

Дело C-594/23

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване в Съда:

26 септември 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Vestre Landsret (Западен областен съд, Дания)

Дата на акта за преюдициално запитване:

20 септември 2023 г.

Жалбоподател:

Skatteministeriet (Министерство на данъчното облагане, Дания)

Ответници:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Предмет на делото

Спорът в главното производство е повдигнат с жалба срещу решението на Landsskatteret (Национална комисия по въпросите на данъчното облагане, Дания), с което тя приема, че разглежданите в главното производство доставки на земя не са доставки на земя за строеж и следователно не представляват сделки, подлежащи на облагане с ДДС по член 135, параграф 1, буква й) и член 12, параграф 1, буква а) и параграф 2, от една страна, и член 135, параграф 1, буква к) и член 12, параграф 1, буква б) и параграф 3, от друга страна, от Директивата за ДДС. Жалбата в главното производство, с която се оспорва това решение, е подадена от Skatteministeriet (Министерство на данъчното облагане, Дания), което

поддържа, че въпросната земя е земя за строеж и поради това доставката подлежи на облагане с ДДС.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на понятието „земя за строеж“ (вж. член 135, параграф 1, буква й) и член 12, параграф 1, буква а) и параграф 2; член 135, параграф 1, буква к) и член 12, параграф 1, буква б) и параграф 3);

Преюдициалното запитване е отправено на основание член 267 ДФЕС.

Преюдициален въпрос

Съвместимо ли е с член 135, параграф 1, буква й) и член 12, параграф 1, буква а) и параграф 2, от една страна, и с член 135, параграф 1, буква к) и член 12, параграф 1, буква б) и параграф 3, от друга страна, от Директива 2006/112 при обстоятелства като разглежданите в главното производство държава членка да счита доставката на земя, върху която към момента на доставката е имало положен сглобяем фундамент и върху която едва впоследствие е построена жилищна сграда от други собственици, за продажба на земя за строеж, която подлежи на облагане с ДДС?

Релевантни разпоредби на правото на Съюза

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)

Договор за функционирането на Европейския съюз, член 267

Решение от 25 февруари 1999 г., Card Protection Plan (C-349/96, EU:C:1999:93)

Решение от 8 юни 2000 г., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, т. 46 и 54)

Решение от 16 януари 2003 г., Rudolf Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23)

Решение от 16 ноември 2017 г., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, т. 31)

Решение от 4 септември 2019 г., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, т. 54)

Решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, т. 34, 35, 51, 57 и 58)

Релевантни разпоредби от националното право

- 1 Momsloven (Закон за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“); Lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005 med senere ændringer (Консолидиран закон № 966 от 14 октомври 2005 г., с последващи изменения: член 13, параграф 1, точка 9, букви а) и б) и член 13, параграф 3
- 2 Bekendtgørelse nr. 814 af 24. juni 2013 (Наредба № 814 от 24 юни 2013 г.): членове 57 и 59
- 3 Bekendtgørelse nr. 808 af 24. juni 2015 (Наредба № 808 от 30 юни 2015 г.): членове 54 и 56 и член 134, параграфи 3 и 4
- 4 Член 13, параграф 1, точка 9 от Закона за ДДС (Консолидиран закон № 966 от 14 октомври 2005 г., с последващи изменения), в редакцията, която се е прилагала към момента на полагане на фундаментите на разглежданите в главното производство земи за строеж, освобождава от данък доставките на недвижими имоти. Тази разпоредба от Закона за ДДС се основава на клаузата „standstill“ по член 371 от Директивата за ДДС във връзка с приложение X, част Б, точка 9 от тази директива, който възпроизвежда член 28, параграф 3, буква б) от Шеста директива във връзка с приложение E, точка 16 от тази директива.
- 5 Това освобождаване от ДДС е отменено частично на 1 януари 2011 г. със Закон № 520 от 12 юни 2009 г., който изменя член 13 от Закона за ДДС и упълномощава skatteminister (министър на данъчното облагане, Дания) да издаде наредба за ДДС, която да установи подробни правила във връзка с определянето на понятието за недвижим имот. От този момент нататък член 13 предвижда, че освобождаването от ДДС на доставките на недвижими имоти не се прилага за доставката на земя за строеж, благоустроена или не, и отделната доставка на застроена земя. Законът за изменение влиза в сила на 1 януари 2011 г.
- 6 Според обяснителните бележки към този закон преходни разпоредби не са били предложени, тъй като е уточнено, че законът ще се прилага само за нови имоти, при които строителството или дострояването/преобразуването започва след влизането в сила на закона. Ново строителство се счита за започнало от момента, в който започва полагането на фундамента.
- 7 Впоследствие министърът на данъчното облагане издава Наредба за ДДС за определянето на понятието „недвижим имот“. Към момента на прехвърлянето на собствеността върху разглежданата в главното производство земя за строеж са се прилагали две различни редакции на Наредбата за ДДС: Наредбата от 24 юни 2013 г. (по отношение на продажбите, извършени на 15 юни 2015 г.) и Наредбата от 30 юни 2015 г. (по отношение на останалите доставки под формата на непарични вноски, осъществени на 25 август 2015 г.).

