Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
A. RANTOS
представено на 20 май 2021 година [1]

Дело C-299/20

Icade Promotion SAS, наричано преди това Icade Promotion Logement SAS
срещу
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(Преюдициално запитване, отправено от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — 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“

I. Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване е отправено в рамките на спор между дружеството Icade Promotion SAS (наричано по-нататък „жалбоподателят“) и френската данъчна администрация (и по-конкретно Ministère de l'Action et des Comptes publics (Министерство на публичната дейност и на публичните финанси) във връзка с възстановяването на платен от жалбоподателя данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), начислен върху продажби на земя за строеж на частни лица през 2007 г. и 2008 г.

2. Това запитване се отнася до тълкуването на член 392 от Директива 2006/112/ЕО [2] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), с който се установява режим на облагане на маржа като изключение от общия режим за облагане на продажната цена.

3. С въпросите си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали предвиденият като изключение режим на облагане на маржа по член 392 от Директивата за ДДС се прилага към сделки със земя, ако данъчнозадълженото лице не е имало право на приспадане при придобиването ѝ и ако впоследствие, след като я е парцелирало и благоустроило, я е препродало като земя за строеж.

[1] Език на оригиналния текст: френски.

[2] Директива 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).

4. Настоящото дело повдига неразглеждана досега проблематика, която ще предостави на Съда повод да уточни условията за прилагане на режима на облагане на маржа в един много особен случай чрез тълкуване на ключови изрази от текста на член 392 от Директивата за ДДС.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Директивата за ДДС

5. 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.

[…]“.

6. 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“.

7. 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“.

8. Член 135 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);

к) доставката на незастроена земя с изключение доставката на земя за строеж, както е посочено в член 12, параграф 1, буква б);

[…]“.

9. Член 137, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Държавите членки могат да позволят на данъчнозадължените лица право на избор за данъчно облагане на следните сделки:

[…]

б) доставка на сграда или на части от нея и прилежащата ѝ земя, различна от доставката, посочена в член 12, параграф 1, буква а);

в) доставката на незастроена земя с изключение доставката на земя за строеж, както е посочено в член 12, параграф 1, буква б);

[…]“.

10. Член 392 се съдържа в глава 1 („Дерогации, приложими до приемането на окончателен режим“) от дял XIII („Дерогации“) и 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“.

2. Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013

11. Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги[3] (наричан по-нататък „Регламентът за изпълнение“) е предвидил добавянето в текста на последния регламент на член 13б, който гласи:

„За целите на прилагането на Директивата [за ДДС] за „недвижим имот“ се счита:

[…]

б) всяка сграда или конструкция, прикрепена към земята или в нея, над или под морското равнище, която не може да бъде лесно разглобена или преместена;

[…]“.

12. Член 31а от Регламента за изпълнение гласи:

„1. Услуги, свързани с недвижими имоти, както е посочено в член 47 от Директивата [за ДДС], са само тези услуги, които имат достатъчно пряка връзка с такива имоти. Услугите се разглеждат като услуги, които имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, в следните случаи:

а) когато произтичат от недвижими имоти и тези имоти представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за доставяните услуги;

б) когато се предоставят за недвижими имоти или са насочени към недвижими имоти с цел правно или физическо изменение на тези имоти.

2. Параграф 1 обхваща по-специално следните случаи:

[…]

г) изграждането на постоянни инфраструктури върху земя, както и извършената работа по строителство и разрушаване на постоянна инфраструктура като тръбопроводни системи за газоснабдяване, водоснабдяване, канализация и други подобни;

[…]“.

Б. Френското право

13. Член 257 от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) в приложимата му към главното производство редакция гласи:

„С данък върху добавената стойност се облагат и:

[…]

[3] ОВ L 284, 2013 г., стр. 1.

6° Освен в хипотезите по точка 7:

a) 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:

a) продажбата […] на земя за строеж […];

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 на изграждането на недвижими имоти, използвани от тези лица за жилища.

[…]

b) продажбата на сгради […]“.

14. Член 268 от Code général des impôts гласи:

„Що се отнася до сделките, посочени в член 257, точка 6, данъчната основа за данъка върху добавената стойност се състои от разликата между:

a) 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;

b) от друга страна, […]

– […] сумите, заплатени от прехвърлителя на каквото и да било основание за придобиването на имота;

[…]“.

