



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

16 ноември 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 12, параграфи 1 и 2 — Член 135, параграф 1, буква й) — Облагаеми сделки — Освобождаване на доставките на сгради — Понятие за първо обитаване — Понятие за преобразуване“

По дело C-308/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 23 февруари 2016 г., постъпил в Съда на 30 май 2016 г., в рамките на производство по дело

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: М. Pešič, председател на състава, А. Rosas, С. Toader (докладчик), А. Prechal и Е. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: М. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за полското правителство, от В. Majczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от R. Lyal и М. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 4 юли 2017 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: полски.

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 Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (наричано по-нататък „Kozuba“) и Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (директорът на Данъчна дирекция Варшава, Полша, наричан по-нататък „директорът на данъчната дирекция“) по повод на облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на сделка по продажба на сграда, която е била използвана от собственика за собствени нужди и по която преди продажбата са били извършени работи по модернизация.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съображения 7 и 35 от Директивата за ДДС гласят:
 - „(7) Дори ако ставките и освобождаванията не са напълно хармонизирани, общата система на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение.
 - (35) Следва да бъде изготвен общ списък с освобождаванията, така че собствените ресурси на Общностите да могат да се събират по еднообразен начин във всичките държави членки“.
- 4 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;
 - [...]“.
- 5 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“.

6 Член 12, параграфи 1 и 2 от Директивата 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“.

7 Съгласно член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик.

8 Член 135, параграф 1 от Директивата е част от глава 3, озаглавена „Освобождавания в полза на други дейности“, и гласи:

„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);

[...]“.

Полското право

9 Член 2, точка 14 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U., бр. 54, позиция 535), изменен (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„За целите на следващите разпоредби се прилагат следните дефиниции:

[...]

„първо обитаване“ е отдаването за ползване при изпълнение на облагаеми доставки, за първоначалния приобретател или ползвател, на сградата, строежа или част от тях след тяхното:

- а) завършване или

b) подобряване, ако разходите за подобренията по смисъла на разпоредбите относно подоходното облагане представляват не по-малко от 30 % от първоначалната стойност;

[...]“.

10 Член 43, параграф 1, точки 10 и 10а и параграф 7а от този закон предвижда:

„1. Освобождава се от облагане:

[...]

10. доставката на сгради, строежи или части от тях, освен когато:

- a) доставката е извършена в рамките на първото обитаване или преди това;
- b) между първото обитаване и доставката на сградата, строежа или на част от тях е изтекъл срок, по-кратък от 2 години;

10а. доставката на сгради, строежи или части от тях, която не е освободена по точка 10, при условие че:

- a) във връзка с доставката на съответните обекти доставчикът не е имал право да приспадне данъка по получени доставки;
- b) за подобряването на доставяните обекти доставчикът не е правил разходи, във връзка с които да има право да приспадне данъка по получени доставки, а ако е правил такива разходи, те са на стойност под 30 % от първоначалната стойност на обектите;

[...]

7а. Условието по параграф 1, точка 10а, буква b) не се прилага, ако в продължение на най-малко пет години данъчнозадълженото лице е използвало подобрените сгради, строежи или части от тях за извършване на облагаеми доставки“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

11 На 17 септември 2005 г. Poltrex sp. z o.o., установено в Полша дружество, чието наименование впоследствие е променено на Kozuba, решава да увеличи капитала си. В същия ден един от съдружниците апортира в дружеството жилищна сграда, която се намира в село Яблонка (Полша) и е построена през 1992 г. (наричана по-нататък „разглежданата сграда“).

12 През 2006 г. разглежданата сграда е преустроена за целите на икономическата дейност на Kozuba, като във връзка с това дружеството прави инвестиции, възлизащи на около 55 % от първоначалната стойност на сградата. След завършването на работите, на 31 юли 2007 г. сградата е вписана в инвентарната книга като отделен дълготраен материален актив с наименование „демонстрационен обект“ и остава вписана с това наименование до 15 януари 2009 г., когато е продадена на трето лице.

13 Доколкото сградата е стара, Kozuba приема, че продажбата е освободена от ДДС, и съответно не посочва в декларацията си по ДДС получената от тази продажба печалба за първото тримесечие на 2009 г.

