



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

9 март 2023 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 12, параграфи 1 и 2 — Доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя преди първото обитаване — Липса на разпоредби във вътрешното право, предвиждащи подробните правила за прилагането на критерия, свързан с първото обитаване — Член 135, параграф 1, буква й) — Случаи на освобождаване — Доставка, след преобразуване, на сграда, която е била обитавана за първи път преди преобразуването — Национална административна доктрина, която приравнява съществено преобразуваните сгради на нови сгради“

По дело C-239/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour de cassation (Касационен съд, Белгия) с акт от 28 март 2022 г., постъпил в Съда на 5 април 2022 г., в рамките на производство по дело

État belge (белгийската държава)

Promo 54 SA

срещу

Promo 54 SA,

État belge (белгийската държава),

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: М. Safjan (докладчик), председател на състава, N. Piçarra и M. Gavales, съдии,

генерален адвокат: А. Rantos,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Promo 54 SA, от P. Wouters, advocaat,

* Език на производството: френски.

- за белгийското правителство, от P. Cottin, J.-C. Halleux и C. Pochet, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от A. Armenia, C. Ehrbar и V. Uher, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 12, параграфи 1 и 2 и член 135, параграф 1, буква й) 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 Promo 54 SA, осъществяващо дейност в областта на разработването на строителни проекти, и État belge (белгийската държава) относно размера на данъка върху добавената стойност (ДДС), дължим от това дружество за преобразуването на старо училище в апартаменти и офиси.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:
„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:
а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество; [...]“.
- 4 Член 9, параграф 1 от тази директива предвижда:
„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.
Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Член 12, параграфи 1 и 2 от посочената директива гласи:

„1. Държавите членки могат да считат за данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва някаква сделка, свързана с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея, и по-специално някоя от следните сделки:

а) доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване;

б) доставка на земя за строеж.

2. За целите на параграф 1, буква а), „сграда“ означава всяка конструкция, фиксирана към или в земята.

Държавите членки могат да предвидят подробни правила за прилагането на критерия, посочен в параграф 1, буква а) за преобразуването на сгради и могат да определят какво се разбира под израза „прилежащата земя на дадена сграда“.

Държавите членки могат да приложат критерии, различни от този за първото обитаване, като например периодът, изтекъл между датата на завършването на сградата и датата на първата доставка, или периодът, изтекъл между датата на първото обитаване и датата на последващата доставка, при условие че тези периоди не надвишават съответно пет години и две години“.

6 Член 135, параграф 1 от същата директива гласи:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

й) доставката на сгради или части от сгради, както и на земята, която заемат, с изключение на доставката, посочена в член 12, параграф 1, буква а);

[...]“.

Белгийското право

7 Член 1, параграф 9 от Code de la TVA (Кодекс за ДДС) предвижда:

„За целите на прилагането на настоящия кодекс:

1° „сгради или части от сгради“ означава всяка конструкция, фиксирана към или в земята;

2° „прилежаща земя на сграда“ означава земя, за която е издадено разрешение за строеж и която се прехвърля от същото лице едновременно със сградата и е прилежаща към нея.

Алинея 1, точка 2° не се прилага за член 44, параграф 3, точка 2°, буква d)“.

8 Член 44 от Кодекса за ДДС, който се отнася до изключенията, предвижда в параграф 3:

„Освобождават се от данък и:

1° Следните сделки:

а) доставката на недвижими по естеството си имоти;

Изключват се обаче доставките на сгради, части от сгради и прилежащата им земя, посочени в член 1, параграф 9, когато прехвърлянето им се извършва най-късно до 31 декември на втората година след тази, през която се извършва първото обитаване или първото използване на имотите, посочени в член 1, параграф 9, точка 1°, от:

- данъчнозадължено лице по член 12, параграф 2, което е построило, възложило построяването или придобило по силата на облагаема сделка споменатите имоти, посочени в член 1, параграф 9, точка 1°;
- данъчнозадължено лице по смисъла на член 8, параграф 1;
- всяко друго данъчнозадължено лице, което е заявило, под формата и по начина, определени от Краля, намерението си да извърши такова прехвърляне по силата на облагаема сделка.

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 9 На 6 юни 2008 г., Promo 54 и друго дружество — Immo 2020, сключват договор за сътрудничество, съгласно който Immo 2020, собственик на земята, върху която е издигнато старо училище, в случая прогимназия, възлага на Promo 54 задачата да поеме надзора над преобразуването на тази прогимназия в апартаменти и офиси, както и продажбата на тези недвижими имоти. С акт от 18 февруари 2009 г. Immo 2020 също се отказва от правото на приращение в полза на Promo 54.
- 10 Продажбата на тези бъдещи апартаменти се вписва в рамките на правна конструкция, съставена от два отделни договора, сключени с приобретателите. От една страна, последните сключват договор с Immo 2020 за продажбата на част от старата училищна сграда, която предстои да бъде преобразувана, както и на част от земята, върху която тя е издигната. От друга страна, същия ден Promo 54 сключва с приобретателите договор за изработка за ремонтните работи.
- 11 Белгийската данъчна администрация приема, че става въпрос за изкуствено разделена операция, за да се получи неправомерно данъчно предимство. В действителност тази сделка била една-единствена сделка по доставка на нови апартаменти — подлежаща на облагане с ДДС със ставка от 21 %, а не продажба на стара сграда и на поземления имот, в който е построена, следвана от преустройство на сградата — подлежаща на облагане с намалена ставка от 6 %.
- 12 Promo 54 оспорва това преквалифициране пред Tribunal de première instance de Liège (Първоинстанционен съд Лиеж, Белгия), който обаче отхвърля жалбата му.