15. Член 231, параграф 1 от приложение II от Code général des impôts, чиито разпоредби, считано от 1 януари 2008 г., са възпроизведени в член 206, IV, параграф 2, точка 9 от това приложение, предвижда:

„Лицата, посочени в член 257, точка 6 от Code général des impôts, не могат да приспадат данък, начислен върху цената за придобиването или изграждането на недвижимите имоти […]“.

III. Фактите и главното производство

16. В рамките на дейността си на инвеститор жалбоподателят придобива необлагородена земя от лица, неподлежащи на облагане с ДДС (частни лица или местни власти)[4]. Поради това покупката му не е обложена с ДДС.

17. Най-напред, след като разделя тази земя на парцели и извършва инсталационни работи за свързването им с различни мрежи (пътни, водопроводни, електрически, газоснабдителни, канализационни и електронни съобщителни мрежи), през 2007 г. и 2008 г. жалбоподателят продава така благоустроените от него парцели на физически лица като земя за строеж на жилищни сгради. За сделките по прехвърляне на земята за строеж, извършени в периода от 1 януари 2007 г. до 31 декември 2008 г., жалбоподателят прилага режима на ДДС върху маржа съгласно разпоредбите, предвидени към този момент в член 257, точка 6 и в член 268 от Code général des impôts.

18. Впоследствие жалбоподателят иска от данъчната администрация възстановяване на платения от него ДДС върху маржа в размер на 2 826 814 EUR за 2007 г. и на 2 369 881 EUR за 2008 г. В това отношение той оспорва становището на данъчната администрация, че за продажбата на такава земя следва да се прилага режимът на ДДС върху маржа. Жалбоподателят всъщност е имал интерес да подлежи на общия режим на ДДС върху продажната цена, тъй като съгласно националната правна уредба в сила към момента на фактите по делото, прехвърлянията на земя за строеж на частни лица с оглед на изграждането на жилищни сгради са освободени от ДДС. Същата тази правна уредба обаче забранява приспадането на ДДС за сделки по придобиване на недвижими имоти, за чиято препродажба се начислява ДДС върху маржа.

19. Тъй като данъчната администрация отхвърля неговата жалба, подадена по административен ред, жалбоподателят подава жалба пред Tribunal administratif de Montreuil (Административен съд Монтрьой, Франция), който я отхвърля с решение от 27 април 2012 г.

20. С решение от 18 юли 2014 г. Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай, Франция) отхвърля въззивната жалба на жалбоподателя.

21. На 28 декември 2016 г. това решение обаче е отменено частично от Conseil d'Etat (Държавен съвет, Франция) и делото е върнато на Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай), който с решение от 19 октомври 2017 г. за втори път отхвърля по същество въззивната жалба на жалбоподателя.

22. Тогава последният подава касационна жалба пред Conseil d'Etat (Държавен съвет) срещу второто решение.

23. Жалбоподателят поддържа, че е придобил незастроена земя, която не попада в приложното поле на ДДС, с цел да я препродаде, без да я застроява, след което я е разделил на парцели, извършил е на тях инсталационни работи за свързване с различните мрежи от прилежащата им техническа инфраструктура и ги е продал на физически лица като земя за строеж на жилищни сгради.

[4] Датата на първоначалното придобиване на тази земя не е посочена нито в преюдициалното запитване, нито в становищата на страните по главното производство.

24. Жалбоподателят оспорва прилагането към така извършените продажби на режима на ДДС върху маржа по член 257, точка 6 във връзка с член 268 от Code général des impôts, тъй като счита, че то не е в съответствие с член 392 от Директивата за ДДС в две отношения.

25. На първо място, според жалбоподателя член 392 от тази директива допуска държавите членки да прилагат режим на облагане на маржа за доставката на земя за строеж само когато данъчнозадълженото лице, което извършва такива доставки, е платило при придобиването на поземлените имоти ДДС, което не подлежи на приспадане.

26. Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай) обаче приема, че изразът „не подлежи на приспадане“ в член 392 от Директивата за ДДС се отнася само до случаите, в които придобиването не е било облагаемо с ДДС.

27. На второ място, според жалбоподателя член 392 от Директивата за ДДС допуска държавите членки да прилагат режим на облагане на маржа за доставката на земя за строеж само когато данъчнозадълженото лице, което извършва такива доставки, се ограничава до закупуването и препродаването на тези поземлени имоти в непроменено състояние. Поради това член 392 от посочената директива не следвало да се прилага за сделките за продажба на земя за строеж, която след придобиването е претърпяла промени.