14 С акт от 12 април 2013 г. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (директорът на Службата за данъчен контрол, Полша) приема, че Kozuba не е имало основание да не посочва печалбата от продажбата на разглежданата сграда в декларацията си по ДДС за първото тримесечие на 2009 г., и определя данъчното задължение на Kozuba за ДДС за този период, като включва в него и сумата от продажбата на сградата.

- 15 На 17 май 2013 г. Kozuba подава до директора на данъчната дирекция жалба по административен ред срещу посочения акт.
- 16 С решение от 30 юли 2013 г. директорът на данъчната дирекция потвърждава акта на директора на Службата за данъчен контрол. Подобно на последния, директорът на данъчната дирекция всъщност приема, че макар вследствие на направените подобрения, считано от 31 юли 2007 г., разглежданата сграда действително да е била използвана от счетоводна гледна точка за собствените нужди на дружеството, използването ѝ не е генерирало облагаеми сделки след тази дата. Затова, от една страна, за „първо обитаване“ на разглежданата сграда след направените по нея подобрения е трябвало да се смята не 31 юли 2007 г., а 15 януари 2009 г., доколкото на последната дата е извършена първата облагаема сделка с разглежданата сграда след подобренията, а именно продажбата ѝ, и от друга страна, Kozuba не е имало право да ползва освобождаването по член 43, параграф 1, точка 10 от Закона за ДДС, тъй като продажбата е извършена в рамките на първото обитаване на разглежданата сграда.
- 17 Kozuba обжалва това решение на директора на данъчната дирекция пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Варшавски областен административен съд, Полша), който го отменя по процесуални съображения с решение от 22 май 2014 г. Този съд обаче потвърждава правилността по същество на становището на данъчната администрация.
- 18 Kozuba подава пред запитващата юрисдикция касационна жалба срещу това съдебно решение.
- 19 В акта за преюдициално запитване тази юрисдикция пояснява, че транспонирането на член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС в полското право буди някои съмнения, що се отнася до съвместимостта с тази директива на понятието „първо обитаване“, дефинирано в член 2, точка 14 от Закона за ДДС и използвано в член 43, параграф 1, точка 10 от него.
- 20 В това отношение посочената юрисдикция изтъква, че е необходимо да се установи дали понятието „първо обитаване“ на сграда по смисъла на член 12, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се разбира в смисъл, че първото обитаване трябва да настъпва в рамките на облагаема сделка.
- 21 Тази юрисдикция изпитва съмнения и по отношение на условието в член 2, точка 14 от Закона за ДДС, съгласно което в случай на подобряване на сграда освобождаване от ДДС се допуска само ако размерът на разходите, направени за тези работи, е под 30 % от първоначалната стойност на въпросната сграда. Така полският закон приравнява всяко подобряване на сграда, генериращо добавена стойност, равна на или по-голяма от този праг, на преобразуване по смисъла на член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС, годно да доведе до „ново първо обитаване“, което би дало основание за ново облагане с ДДС.
- 22 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 135, параграф 1, буква й) от Директива [2006/112] да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба (член 43, параграф 1, точка 10 от [Закона за ДДС]) [...], съгласно която от ДДС се освобождава доставката на сгради, строежи или части от тях, освен когато:

- а) доставката е извършена в рамките на първото обитаване или преди това;
- б) между първото обитаване и доставката на сградата, строежа или на част от тях е изтекъл срок, по-кратък от 2 години;

доколкото член 2, точка 14 [от Закона за ДДС] определя, че „първото обитаване“ е отдаването за ползване при изпълнение на облагаеми доставки, за първоначалния приобретател или ползвател, на сградата, строежа или част от тях след тяхното:

- а) завършване или
- б) подобряване, ако разходите за подобренията по смисъла на разпоредбите относно подоходното облагане представляват не по-малко от 30 % от първоначалната стойност?“.

