



Сборник съдебна практика

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

10 февруари 2022 година *

„Преюдициално запитване — Член 99 от Процедурния правилник на Съда — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 392 — Режим на облагане на маржа — Приложно поле — Доставки на сгради и на земя за строеж, закупени с цел препродажба — Данъчнозадължено лице, за което ДДС върху покупката на недвижими имоти не подлежи на приспадане — Препродажба, подлежаща на облагане с ДДС — Понятие за земя за строеж“

По дело C-191/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour administrative d'appel de Lyon (Апелативен административен съд Лион, Франция) с акт от 18 март 2021 г., постъпил в Съда на 25 март 2021 г., в рамките на производство по дело

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

срещу

Les Anges d'Eux SARL,

Echo 5 SARL,

Cletimmo SAS,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: J. Passer, председател на състава, F. Biltgen и M. L. Arastey Sahún (докладчик),
съдии,

генерален адвокат: A. Rantos,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, да се произнесе с мотивирано определение в съответствие с член 99 от Процедурния правилник на Съда,

постанови настоящото

* Език на производството: френски.

Определение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 392 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 *Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance* (министър на икономиката, финансите и възстановяването, Франция) (наричан по-нататък „данъчната администрация“) и дружествата *Les Anges d'Eux SARL*, *Echo 5 SARL* и *Cletimmo SAS* относно актове за установяване на допълнителни задължения във връзка с данък върху добавената стойност (ДДС) относно доставката на земя за строеж, първоначално придобита като застроена земя.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„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“.

- 4 Член 12 от тази директива предвижда:

„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.

3. За целите на параграф 1, буква б) „земя за строеж“ означава всяка необлагородена или облагородена земя, определена като такава от държавите членки“.

5 Съгласно член 73 от посочената директива:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

6 Член 392 от посочената директива, който се съдържа в глава 1, озаглавена „Дерогации, приложими до приемането на окончателен режим“, от дял XIII, озаглавен „Дерогации“, гласи:

„Държавите членки могат да предвидят, че по отношение на предоставянето на сгради и земя за строеж, закупени с цел препродажба от данъчнозадължено лице, за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане, данъчната основа следва да бъде разликата между цената на продажба и цената на покупка“.

Френското право

7 Член 260 от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) в редакцията, приложима към разглежданите данъчни периоди, гласи:

„По тяхно искане могат да платят [ДДС]:

[...]

5°bis: лицата, извършващи сделка, посочена в член 261, параграф 5;

[...]“.

8 Член 261 от посочения кодекс предвижда следното:

„Освободени от [ДДС] са:

[...]

5. (Сделки с недвижими имоти):

[...]

2° Доставките на недвижими имоти, завършени преди повече от пет години.

[...]“.

9 Член 268 от посочения кодекс гласи следното:

„Що се отнася до доставката на земя за строеж или на сделка, посочена в член 261, параграф 5, точка 2, за която е заявена възможността, предвидена в член 260, точка 5°bis, ако придобиването от прехвърлителя не е довело до възникване на право на приспадане на [ДДС], данъчната основа се състои от разликата между:

1° От една страна, изразената цена и разходите, които се прибавят към нея;

2° От друга страна, в зависимост от случая:

а) или сумите, заплатени от прехвърлителя на каквото и да било основание за придобиването на земята или на недвижимия имот;

б) или номиналната стойност на акциите или дяловете, получени в замяна на извършените от него непарични вноски.