- 8 От член 54, параграф 1 от Наредбата от 2015 г. е видно че понятието „сграда“ по член 13, параграф 1, точка 9, буква а) от Закона за ДДС означава конструкции, фиксирани към или в земята, които са били завършени съобразно тяхното предназначение. Съгласно член 56, параграф 1 от тази наредба понятието „земя за строеж“ означава незастроена земя, която е предназначена за цели, позволяващи строителството на сгради. От член 134, параграфи 3 и 4 от тази наредба е видно също, че облагането с ДДС, предвидено в член 13, параграф 1, точка 9, буква а) от Закона за ДДС в редакцията му след измененията, се прилага за нови сгради и за нови сгради и прилежащата им земя, когато строителството е започнало на или след 1 януари 2011 г.
- 9 Практика на Националната комисия по въпросите на данъчното облагане
- 10 На 29 септември 2017 г. Националната комисия по въпросите на данъчното облагане се произнася по преписка, отнасяща се до въпрос, сходен с този в настоящия случай. В решението си тя приема, че поземлен имот с фундамент, положен преди 1 януари 2011 г., може да бъде продаден без ДДС на основание, че строителството е започнало преди 1 януари 2011 г., когато са се прилагали правилата, действащи преди Закон № 520 от 12 юни 2009 г. Министерството на данъчното облагане не оспорва това решение по съдебен ред.
- 11 На 14 февруари 2022 г. Националната комисия по въпросите на данъчното облагане се произнася по друга преписка, отнасяща се до въпрос, сходен с този в настоящия случай. В решението си тя приема, че четири поземлени имота с фундаменти, полагането на които е започнало преди 1 януари 2011 г., могат да бъдат продадени без ДДС на основание, че строителството е започнало преди 1 януари 2011 г., когато са се прилагали правилата преди Закон № 520 от 12 юни 2009 г. Министерството на данъчното облагане подава жалба срещу това решение от 14 февруари 2022 г. Според предоставената от Министерството на данъчното облагане информация производството по това дело е спряно до произнасяне от Съда на Европейския съюз по преюдициалното запитване по настоящото дело.

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 12 Спорът се отнася до това дали прехвърлянето от I/S Nordre Strandvej Sæbys (Interessentskabet, наричано по-нататък „събирателното дружество“) на собствеността върху 16 поземлени имота, върху които към съответните дати на доставка през 2015 г. вече са били положени фундаменти за жилищни сгради, представлява доставка на „земя за строеж“, която подлежи на облагане с ДДС, или доставка преди първото обитаване на сгради или части от сгради и прилежащата им земя, която във втория случай е обхваната от освобождаването от ДДС, прилагано до 1 януари 2011 г., тъй като във

всички случаи полагането на фундаментите е започнало и завършило преди 1 януари 2011 г.

- 13 През 2006 г. събирателното дружество придобива земя, която преди това е била използвана като къмпинг в крайбрежна зона. През 2008 г. събирателното дружество разделя земята на няколко поземлени имота. Някои от поземлените имоти са застроени през януари 2009 г. с изграждане на връзки за електроснабдяване, водоснабдяване, отопление и канализация.
- 14 През есента на 2010 г. са положени фундаментите на някои от поземлените имоти въз основа на разрешения за строеж, които събирателното дружество получава от общинската строителна служба. Полагането на фундаментите започва и завършва преди 1 януари 2011 г.
- 15 На 1 януари 2015 г. събирателното дружество прехвърля 16 поземлени имота с положени сглобяеми фундаменти на дружество с ограничена отговорност като непарична вноска. Впоследствие правоприемниците на това дружество продават поземлените имоти на частноправни субекти.
- 16 С договори за продажба, подписани съответно на 15 юни 2015 г. и 26 октомври 2015 г., събирателното дружество продава два поземлени имота с фундаменти на частноправни субекти. Дружеството продава на частноправен субект друг поземлен имот с фундамент, по отношение който не е подписан договор за продажба, но който според договора е продаден чрез частична замяна на 1 октомври 2015 г. От договорите за продажба е видно, че купувачите са придобили имотите с проект за строеж в процес на изпълнение, като към момента на сключването на договорите за продажба е имало изградена плоча по проекта за строеж в процес на изпълнение, и че като част от цялостната сделка купувачите са получили проектоскица, показваща завършеното строителство на имота.
- 17 След доставката от събирателното дружество през 2015 г. върху пет от поземлените имоти са построени жилищни сгради върху фундаменти, положени през 2010 г. Върху осем поземлени имота са построени жилищни сгради, но не върху положените през 2010 г. фундаменти, които са се намирали върху земята през 2015 г., когато събирателното дружество извършва доставката. Що се отнася до останалите три поземлени имота, положените през 2010 г. фундаменти все още съществуват, но върху тях не са построени жилищни сгради.
- 18 С решение от 28 септември 2017 г. SKAT (данъчна администрация, Дания) увеличава ставката на дължимия от събирателното дружество ДДС, като го задължава, по-специално, да плати ДДС върху 16-те поземлени имота. SKAT счита, че доставката на 16-те поземлени имота с фундаменти представлява доставка на „земя за строеж“, подлежаща на облагане с ДДС по член 13, параграф 1, точка 9, буква b) от Закона за ДДС. Това решение е оспорено пред Националната комисия по въпросите на данъчното облагане. В