- 13 Сезиран с въззивна жалба, Cour d'appel de Liège (Апелативен съд Лиеж, Белгия) приема, че определянето дали даден имот е „нов“ непременно включва упражняването на известно право на преценка от страна на данъчната администрация и прилагането на предоставената на държавите членки с член 12, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС възможност не е била необходима, за да се приравнят преобразуваните достатъчно съществено стари сгради на „новите“ сгради, посочени в член 44, параграф 3, точка 1°, буква а) от Кодекса за ДДС. В случая обаче според тази юрисдикция са построени нови сгради, които могат да бъдат обект на първо обитаване, поради което те не могат да се ползват от освобождаването, предвидено в полза на доставката на недвижими по естеството си имоти, посочена в член 44, параграф 3, точка 1°, буква а) от Кодекса за ДДС.
- 14 Както белгийската държава, така и Promo 54 подават касационна жалба срещу решението на Cour d'appel de Liège (Апелативен съд, Лиеж).
- 15 Според Promo 54 само новите сгради, а именно тези, които все още не са обитавани, подлежат на облагане с ДДС. Ето защо то счита, че още от първото обитаване или използване всяка сграда губи характера си на нова сграда, като се има предвид, че белгийската държава не е използвала възможността да определи подробни правила за прилагането на критерия за „първо обитаване“, предвиден в член 12, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС за преобразуването на сгради. Без да е използвана тази възможност, компетентните органи не можели да разширят обхвата на понятието „първо обитаване“, за да включат в него преустроена сграда, която вече е била обект на такова обитаване преди преобразуването ѝ.
- 16 При това положение Cour de cassation (Касационен съд, Белгия) решава да спре производството и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 12, параграфи 1 и 2 и член 135, параграф 1, [буква й)] от Директива 2006/112 да се тълкуват в смисъл, че доставката след преобразуване на сграда, която преди преобразуване е била обект на първо обитаване по смисъла на член 12, параграф [1], [буква а) или на член 12, параграф 2, [трета алинея] от Директива [2006/112], продължава да е освободена от [ДДС], ако държавата членка не е предвидила подробни правила за прилагане на критерия за първо обитаване към преобразуванията на сгради?“.

По преюдициалния въпрос

- 17 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС във връзка с член 12, параграфи 1 и 2 от нея трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в първата разпоредба освобождаване за доставката на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, различни от тези, чиято доставка е извършена преди първото обитаване, се прилага и за доставката на сграда, която е била обект на първо обитаване преди преобразуването ѝ, дори съответната държава членка да не е предвидила във вътрешното си право подробни правила за прилагане на критерия за първо обитаване към преобразуванията на сгради, както втората от тези разпоредби ѝ е позволявала да направи.

- 18 В това отношение следва да се припомни, че по силата на член 12, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС държавите членки могат да считат за данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя преди първото обитаване.
- 19 В член 135, параграф 1, буква й) от тази директива е предвидено освобождаване от ДДС за доставки на сгради, различни от посочените в член 12, параграф 1, буква а) от нея, тоест различни от тези, чиято доставка е извършена преди тяхното „първо обитаване“ (вж. в този смисъл решение от 4 септември 2019 г., КРС *Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, т. 55).
- 20 Тези разпоредби на практика въвеждат разграничение между старите сгради, чиято продажба по принцип не се облага с ДДС, и новите сгради, чиято продажба се облага с този данък, независимо дали е извършена в рамките на постоянна стопанска дейност, или инцидентно (вж. в този смисъл решение от 4 септември 2019 г., КРС *Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, т. 56 и цитираната съдебна практика). Следователно доставката от данъчнозадължено лице на сграда преди нейното „първо обитаване“ подлежи на облагане, докато доставката на сграда за краен потребител след нейното „първо обитаване“ е освободена от облагане.
- 21 *Ratio legis* на посочените разпоредби се открива в това, че относително погледнато, продажбата на стара сграда не генерира добавена стойност. Всъщност продажбата на сграда след първата ѝ доставка за краен потребител, която бележи края на процеса на производство, не генерира значителна добавена стойност и съответно трябва по принцип да е освободена (решение от 4 септември 2019 г., КРС *Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, т. 57 и цитираната съдебна практика).
- 22 Макар Директивата за ДДС да въвежда понятието „първо обитаване“ в член 12, параграф 1, буква а) без да го дефинира, в подготвителните работи по 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, 1977 г., стр. 1), които запазват своята релевантност и за целите на Директивата за ДДС, се пояснява, че критерият „първо обитаване“ на сграда трябва да се разбира като отговарящ на критерия първо използване на имота от собственика или наемателя.
- 23 Доколкото обаче генерира добавена стойност, доставката на стара сграда, която е преобразувана, подобно на доставката на нова сграда преди първото ѝ обитаване, отговаря на критерия за „първо обитаване“ по член 12, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС и е основание за облагаема сделка.
- 24 Следователно, макар по силата на член 12, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС държавите членки да могат да определят подробните правила за прилагане на критерия „първо обитаване“ по отношение на преобразуването на сгради, тази разпоредба все пак не бива да се тълкува в смисъл, че така на държавите членки е разрешено да изменят самото понятие „първо обитаване“ в своите национални законодателства, доколкото подобно тълкуване би застрашило полезното действие на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква й) от посочената директива (вж. в този смисъл решение от 16 ноември 2017 г., *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, т. 45).