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 10 Anges d’Eux, Echo 5 и Cletimmo, ответници в главното производство, извършват търговска дейност с имоти.
- 11 В рамките на тази дейност Les Anges d’Eux и Cletimmo придобиват от частни лица застроена земя, състояща се от парцели, всеки от които включва къща с прилежащия терен и допълнителни постройки, като тези сделки попадат извън приложното поле на Директивата за ДДС. Echo 5 извършва сходна сделка, като единствената разлика е, че придобитият от него недвижим имот включва къща с двор и с градина, допълнителни постройки, водоизточник и залесена земя.
- 12 Впоследствие ответниците в главното производство разделят или преразпределят необлагородените земи, прилежащи към първоначалните постройки, с цел прехвърляне на тези парцели като земя за строеж, като облагат посочените сделки с ДДС съгласно режима за облагане на маржа, предвиден в член 268 от Общия данъчен кодекс, с който във френското право се транспонира член 392 от Директивата за ДДС.
- 13 След като извършва проверки, данъчната администрация поставя под въпрос прилагането на този режим и издава актове за установяване на допълнителни задължения по ДДС за цялата продажна цена на прехвърлените поземлени имоти по отношение на Les Anges d’Eux за периода от 1 януари 2013 г. до 31 декември 2014 г., по отношение на Echo 5 за периода от 1 януари до 31 декември 2014 г. и за месец ноември 2015 г. и по отношение на Cletimmo за периода от 1 януари до 31 декември 2014 г.
- 14 С решения от 6 ноември, 20 ноември и 11 декември 2018 г. Tribunal administratif de Lyon (Административен съд Лион, Франция) уважава почти всички искания на ответниците в главното производство за пълно освобождаване от отговорност по отношение на тези актове за установяване на допълнителни задължения по ДДС, както и по отношение на съответните лихви за забава, с което засяга интересите на данъчната администрация.

- 15 Данъчната администрация обжалва тези решения пред запитващата юрисдикция, като поддържа, от една страна, че прилагането на режима на ДДС върху маржа задължително предполага, че препродаденият имот се ползва с правна квалификация, която е идентична с тази на придобития имот, като понятието „покупка с цел препродажба“ на земя за строеж трябва да се разбира като изключващо всички сделки по преобразуване. От друга страна, данъчната администрация счита, че сделка, при която земя, която първоначално е била придобита като прилежаща към застроен недвижим имот и след това е била разделена на парцели и продадена като земя за строеж, не може да се ползва от този дерогационен режим, а трябва да бъде обложена с ДДС върху общата цена на прехвърлянето.
- 16 Ответниците в главното производство поддържат, че е допустимо да се извърши избор за облагане с ДДС върху маржа при прехвърляния на земи за строеж, които към момента на придобиването им не подлежат на приспадане, тъй като обстоятелството, че физическите характеристики и правната квалификация на закупения имот са били променени преди прехвърлянето, е без значение.
- 17 Запитващата юрисдикция счита, че разрешаването на спора в главното производство зависи от уточненията, които Съдът ще даде във връзка с тълкуването на член 392 от Директивата за ДДС.
- 18 При тези обстоятелства Cour administrative d'appel de Lyon (Административен апелативен съд Лион, Франция) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 392 от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че изключва прилагането на режима на облагане на маржа за сделки за доставка на земя за строеж в следните два случая:

- когато между придобиването и препродажбата от данъчнозадълженото лице придобитата в застроен вид земя е станала земя за строеж,
- когато между придобиването и препродажбата от данъчнозадълженото лице характеристиките на тези земи са претърпели промени, като например парцелиране?“.

По преюдициалния въпрос

- 19 Съгласно член 99 от Процедурния правилник на Съда, когато отговорът на преюдициален въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика или отговорът на такъв въпрос не оставя място за разумно съмнение, Съдът може във всеки един момент да се произнесе с мотивирано определение по предложение на съдията докладчик и след изслушване на генералния адвокат.
- 20 Тази разпоредба следва да се приложи в настоящото преюдициално производство, тъй като отговорът на преюдициалния въпрос може да се изведе недвусмислено от практиката на Съда, и по-специално от решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783).