По преюдициалния въпрос

- 23 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 12, параграфи 1 и 2 и член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като приложимата в главното производство, съгласно която освобождаването от ДДС на доставките на сгради зависи от двойното условие сделката да не се отнася до доставка, извършена в рамките на първо обитаване, настъпило при изпълнението на облагаема сделка, и в случай на подобряване на съществуваща сграда направените за целта разходи да са под 30 % от първоначалната стойност на сградата.
- 24 В самото начало следва да се припомни, че Директивата за ДДС установява обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки (решение от 11 май 2017 г., *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 25 Съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директивата с ДДС се облага възмездната доставка на стоки на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 26 Съгласно член 9, параграф 1 от Директивата „данъчнозадължено“ е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Експлоатацията на материална или нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа също се счита за „икономическа дейност“.
- 27 Както посочва генералният адвокат в точка 43 от заключението си, по този начин в Директивата за ДДС професионалният и обичайният характер на изпълнението на икономически дейности са взети предвид като общи критерии, за да се предостави на извършващите тези дейности лица качеството данъчнозадължени за целите на ДДС. Тези критерии обаче са съответно адаптирани за хипотезите на сделки с недвижими имоти, доколкото с член 12, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС е разрешено на държавите членки да считат за данъчнозадължено лице и всеки, който инцидентно извършва доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя преди първото им обитаване.
- 28 Член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС дефинира „доставка на стоки“ като прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.
- 29 Член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС пък предвижда освобождаване от ДДС на доставката на сгради, с изключение на доставката, посочена в член 12, параграф 1, буква а).
- 30 В член 12, параграф 1, буква а) от Директивата е посочена доставката на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото им обитаване. По този начин в своята взаимовръзка тези разпоредби въвеждат разграничение между стари и нови сгради, като по принцип продажбата на стари сгради не се облага с ДДС (вж. в този смисъл решение от 12 юли 2012 г., *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, т. 21).

- 31 Ratio legis на тези разпоредби се открива в това, че относително погледнато, продажбата на стара сграда не генерира добавена стойност. Всъщност, макар да попада в обхвата на понятието „икономическа дейност“ по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, 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 (вж. в този смисъл решение от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, т. 52).
- 32 Член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС също потвърждава, че именно добавената стойност определя дали доставката на сграда следва да се облага с ДДС, тъй като тази разпоредба овластява държавите членки да предвидят подробните правила за прилагането на критерия, посочен в параграф 1, буква а), а именно на критерия „първо обитаване“, по отношение на преобразуването на сгради. По този начин Директивата за ДДС отваря възможност за облагане на доставките на преобразувани сгради, доколкото преобразуването, също както първоначалното построяване, придава добавена стойност на съответната сграда.
- 33 В случая разглежданата сграда е построена през 1992 г. и обсъжданата в главното производство сделка по продажбата ѝ през 2009 г. по принцип е можело да бъде освободена от ДДС. Тази сграда обаче е модернизирана след включването ѝ в имуществото на Kozuba и така възниква въпросът за възможното ѝ облагане с ДДС поради това; че работите по модернизация са генерирали добавена стойност.
- 34 Приложимото в главното производство законодателство, а именно член 2, точка 14 от Закона за ДДС, определя „първото обитаване“ като отдаването за ползване при изпълнение на облагаеми доставки, за първоначалния приобретател или ползвател, на сградата, строежа или част от тях след тяхното завършване или след тяхното подобряване, ако направените за тази цел разходи представляват не по-малко от 30 % от първоначалната стойност.
- 35 По този начин, от една страна, като свързва понятието „първо обитаване“ с изпълнението на облагаема сделка, полският законодател изключва от обхвата на освобождаването хипотезите на обитаване, което не е в основата на или не генерира облагаеми сделки, а като последица от това освобождаването по член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС става неприложимо при прехвърляне на съществуваща сграда, която, както в случая в главното производство, е използвана от собственика за собствените му търговски нужди, по съображение че без такава облагаема сделка използването на сградата не може да се окачестви като „първо обитаване“. От друга страна, доколкото разширява критерия „първо обитаване“, така че да важи и за преобразуването на сгради, полският законодател въвежда количествен критерий, според който разходите за такова преобразуване трябва да възлизат на определен процент от първоначалната стойност на съответната сграда, а именно в случая — на не по-малко от 30 % от тази стойност, за да подлежи продажбата ѝ на облагане с ДДС.
- 36 При тези обстоятелства следва да се провери дали член 12, параграфи 1 и 2 и член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС допускат подобна национална правна уредба.
- 37 Първо, що се отнася до понятието „първо обитаване“, следва да се отбележи, че то се съдържа в член 12 от Директивата за ДДС, но не е дефинирано там.
- 38 Съгласно постоянната практика на Съда разпоредба от правото на Съюза, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държавите членки, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване, което трябва да бъде направено, като се отчитат контекстът на разпоредбата и целта на разглежданата правна уредба (вж. в този смисъл решение от 13 октомври 2016 г., Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, т. 44 и цитираната съдебна практика).