решението си от 1 септември 2021 г. Националната комисия по въпросите на данъчното облагане приема, че доставките на тези 16 поземлени имота не са сделки, подлежащи на облагане с ДДС по член 13, параграф [1, точка 9], буква b) и член 4, буква b) от Закона за ДДС, а сделки, освободени от ДДС по член 13, параграф 1, точка 9 от действащия преди това Закон за ДДС, който освобождава от ДДС всички доставки на недвижими имоти.

- 19 В решението си Националната комисия по въпросите на данъчното облагане приема за установено, че събирателното дружество е започнало да полага фундаментите на 16-те поземлени имота преди 1 януари 2011 г., както и че тези поземлени имоти са придобити преди внасянето на проектозакон № 203 от 22 април 2009 г., с който се предлага въвеждането на ДДС върху доставките на недвижими имоти, и че планирането е започнало преди внасянето на този проектозакон.
- 20 С жалба от 1 декември 2021 г. Министерството на данъчното облагане оспорва решението на Националната комисия по въпросите на данъчното облагане пред Retten i Aalborg (Районен съд Олбор, Дания), който препраща делото на Vestre Landsret (Западен областен съд) с оглед на разглежданите по делото принципи.
- 21 С определение от 23 ноември 2022 г. Vestre Landsret (Западен областен съд) решава да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз на основание член 267 ДФЕС.

Основни доводи на страните в главното производство

- 22 **Министерството на данъчното облагане** поддържа, че делото в главното производство се отнася до земя за строеж, която подлежи на облагане с ДДС, и че обстоятелството, че върху тази земя са положени фундаменти, не променя това положение. Според Министерството на данъчното облагане съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС на облагане с ДДС подлежи възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. Тази директива позволява също на държавите членки да освободят доставката на „незастроена земя“ с изключение на доставката на земя за строеж, както е посочено в член 12, параграф 1, буква б). Министерството на данъчното облагане подчертава също, че определението за земя, която следва да се счита за „земя за строеж“, изисква държавите членки да спазват целта на член 135, параграф 1, буква к) от Директивата за ДДС, чиято единствена цел е да освободи от облагане с ДДС доставката на незастроена земя, която не е предназначена в нея да има сграда, и от това следва — във връзка с член 2, параграф 1, буква а) от тази директива — че всяка възмездна доставка на земя за строеж от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, по принцип трябва да се облага с ДДС.

- 23 Свободата на преценка на държавите членки при определяне на понятието „земя за строеж“ е ограничена от обхвата на понятието „сграда“, което е определено много широко от законодателя на Съюза в член 12, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС като включващо „всяка конструкция, фиксирана към или в земята“. Не всеки обект обаче се счита за „сграда“ по смисъла на Директивата за ДДС само защото е фиксиран към земята.
- 24 Според общоприетото езиково разбиране датската дума „konstruktion“ включва например сграда. Такова е и общоприетото езиково разбиране за понятието „structure“ в текста на английски език и понятието „construction“ в текста на френски език на Директивата за ДДС. Същото се отнася и за понятието „Bauwerk“ в текста на немски, което се използва като понятие, което определя „Gebäude“. Ето защо според общоприетото езиково разбиране конструкция под формата на „сграда“ се характеризира с това, че е изградена и се състои от различни отделни части (части на сградата), които заедно образуват конструкция, предназначена за определена цел.
- 25 Освен това фундаментът на жилищна сграда не може да се разглежда като „части от сграда“ по смисъла на Директивата за ДДС, тъй като доставка на „части от сграда“ може да се счита за осъществена само ако доставената част от сградата може да бъде обитавана (въведена в експлоатация) и следователно е завършена, както на практика е случаят, когато има поетапна доставка, например на апартаменти в жилищна сграда.
- 26 **Събирателното дружество** поддържа, че доставената земя се състои от сгради или части от сгради и прилежащата им земя по смисъла на Директивата за ДДС, доставката на които е освободена от ДДС.
- 27 Събирателното дружество твърди, че земята, върху която е положило и завършило фундаментите преди 1 януари 2011 г., е променила характера си за целите на ДДС от земя за строеж на сгради и прилежащата им земя. Тази промяна е настъпила в момента, в който е започнало полагането на фундаментите върху въпросната земя, т.е. през есента на 2010 г. Във всички случаи промяната е настъпила най-късно към момента на завършване на фундаментите, т.е. преди 1 януари 2011 г.
- 28 Събирателното дружество смята също, че по отношение на 16-те строителни парцела няма задължение за плащане на ДДС, тъй като строителството, а именно полагането на фундаментите, е започнало преди 31 декември 2010 г.
- 29 Следователно извършените от събирателното дружество през 2015 г. доставки на поземлени имоти с положени сглобяеми фундаменти трябва да се считат за целите на ДДС за сгради или части от сгради и прилежащата им земя. Между страните е безспорно, че фундаментите на 16-те поземлени имота са били напълно функционални към момента на доставката през 2015 г. Тъй като ДДС е дължим само за сгради или части от сгради и прилежащата им земя, ако строителството е започнало след 31 декември