28. В това отношение Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай) приема, че посочването в член 392 от Директивата за ДДС 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.

IV. Преюдициалните въпроси

29. При тези обстоятелства Conseil d'État (Държавен съвет) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 392 от [Директивата за ДДС] 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, или 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 [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 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 работи, позволяващи свързването на земята с различни мрежи на прилежащата ѝ техническа инфраструктура (пътни, водопроводни, електрически, газоснабдителни, канализационни и електронни съобщителни мрежи)?“.

30. Страните в главното производство предлагат на първия преюдициален въпрос да се отговори по следния начин:

– Жалбоподателят предлага на Съда да постанови, че член 392 от Директивата за ДДС се прилага само в случаите, в които данъчнозадълженият препродавач понася невъзстановим ДДС при придобиването. Според жалбоподателя предвиденото в член 392 от тази директива условие — че режимът на ДДС върху маржа се прилага, когато „ДДС върху покупката не подлежи на приспадане“ за данъчнозадълженото лице — означава, че за този режим на облагане на сделките с недвижими имоти се изисква данъчнозадълженият препродавач да е платил при придобиването ДДС и да не е могъл след това да го приспадне. Този режим обаче бил неприложим в случаите, когато придобиването е обложено с ДДС, който данъчнозадълженият препродавач може да приспадне, или когато придобиването не е обложено с ДДС.

– Според френското правителство член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска прилагането на режима на облагане на маржа при сделки за доставка на земя за строеж както когато придобиването се облага с ДДС, който не подлежи на приспадане от препродаващото земята данъчнозадължено лице, така и когато придобиването не се облага с ДДС, или защото тази сделка не попада в приложното му поле, или защото, макар да попада в приложното му поле, е освободена.

31. Що се отнася до първия подвъпрос от втория преюдициален въпрос, страните по главното производство предлагат да се отговори по следния начин:

– Жалбоподателят поддържа, че за да се прилага режимът на ДДС върху маржа, следва към момента на закупуването ѝ земята, придобита от данъчнозадължения препродавач, вече да е квалифицирана от данъчното законодателство като земя за строеж.

– Според френското правителство член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска режимът на облагане на маржа да се прилага за сделки за доставка на земя за строеж, когато тази земя е придобита от данъчнозадължения препродавач в незастроен вид.

32. Що се отнася до втория подвъпрос от втория преюдициален въпрос, страните по главното производство предлагат да се отговори по следния начин:

– Жалбоподателят не вижда пречка за прилагането на режима на ДДС върху маржа в случай на парцелиране на земя за строеж, ако не е получено разрешение за строеж или за благоустрояване или пък ако продавачът не е извършил работи за благоустрояване на земята. Според жалбоподателя обаче прилагането на ДДС върху маржа следва да се изключи в случай на извършване на работи, позволяващи свързването на земята с различни мрежи на прилежащата ѝ инфраструктура (пътни, водопроводни, електрически, газоснабдителни, канализационни и електронни съобщителни мрежи),

тъй като изграденото при извършването на такива работи се счита за конструкция поради фиксирането му към или в земята.

– Според френското правителство член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска режимът на облагане на маржа да се прилага за сделки за доставка на земя за строеж, когато между придобиването и препродажбата от данъчнозадълженото лице характеристиките на тази земя са претърпели промени, като например парцелиране или извършване на работи за благоустрояване, позволяващи свързването с пътната и други мрежи.

33. Европейската комисия, която е предложила общ отговор на двата въпроса, отправени от запитващата юрисдикция, счита, че дерогационният режим на облагане на маржа, предвиден в член 392 от Директивата за ДДС, не се прилага за препродажбата на земя, придобита без ДДС, която е парцелирана и върху която са извършени работи, позволяващи свързването ѝ с различни мрежи на прилежащата ѝ техническа инфраструктура (пътни, водопроводни, електрически, газоснабдителни, канализационни и електронни съобщителни мрежи).

V. Анализ

A. Предварителни бележки

34. В самото начало следва да се отбележи, че Съдът още не е имал повод да се произнесе по тълкуването на член 392 от Директивата за ДДС.

35. От предоставената от Комисията информация става ясно също, че само Френската република се е възползвала от разпоредбите на член 392 от Директивата за ДДС и от възможността да предвиди дерогационен режим на облагане на маржа, докато останалите държави членки не са избрали такъв режим.

