

Дело C-299/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

6 юли 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Conseil d'État (Франция)

Дата на акта за преюдициално запитване:

25 юни 2020 г.

Жалбоподател:

Icade Promotion Logement SAS

Отвeтник:

Ministre de l'Action et des Comptes Publiques

CONSEIL D'ÉTAT
(ДЪРЖАВЕН СЪВЕТ,
действащ като Върховен
административен съд)

[...]

Съдебно заседание от 10 юни
2020 г.

Произнасяне на 25 юни 2020 г.

Като взе предвид описаното по-долу производство:

Опростеното акционерно дружество (SAS) Icade Promotion Logement иска Tribunal administratif de Montreuil (Административен съд Монтръой, Франция) да постанови възстановяване на данъка върху добавената стойност [наричан по-нататък „ДДС“] в размер на 2 826 814 EUR и 2 369 881 EUR, платен от него съответно за периодите от 1 януари до 31 декември 2007 г. и от 1 януари до 31 декември 2008 г. С решение [...] от 27 април 2012 г.

Tribunal administratif de Montreuil (Административен съд Монтръой) отхвърля искането му.

С решение [...] от 18 юли 2014 г. Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай, Франция) отхвърля въззивната жалба на дружеството срещу това решение.

С решение [...] от 28 декември 2016 г., като уважава частично жалбата, подадена от дружеството, Conseil d'Etat (Държавен съвет, действащ като Върховен административен съд) отменя решението на Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай) от 18 юли 2014 г., в частта му относно възстановяването на [...] [ДДС] само за извършените от това дружество сделки и в рамките на тази отмяна връща делото на Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай).

С второ решение [...] от 19 октомври 2017 г. Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай) отхвърля въззивната жалба на [...] Icade Promotion Logement срещу решението от 27 април 2012 г.

С бланкетна касационна жалба, допълнителна писмена защита, писмена реплика и нови писмени становища, заведени на 20 декември 2017 г., 20 март, 21 септември, 16 ноември 2018 г. и 7 юни 2019 г. в секретариата на Conseil d'Etat, действащ като Върховен административен съд, дружеството Icade Promotion Logement иска главно от Conseil d'État: **[ориг. 2]**

1°) да отмени второто решение,

2°) да реши делото по същество, като уважи въззивната му жалба,

3°) при условията на евентуалност, да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз относно тълкуването на разпоредбите 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).

[...]

[...] Icade Promotion Logement поддържа, че Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай):

- изопачил фактите, като приел, че то не е уточнил конкретния характер на извършените от него строителни работи във всеки от съответните поземлени имоти преди продажбата им, поради което няма основание да твърди, че продажбата на поземлените имоти е допринесла за построяване на нови сгради по смисъла на член 257, точка 7 от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс, наричан по-нататък „CGI“),

- не мотивирал достатъчно решението си и допуснал грешка при прилагане на правото, като приел, че към извършените от него сделки за продажба на поземлени имоти на частни лица не се прилага режимът на [...] [ДДС] за сделки с недвижими имоти по член 257, точка 7 от [...] [CGI], а се прилага режимът на [...] [ДДС] върху маржа по точка 6° от същия член,

- допуснал грешка при прилагане на правото, като постановил, че като освобождава от [...] [ДДС] съгласно член 261, точка 5° от [...] [CGI] сделки по образуване на урегулирани нови поземлени имоти, извършени от местните органи, а за същите тези сделки, извършени от частноправни субекти, продължава да се прилага режимът на [...] [ДДС] върху маржа, френската правна уредба не нарушава принципа на неутралност на [...] [ДДС],

- допуснал грешка при прилагане на правото, като се основал на необлагането с [...] [ДДС] на сделката по придобиване на поземлен имот, за да стигне оттам до извода, че прилагането на режима на облагане на маржа, предвидено в член 257, точка 6° от [...] [CGI], към сделката по прехвърляне на поземления имот е в съответствие с член 392 от Директива 2006/112 [...],

- допуснал грешка при прилагане на правото, като постановил, че член 392 от Директива 2006/112 [...], доколкото предвижда, че режимът на [ДДС] върху маржа може да се прилага за предоставянето на сгради и земя за строеж, закупени с цел препродажба, няма нито за цел, нито за последица да изключи от този режим закупуването на необлагородена земя, последвано от препродажба като земя за строеж.

