договора са се договорили, че продажната цена на посочените недвижими имоти не включва равностойността на действията по вписване в кадастъра.

По втория въпрос

- 44 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС, и по-специално член 167 и член 168, буква а) от нея, трябва да се тълкува в смисъл, че разходите, направени от дружество, учредено с цел извършване на селскостопански дейности и което ползва услугите на трети данъчнозадължени лица за първоначалното вписване в имотния регистър на закупените от него земи, могат да бъдат квалифицирани като инвестиционни разходи за нуждите на икономическата дейност, която то възнамерява да започне да извършва.
- 45 Както е видно от акта за преюдициално запитване и от самия текст на първия въпрос, вторият въпрос, изглежда, е поставен, в случай че за приобретателя — данъчнозадължено лице, не се счита, че е предоставил лично на продавача въпросните услуги по смисъла на член 28 от Директивата за ДДС.
- 46 Тъй като в отговора си на първия и на третия въпрос Съдът приема, че купувач като жалбоподателя в главното производство се счита, че лично предоставя въпросните услуги на продавача по смисъла на член 28 от Директивата за ДДС, не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

По съдебните разноски

- 47 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 (осми състав) реши:

- 1) Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска страните по сделка, чиято цел е прехвърлянето на собствеността върху недвижими имоти, да договорят клауза, според която бъдещият приобретател ще понесе изцяло или частично разноските за административните формалности във връзка с тази сделка, в частност тези за първото вписване на тези имоти в националния поземлен регистър. Самото наличие на такава клауза обаче в двустранно обещание за покупко-продажба на недвижими имоти не е определящо за това дали бъдещият приобретател разполага с право на приспадане на данъка върху добавената стойност за плащането на разходите, произтичащи от първото вписване на съответните имоти в националния поземлен регистър.
- 2) Директива 2006/112, и по-специално член 28 от нея, трябва да се тълкува в смисъл, че в рамките на двустранно обещание за покупко-продажба на недвижими имоти, които не са вписани в националния имотен регистър, бъдещият приобретател — данъчнозадължено лице, който, както е поел задължение по силата на договор спрямо продавача, извършва необходимите действия за първото вписване на въпросните недвижими имоти в посочения регистър, като ползва услуги, предоставени от трети

данъчнозадължени лица, се счита, че е доставил лично на продавача въпросните услуги, по смисъла на този член 28, макар че страните по договора са се договорили, че продажната цена на посочените недвижими имоти не включва равностойността на действията по вписване в кадастъра.

Подписи