- 39 Следва също така да се припомни, че съгласно практиката на Съда формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключения от общия принцип, според който всяка доставка на стоки и услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС (решение от 19 ноември 2009 г., *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 40 Все пак тълкуването на тези формулировки трябва да бъде съобразено с целите на съответното освобождаване и с изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване по посочения член, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил освобождаването от действие (решение от 19 ноември 2009 г., *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 41 Както следва най-напред от документите от 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 тълкуването на Директивата за ДДС, в контекста на освобождаването по член 135, параграф 1, буква й) от тази директива критерият „първо обитаване“ на сграда трябва да се разбира като отговарящ на критерия първо използване на имота от собственика или наемателя. В тези документи от подготвителните работи се пояснява, че този критерий е възприет като определящ момента, в който стоката излиза от веригата на производство, за да влезе в сектора на потреблението. От този исторически анализ обаче не следва, че използването на имота от собственика трябва да настъпва в рамките на облагаема сделка.
- 42 По-нататък, що се отнася до контекста на тази разпоредба, следва да се констатира, че както сочи съображение 7 от Директивата за ДДС, дори ако ставките и освобождаванията не са напълно хармонизирани, общата система на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение. Освен това съгласно съображение 35 от Директивата следва да бъде изготвен общ списък с освобождаванията, така че собствените ресурси да могат да се събират по еднообразен начин във всичките държави членки.
- 43 Оттук следва, че принципът на данъчен неутралитет, чрез който законодателят на Съюза е пренесъл в областта на ДДС общия принцип на равно третиране (решения от 10 април 2008 г., *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, т. 49 и от 14 юни 2017 г., *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, т. 21), не допуска системата от данъчни освобождавания, така както е транспонирана в националните правни уредби, да се прилага различно в различните държави членки.
- 44 Накрая, освобождаванията от ДДС следва да позволяват еднообразно събиране на собствените ресурси на Съюза във всички държави членки. Оттук следва, че макар член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС във връзка с упоменатия в него член 12 от Директивата да препраща към определените от държавите членки условия за освобождаване, предвидените в тази разпоредба освободени доставки трябва да отговарят на самостоятелни понятия на правото на Съюза, за да може основата на ДДС да се определя еднакво и по общи правила (вж. в този смисъл решение от 4 октомври 2001 г., „*Goed Wonen*“, C-326/99, EU:C:2001:506, т. 47 и цитираната съдебна практика).

- 45 От това в частност следва, че макар член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС да овластява държавите членки да предвидят подробните правила за прилагането на критерия по параграф 1, буква а) по отношение на преобразуването на сгради, по-конкретно когато става дума за доставката на сграда преди първото ѝ обитаване, тази разпоредаба все пак не бива да се тълкува в смисъл, че държавите членки имат свобода да изменят самото понятие „първо обитаване“ в своите национални законодателства, доколкото подобно тълкуване би застрашило полезното действие на това освобождаване.
- 46 В този смисъл езиковият анализ на член 12 и член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС в съчетание с преценката на контекста и на целите на тази директива сочи, че същата не предоставя на държавите членки правото да обвързват с условия или да ограничават предвидените в нея хипотези на освобождаване.
- 47 Оттук следва, че държавите членки в частност нямат право да обвързват освобождаването от ДДС на доставката на сгради след първото им обитаване с непредвиденото в Директивата за ДДС условие това първо обитаване да е настъпило в рамките на облагаема сделка.
- 48 Второ, що се отнася до възможността за държавите членки да предвиждат съгласно член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС подробните правила за прилагането на посочения в параграф 1, буква а) критерий „първо обитаване“ по отношение на преобразуването на сгради, следва да се отбележи, че въвеждането на количествен критерий, според който разходите за такова преобразуване трябва да възлизат на определен процент от първоначалната стойност на съответната сграда, а именно в случая — на не по-малко от 30 % от тази стойност, за да има основание за облагане с ДДС, представлява прилагане на тази възможност.
- 49 В случая от акта за преюдициално запитване личи, че разглежданата сграда е преустроен недвижим имот, за който разходът по преустройството надвишава 30 % от първоначалната стойност на имота.
- 50 Както отбелязва генералният адвокат в точка 69 от заключението си, следва съответно да се изясни от качествена гледна точка съдържанието на понятието „преобразуване“, използвано в член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС.
- 51 В това отношение следва да се отбележи, че Директивата за ДДС не дефинира понятието „преобразуване“.
- 52 Този термин наистина не е еднозначен, както сочат вариантите му на различните езици, например „conversions“ на английски, „Umbauten“ на немски, „transformări“ на румънски и „przebudowa“ на полски език, но все пак указва най-малкото че съответната сграда трябва да е претърпяла съществени изменения, предназначени да изменят употребата ѝ или да променят значително условията на обитаване.
- 53 Това тълкуване на понятието „преобразуване“ намира потвърждение в практиката на Съда, съгласно която от ДДС се освобождава сделката по доставка на недвижим имот, състоящ се от поземлен имот и стара сграда в процес на преобразуване в нова, когато към момента на тази доставка по старата сграда са били извършени само работи по частично разрушаване и тя поне отчасти все още се е използвала по предназначение (решение от 12 юли 2012 г., J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, т. 39).
- 54 В този смисъл понятието „преобразуване“ обхваща в частност хипотезата, в която са извършени цялостни или достатъчно напреднали работи и след тях съответната сграда ще бъде предназначена да се използва за други цели.