С три писмени защиты, заведени на 3 август, 10 октомври 2018 г. и 24 март 2020 г., *ministre de l'action et des comptes publics* (министърът на публичната дейност и финансите) иска жалбата да се отхвърли. Според него **[ориг. 3]** основанията, изтъкнати от дружеството жалбоподател, не могат да се приемат по същество и не е необходимо да се отправя преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз.

Като взе предвид останалите материали по делото,

Като взе предвид:

- Директива 2006/112 [...],

- [...] [CGI] и *Livre des procédures fiscales* (Данъчен процесуален закон, наричан по-нататък „LPF“),

- *Code de justice administrative* (Административнопроцесуален кодекс) и *Ordonnance № 202-305* от 25 март 2020 г. (Наредба № 2020-305 от 25 март 2020 г.),

[...]

като има предвид, че:

1. От материалите по делото, представени на съдилищата, които разглеждат спора по същество, става ясно, че [...] Icade Promotion Logement, което извършва дейност като инвеститор, начислява данък по режима на облагане на маржа с [...] [ДДС], произтичащ от разпоредбите на член 257, точка 6° и на член 268 от [CGI] [...] към съответния момент, за продажбите на земя за строеж на частни лица, извършени от него в периода от 1 януари до 31 декември 2007 г. и от 1 януари до 31 декември 2008 г. На основание член L. 190 от [...] LPF то прави искане до данъчната администрация за възстановяване на съответно платения данък, определен от него в размер на 2 826 814 EUR за периода от 1 януари до 31 декември 2007 г., и на 2 369 881 EUR за периода от 1 януари до 31 декември 2008 г. След като данъчната администрация отхвърля жалбата му, подадена по административен ред, [...] Icade Promotion Logement подава жалба по съдебен ред пред съда по данъчни спорове. То подава касационна жалба срещу второто решение, постановено по това дело от Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай), с което, без да се произнася по допустимостта ѝ, този съд отхвърля като неоснователно искането за възстановяване, подадено от дружеството.
2. От една страна, съгласно член 12 от Директива 2006/112 [...]: „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 някои от следните сделки: [...] б) доставка на земя за строеж [...]“. Член 135 от директивата гласи: „1. Държавите членки освобождават [ориг. 4] следните сделки: [...] к) доставката на незастроена земя с изключение доставката на земя за строеж, както е посочено в член 12, параграф 1, буква б); [...]“. Съгласно член 392 от директивата: „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“.
3. От друга страна, съгласно член 257 от [...] [CGI], в редакцията му, приложима към спорните данъчни периоди: „С данък върху добавената стойност се облагат и: [...] 6° Освен в хипотезите по точка 7°: а) сделките, свързани с недвижими имоти [...], финансовите резултати от които трябва да се включат в данъчната основа на подоходния данък за приходите от промишлена и търговска дейност; [...] 7° Сделки, допринасящи за построяването или за доставката на недвижими имоти. Тези сделки са облагаеми, дори когато са с гражданскоправен характер. 1. Това се отнася по-конкретно до: а) продажбата [...] на земя за строеж, на имоти, които се третираат като земя за строеж в член 1594-0 G, буква А [...]; Първа алинея се отнася по-конкретно до поземлените имоти, за

които в срок от четири години, считано от датата на акта за придобиване, приобретателят [...] получава разрешението за строеж или започва необходимите строителни работи за построяването на недвижим имот или съвкупност от недвижими имоти или за надстрояването с нови помещения. Тези разпоредби не се прилагат за поземлени имоти, придобити от физически лица с оглед изграждането на недвижими имоти, използвани от тези лица за жилища. [...]“.