- 21 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че изключва прилагането на режима на облагане на маржа за сделки за доставка на земя за строеж, от една страна, когато между придобиването и препродажбата от данъчнозадълженото лице придобитата в застроен вид земя е станала земя за строеж и от друга страна, когато между придобиването и препродажбата от данъчнозадълженото лице характеристиките на тези земи са претърпели промени, като например парцелиране.
- 22 Що се отнася, на първо място, до придобитата в застроен вид земя, която е станала земя за строеж, следва най-напред да се припомни, че както следва от член 392 от Директивата за ДДС, държавите членки могат да предвидят, че по отношение на предоставянето на сгради и земя за строеж, закупени с цел препродажба от данъчнозадължено лице, за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане, данъчната основа следва да бъде разликата между цената на продажба и цената на покупка.
- 23 Така член 392 от Директивата за ДДС представлява дерогация от общия принцип на тази директива, установен в член 73 от нея, съгласно който ДДС се изчислява въз основа на насрещната престация за доставката на стоки или услуги, а именно продажната цена.
- 24 Тази дерогация следва да се тълкува стриктно, но не и по начин, който да изпразни член 392 от Директивата за ДДС от съдържание (вж. в този смисъл решение от 30 септември 2021 г., *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, т. 48).
- 25 Освен това следва да се констатира, че съгласно член 12, параграф 3 от Директивата за ДДС „земя за строеж“ означава всяка необлагородена или облагородена земя, определена като такава от държавите членки (решение от 30 септември 2021 г., *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, т. 49).
- 26 От всички тези разпоредби следва, че дерогационният режим, предвиден в член 392 от Директивата за ДДС, се прилага само за земи за строеж, които след определянето им като такива от държавите членки са закупени с цел препродажба.
- 27 Така, съгласно член 392 от Директивата за ДДС прилагането на режима на облагане на маржа предполага правна идентичност между придобития и препродадения имот.
- 28 В случая *Les Anges d'Eux* и *Cletimmo* са придобили застроена земя, състояща се от парцели, всеки от които включва къща с прилежащия терен и допълнителни постройки. Придобитият от *Echo 5* недвижим имот включва къща с двор и градина, допълнителни постройки, водоизточник и залесена земя. След това ответниците в главното производство са пристъпили към разделяне или разпределяне на парцели на посочените земи с цел да ги препродадат като земя за строеж.
- 29 Ето защо запитващата юрисдикция следва да провери, като вземе предвид дадените в националното право определения и всички обстоятелства, при които са осъществени разглежданите в главното производство сделки, дали земите, придобити от ответниците в главното производство, попадат в обхвата на понятието „земя за строеж“ по смисъла на член 12, параграф 3 от Директивата за ДДС и по този начин попадат в приложното поле на член 392 от посочената директива.

- 30 Що се отнася, на второ място, до въпроса дали член 392 от Директивата за ДДС изключва прилагането на режима на облагане на маржа при доставки на земя за строеж, когато между придобиването и препродажбата ѝ от данъчнозадълженото лице характеристиките на тази земя са претърпели промени, като например парцелиране, следва да се припомни, че Съдът е постановил, че този член трябва да се тълкува в смисъл, че не изключва прилагането на режима на облагане на маржа за сделки за доставка на такива земи (вж. в този смисъл решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, т. 62).
- 31 В това отношение Съдът уточнява, че макар член 392 от Директивата за ДДС да се отнася до „предоставянето на [...] земя за строеж, закупен[а] с цел препродажба“, не може да се заключи, че този израз забранява земите да бъдат преобразувани от данъчнозадължения дилър, стига да могат да бъдат квалифицирани като земя за строеж при тяхната препродажба. Всъщност такъв извод не може да се направи нито от намеренията на законодателя на Съюза във връзка с тази разпоредба, нито от нейното контекстуално тълкуване (решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, т. 60).
- 32 Следователно, щом като съгласно националното законодателство на съответната държава членка необлагородена земя се счита за земя за строеж, направените в тази земя промени за целите на облагородяването ѝ, която като такава остава земя, предназначена за застрояване, не засягат квалифицирането ѝ като „земя за строеж“, докато тези съоръжения не могат да се квалифицират като „сгради“ (решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, т. 61).
- 33 Поради това член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска прилагането на режима на облагане на маржа към сделки за доставка на земя за строеж, които съгласно националното право се считат за такива, когато характеристиките на посочените земи са претърпели промени, като например парцелиране.
- 34 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че изключва прилагането на режима на облагане на маржа за сделки за доставка на земя за строеж, когато между придобиването и препродажбата ѝ от данъчнозадълженото лице придобитата в застроен вид земя е станала земя за строеж, но не изключва прилагането на този режим за сделки за доставка на земя за строеж, когато между придобиването и препродажбата ѝ от данъчнозадълженото лице характеристиките на тази земя са претърпели промени, като например парцелиране.

По съдебните разноски

- 35 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (седми състав) определи:

Член 392 от 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 изключва прилагането на режима на облагане на маржа за сделки за доставка на

земя за строеж, когато между придобиването и препродажбата ѝ от данъчнозадълженото лице придобитата в застроен вид земя е станала земя за строеж, но не изключва прилагането на този режим за сделки за доставка на земя за строеж, когато между придобиването и препродажбата ѝ от данъчнозадълженото лице характеристиките на тази земя са претърпели промени, като например парцелиране.

Подписи