- 55 Тълкуването на понятието „преобразуване“, дадено в точка 52 от настоящото решение, освен това отговаря на целта на Директивата за ДДС, в частност целта да се облагат дейностите, чрез които се увеличава стойността на съответната стока. Както по същество отбелязва генералният адвокат в точки 71 и 72 от заключението си, за новите сгради тази добавена стойност е резултат от строителни работи, които водят до съществено изменение на материалната действителност поради прехода от незастроен или дори неблагоустроен поземлен имот към обитаема сграда. За старите сгради тази добавена стойност възниква, когато се извърши съществено преобразуване, така че старата сграда да може да се приравни на нова.
- 56 В случая следва да се отбележи, че понятието „преобразуване“, съдържащо се в член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС, е транспонирано в полското право с член 2, точка 14 от Закона за ДДС, като е използвано понятието „подобряване“.
- 57 Ако обаче националните съдилища тълкуват последния термин като синоним на термина „преобразуване“ в смисъла, указан в точка 52 от настоящото решение, така констатираната терминологична разлика не би могла сама по себе си да доведе до несъвместимост на Закона за ДДС с Директивата за ДДС.
- 58 В случая разходите, направени за „подобряването“ на разглежданата сграда, възлизат на 55 % от първоначалната ѝ стойност. Въпреки че такъв процент принципно е белег, че направените по сградата изменения поради мащаба си са довели до значителна промяна на условията на обитаване на сградата, все пак националният съд следва да прецени — въз основа на доказателствата, с които разполага — доколко обсъжданото в главното производство „подобряване“ е довело до съществено изменение на сградата в смисъла, указан в точка 52 от настоящото решение.
- 59 По изложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 12, параграфи 1 и 2 и член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като приложимата в главното производство, съгласно която освобождаването от ДДС на доставките на сгради зависи от условието първото им обитаване да е настъпило в рамките на облагаема сделка. Същите разпоредби трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат с подобна национална правна уредба да се предвиди това освобождаване да зависи от условието в случай на „подобряване“ на съществуваща сграда направените разходи да не надвишават 30 % от първоначалната стойност на сградата, стига понятието „подобряване“ да се тълкува по същия начин като понятието „преобразуване“, съдържащо се в член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС, а именно в смисъл, че съответната сграда трябва да е претърпяла съществени изменения, предназначени да изменят употребата ѝ или да променят значително условията на обитаване на сградата.

По съдебните разноски

- 60 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 (втори състав) реши:

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 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като приложимата в главното производство, съгласно която освобождаването на доставките на

сгради от данъка върху добавената стойност зависи от условието първото им обитаване да е настъпило в рамките на облагаема сделка. Същите разпоредби трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат с подобна национална правна уредба да се предвиди това освобождаване да зависи от условието в случай на „подобряване“ на съществуваща сграда направените разходи да не надвишават 30 % от първоначалната стойност на сградата, стига понятието „подобряване“ да се тълкува по същия начин като понятието „преобразуване“, съдържащо се в член 12, параграф 2 от Директива 2006/112, а именно в смисъл, че съответната сграда трябва да е претърпяла съществени изменения, предназначени да изменят употребата ѝ или да променят значително условията на обитаване на сградата.

Подписи