Съгласно член 268 от същия кодекс, в редакцията му, приложима към спорните данъчни периоди: „Що се отнася до сделките, посочени в член 257, точка 6°, данъчната основа за данъка върху добавената стойност се състои от разликата между: а. от една страна, изразената цена и разходите, които се прибавят към нея, или пазарната стойност на имота, ако тя е по-висока от цената плюс разходите; б. от друга страна, [...] сумите, заплатени от прехвърлителя на каквото и да било основание за придобиването на имота [...]“.

4. Видно от цитираните в предходната точка разпоредби на член 257, точка 7° от [...] [CGI], точка 7° не се прилага за прехвърлянето на земя за строеж, придобита от физически лица с оглед изграждането на недвижими имоти, използвани от тези лица за жилища. Като последица от това такива сделки подлежат на облагане с [...] [ДДС] на основание на разпоредбите на точка 6 от същия член, когато се извършват от субекти, попадащи в приложното поле на тези разпоредби. В този случай съгласно разпоредбите на член 268 от [...] [CGI] данъкът не се изчислява въз основа на продажната цена на земята, а въз основа на реализирания от прехвърлителя марж.
5. Пред Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай) [...] Icade Promotion Logement поддържа, че е придобило незастроена земя, която не попада в приложното поле на [...] [ДДС], с цел да я препродаде, без да извършва застрояване, след това е разделило придобитата земя на парцели и е изградило инсталации, свързани с различни мрежи за оборудване на тези парцели с комунални съоръжения (пътища, водоснабдяване с питейна вода, електрозахранване, газоснабдяване, канализация, далекосъобщителна инфраструктура), преди да продаде парцелите с така изградени комуникации на физически лица като земя за строеж с оглед изграждането на недвижими имоти, предназначени за жилищно ползване. За да оспори облагането с [...] [ДДС] върху маржа на извършените продажби на основание член 257, точка 6° във връзка с член 268 от [...] [CGI], [...] Icade Promotion Logement изтъква, че прилагането на режима на облагане на маржа към тези сделки е несъвместимо с член 392 от Директива [...] [2006/112] в две отношения. **[ориг. 5]**
6. На първо място, според [...] Icade Promotion Logement член 392 от Директива [2006/112] разрешава на държавите членки да прилагат за доставката на земя за строеж режим на облагане на маржа само когато данъчнозадълженото лице, което извършва такива доставки, е заплатило [...] [ДДС] при придобиването на поземлените имоти, и същевременно е лишено

от правото да извърши приспадането на данъка. За да отговори на този довод, Cour administrative d'appel [de Versailles] (Апелативен административен съд Версай) е приел, че липсата на „право на приспадане“ при придобиването, посочено в член 392 от Директива [...] [2006/112], обхваща случаите, в които придобиването не е облагаемо с [...] [ДДС]. [...] Icade Promotion Logement поддържа, че в това отношение Cour administrative d'appel [de Versailles] (Апелативен административен съд Версай) е допуснал грешка при прилагане на правото, като е посочил по-конкретно, че текстът на английски език на член 392 от Директива [...] [2006/112] ясно ограничава възможността за прилагане на режима на облагане на маржа до хипотезата, при която придобиването на препродадения имот се облага с [...] [ДДС], без данъкът да може да бъде приспадан от данъчнозадълженото лице, което препродава имота.