2010 г., доставките са освободени от ДДС. Съгласно датското право началната дата на ново строителство е датата, на която започва полагането на фундаментите. Щом като върху земята — предмет на главното производство, са били положени сглобяеми фундаменти преди 1 януари 2011 г., следователно няма правно основание за начисляване на ДДС върху доставките, тъй като върху земята са били изградени конструкции, фиксирани към или в земята, преди 1 януари 2011 г.

- 30 Член 12, параграф 2, първо изречение от Директивата за ДДС определя какво следва да се разбира под „сграда“ за целите на ДДС. Тази разпоредба определя понятието „сграда“ като „всяка конструкция, фиксирана към или в земята“. Сглобяемите фундаменти отговарят на определението в член 12, параграф 2, първо изречение от Директивата за ДДС. Първо, сглобяемият фундамент е „конструкция“. Второ, сглобяемият фундамент е „фиксиран към или в земята“, тъй като не може да бъде преместен непосредствено. Трето, сглобяемият фундамент попада в широкия обхват на понятието „сграда“, което изрично включва „всяка“ конструкция, фиксирана към или в земята.
- 31 Фундаментът е конструкция, фиксирана към или в земята, и следователно представлява сграда за целите на ДДС съгласно член 12, параграф 2, първо изречение от Директивата за ДДС. Обстоятелството, че транспонирането на тази разпоредба в датското право (вж. Наредбата за ДДС) съдържа допълнителни условия, според които конструкциите, фиксирани към или в земята, трябва също така да са завършени за целта, за която са предназначени, преди да могат да бъдат квалифицирани като сгради за целите на ДДС, не означава, че те не следва да се считат за сгради за целите на ДДС.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 32 Съдът е постановил, че свободата на преценка на държавите членки при определяне на понятието „земя за строеж“ е ограничена от обхвата на понятието „сграда“, което според Съда е определено много широко от законодателя на Съюза в член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС като включващо „всяка конструкция, фиксирана към или в земята“ (вж. решение КРС *Herning*, т. 54, и решение *Icade Promotion*, т. 51).
- 33 Страните са съгласни, че е необходимо да се отправи запитване до Съда на Европейския съюз относно това как понятието „земя за строеж“ по член 12, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се определи във връзка с понятието „сграда“ и прилежащата ѝ земя по член 12, параграф 1, буква а) и член 12, параграф 2, първо изречение от Директивата за ДДС.
- 34 *Vestre Landsret* (Западен областен съд) смята, че практиката на Съда на Европейския съюз още не е уточнила критериите и насоките за тълкуване, които трябва да се вземат предвид при преценката дали може да се счита, че

съществува „сграда“, включително дали поземлен имот със сглобяем фундамент следва да се счита за земя за строеж по член 12, параграф 3 от Директивата за ДДС или за сграда или част от сграда и прилежащата ѝ земя преди първото обитаване по член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС, които биха му позволили — без отправяне на преюдициално запитване — да реши дали поземлен имот, който към момента на доставката се предоставя със сглобяем фундамент за жилищна сграда и върху който впоследствие е построена жилищна сграда, следва да се счита за „земя за строеж“ по смисъла на Директивата за ДДС или за „сгради или части от сгради и прилежащата им земя“ по смисъла на тази директива.

- 35 По тези съображения Vestre Landsret (Западен областен съд, Дания) отправя посочения по-горе преюдициален въпрос до Съда на Европейския съюз. Главното производство се спира до произнасянето на Съда на Европейския съюз.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