- 25 В този смисъл Съдът е уточнил границите на понятието „преобразуване на сграда“, като е приел, че съответната сграда трябва да е претърпяла съществени изменения, предназначени да изменят употребата ѝ или да променят значително условията на обитаване (вж. в този смисъл решение от 16 ноември 2017 г., *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, т. 52).
- 26 Стига да спазват обхвата на това понятие, държавите членки могат да приложат предвидена в член 12, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС възможност, като въведат например количествен критерий, според който разходите за такова преобразуване трябва да възлизат на определен процент от първоначалната стойност на съответната сграда, за да има основание за облагане с ДДС (вж. в този смисъл решение от 16 ноември 2017 г., *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, т. 48).
- 27 Макар в случая белгийският законодател да не е използвал тази възможност чрез приемане на такива задължителни разпоредби, в своята административна практика във връзка с член 44, параграф 3, точка 1 от Кодекса за ДДС белгийската администрация приравнява на нови сгради старите сгради, които са преобразувани по такъв начин, че да придобият характеристиките на нова сграда.
- 28 Несъмнено съгласно постоянната практика на Съда при транспонирането на директива, за да се отговори на изискването за правна сигурност, е изключително важно на правните субекти да се осигури ясно и точно правно положение, позволяващо им да знаят всички свои права и при необходимост да се позовават на тях пред националните юрисдикции (решение от 7 юни 2007 г., *Комисия/Гърция*, C-178/05, EU:C:2007:317, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 29 При все това не може да се поддържа, че доколкото съответната държава членка не е използвала предоставената в член 12, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС възможност да определи подробни правила за прилагане на критерия за първо обитаване по отношение на преобразуването на недвижими имоти чрез задължителни разпоредби на вътрешното право, определени преобразувания на сгради не могат да бъдат облагани с ДДС в съответствие с член 135, параграф 1, буква й) от тази директива във връзка с член 12, параграф 2, буква а) от същата директива и практиката на Съда, чрез тълкуване на понятието „първо обитаване“, предвидено в разпоредбите на вътрешното право.
- 30 Всъщност това би означавало да се приеме, че използването от държава членка на възможността да определи подробните правила за прилагане на критерия за първото обитаване по отношение на преобразуването на сгради, съставлява облагането с ДДС на сграда, докато последното в действителност произтича от основния принцип, че именно добавената стойност определя облагането, и от дефинициите, изведени от практиката на Съда. В това отношение следва да се отбележи, че в случая „същественният“ характер на измененията, по смисъла на цитираната в точка 25 от настоящото решение съдебна практика, изглежда, не подлежи на съмнение, което запитващата юрисдикция следва да потвърди.
- 31 С оглед на гореизложеното, липсата на задължително определяне във вътрешното право на подробни правила за прилагане на критерия за първото обитаване по отношение на преобразуванията на сгради не придава директен ефект на освобождаването на последните

дори когато тълкуване на вътрешното право в съответствие с член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС във връзка с член 12, параграф 1, буква а) от нея и със съответната практика на Съда води, напротив, до отказ на поисканото освобождаване.

32. Ето защо на поставения въпрос следва да се отговори, че член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС във връзка с член 12, параграфи 1 и 2 от нея трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в първата разпоредба освобождаване за доставката на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, различни от тези, чиято доставка е извършена преди първото обитаване, се прилага и за доставката на сграда, която е била обект на първо обитаване преди преобразуването ѝ, дори съответната държава членка да не е предвидила във вътрешното си право подробни правила за прилагане на критерия за първо обитаване към преобразуванията на сгради, както втората от тези разпоредби ѝ е позволявала да направи.

По съдебните разноски

33. 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:

Член 135, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, във връзка с член 12, параграфи 1 и 2 от нея,

трябва да се тълкува в смисъл, че:

предвиденото в първата разпоредба освобождаване за доставката на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, различни от тези, чиято доставка е извършена преди първото обитаване, се прилага и за доставката на сграда, която е била обект на първо обитаване преди преобразуването ѝ, дори съответната държава членка да не е предвидила във вътрешното си право подробни правила за прилагане на критерия за първо обитаване към преобразуванията на сгради, както втората от тези разпоредби ѝ е позволявала да направи.

Подписи