7. Отговорът на това основание, с което се твърди грешка при прилагане на правото, зависи от това дали член 392 от Директива [...] [2006/112], който подлежи на стриктно прилагане като изключение, трябва да се тълкува в смисъл, че режимът на облагане на маржа се прилага само за сделки за доставка на недвижими имоти, чието придобиване се облага с [...] [ДДС], без данъчнозадълженото лице, което ги препродава, да има право да извърши приспадане на данъка, или в по-общ план позволява, както предполага текстът на френски език, този режим на облагане да се прилага за сделки за доставка на недвижими имоти, чието придобиване не се облага с [...] [ДДС], било защото това придобиване не попада в приложното му поле или защото, макар да попада в приложното му поле, то е освободено от ДДС.
8. На второ място, според [...] Icade Promotion Logement член 392 от Директива [2006/112] разрешава на държавите членки да прилагат за доставката на земя за строеж режим на облагане на маржа само когато данъчнозадълженото лице, което извършва такива доставки, се ограничава до закупуването и препродаването на тези поземлени имоти в непроменено състояние. За да отговори на този довод Cour administrative d'appel [de Versailles] (Апелативен административен съд Версай) е приел, че посочването в член 392 от Директива [...] [2006/112] на доставката на земя за строеж „закупен[а] с цел препродажба“ няма нито за цел, нито за последица да изключи закупуването на незастроена земя, последвано от препродажба като земя за строеж. [...] Icade Promotion Logement твърди, че в това отношение Cour administrative d'appel [de Versailles] (Апелативен административен съд Версай) е допуснал грешка при прилагане на правото, като е посочил по-конкретно, че режимът на облагане на маржа не може да се прилага за сделките по продажба на недвижими имоти, които след придобиването им са преобразувани.
9. Отговорът на второто основание зависи от това дали член 392 от Директива [...] [2006/112], който подлежи на стриктно прилагане като изключение, трябва да се тълкува в смисъл, че изключва прилагането на режима на

облагане на маржа за сделки за доставката на земя за строеж в следните два случая: било когато между придобиването и препродажбата от данъчнозадълженото лице придобитата в незастроен вид земя е станала земя за строеж; или когато между придобиването и препродажбата от данъчнозадълженото лице характеристиките на незастроената земя са претърпели промени, като например парцелиране или извършване на строителни работи по изграждането на различни мрежи, позволяващи оборудването им с комунални съоръжения (пътища, водоснабдяване с питейна вода, електрозахранване, газоснабдяване, канализация, далекосъобщителна инфраструктура).

10. Въпросите, посочени в точки 7 и 9, са определящи за разрешаването на настоящия спор и при липсата на практика на Съда на Европейския съюз, изясняваща целта и обхвата на **[ориг. 6]** разглежданите разпоредби, пораждаат сериозни затруднения при тълкуването. Поради това на основание член 267 [...] [ДФЕС] следва да се сезира Съдът на Европейския съюз, а до произнасянето му производството по касационната жалба на [...] Icade Promotion Logement трябва да бъде спряно.

РЕШИ:

Член 1: Спира производството по жалбата на [...] Icade Promotion Logement до произнасянето на Съда на Европейския съюз по следните въпроси:

1) Трябва ли член 392 от Директива [2006/112/ЕО на Съвета] от 28 ноември 2006 година [относно общата система на данъка върху добавената стойност] да се тълкува в смисъл, че режимът на облагане на маржа се прилага само за сделки за доставка на недвижими имоти, чието придобиване се облага с [...] [ДДС], без данъчнозадълженото лице, което ги препродава, да има право да извърши приспадане на посочения данък? Позволява ли член 392 този режим на облагане да се прилага за сделки за доставка на недвижими имоти, чието придобиване не се облага с посочения данък, било защото придобиването не попада в приложното му поле или защото, макар да попада в приложното му поле, придобиването е освободено от данъка?

2) Трябва ли член 392 от Директива [...] [2006/112] 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 незастроен вид земя е станала земя за строеж,

- когато между придобиването и препродажбата от данъчнозадълженото лице характеристиките на незастроената земя са претърпели промени, като например парцелиране или извършване на строителни работи по изграждането на различни мрежи, позволяващи оборудването на парцелите с комунални съоръжения (пътища, водоснабдяване с питейна вода,

електрозахранване, газоснабдяване, канализация, далекосъобщителна инфраструктура)?

[...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