36. С въпросите си запитващата юрисдикция иска да се установи дали дерогационният режим на облагане на маржа, предвиден в член 392 от Директивата за ДДС, се прилага за определени сделки със земя, за които ДДС върху покупката от данъчнозадълженото лице не подлежи на приспадане, когато тази земя е препродадена като земя за строеж след парцелиране и след извършване на работи за благоустрояване.

37. Следователно Съдът трябва да тълкува, от една страна, понятието за право на приспадане на ДДС върху покупката, и от друга страна, понятието за закупени с цел препродажба по смисъла на член 392 от Директивата за ДДС.

38. Преди да пристъпя към по-задълбочен анализ на ключовите части от текста на тази разпоредба, ми се струва важно най-напред да посоча, че според мен спорът относно сделката с недвижимия имот, която е в основата на преюдициалното запитване в настоящото дело, не попада в приложното поле на член 392 от Директивата за ДДС. Всъщност придобиването на незастроена земя, което не се облага с ДДС, последвано (от извършването на работи за благоустрояване и) от препродажбата ѝ като земя за строеж е извън приложното поле на дерогационния режим на облагане на маржа. Последният, изглежда, се отнася само до някои специфични случаи на придобиване на земя за строеж и

сгради с цел препродажба, при които е платен ДДС, без да е приспаднат впоследствие, а не до изрично освободените от този данък по силата на Директивата за ДДС доставки на незастроена земя.

39. Анализът по-долу има за цел да подкрепи изложеното съображение чрез буквално, контекстуално и телеологично тълкуване на член 392 от Директивата за ДДС, за да може Съдът да предостави полезен отговор на запитващата юрисдикция.

Б. По първия преюдициален въпрос

40. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска прилагането на режима на облагане на маржа за сделки за доставка на земя за строеж както в случаите, когато придобиването им се облага с ДДС, без данъчнозадълженото лице, което препродава земята, да има право да извърши приспадане на този данък, така и в случаите, когато придобиването на земята не се облага с ДДС, или защото сделката не попада в приложното поле на този данък, или защото, макар да попада в приложното му поле, е освободена от ДДС.

1. По буквалното тълкуване на понятието за право на приспадане на ДДС върху покупката

41. Жалбоподателят твърди, че режимът на облагане на маржа при сделки с недвижими имоти се прилага само когато данъчнозадълженият препродавач понася ДДС при придобиването, без да може да го приспадне. Според жалбоподателя този режим не трябва обаче да се прилага, когато придобиването е обложено с ДДС, който данъчнозадълженият препродавач може да приспадне, или когато придобиването не е обложено с ДДС.

42. При тълкуването си жалбоподателят се основава по-конкретно на текста на английски език на член 392 от Директивата за ДДС, в който изрично се посочва, че ДДС върху покупката не подлежи на приспадане[5], за да стигне до заключението, че този член се отнася само до случаите, в които купувачът първоначално действително е платил такъв данък, без да може да го приспадне впоследствие.

43. От своя страна френското правителство счита, че трябва да се вземе предвид буквалното тълкуване на текста на френски език на член 392 от Директивата за ДДС, в който изобщо не се споменава ДДС, с който се облага прехвърлянето на земя с цел препродажба. Според френското правителство от това следва, че използваната в текста на френски език формулировка (право на приспадане на ДДС върху покупката) всъщност може да включва както положение, при което прехвърлянето не е обложено с този данък (което обяснява липсата на право на приспадане), така и положение, при което, напротив, първоначалната продажба е обложена с ДДС, без обаче данъчнозадълженото лице да има право да го приспадне.

[5] Текстът на английски език на член 392 от Директивата за ДДС е следният: „Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price“ (курсивът е мой).

44. Прочитът на текста на член 392 от Директивата за ДДС на различни езици показва всъщност различия, които могат да повдигнат въпроси, свързани с тълкуването. Всъщност в текста на френски език на тази разпоредба се посочва само липсата на „право на приспадане“, без да се уточнява дали липсата на това право се дължи просто на факта, че първоначалната сделка не е била обложена с ДДС или че е била обложена, без обаче това да води впоследствие до право на приспадане [6]. При все това в текста на английски език на посочената разпоредба изрично се упоменава „ДДС върху покупката“ (или „понесен при придобиването“), като се уточнява, че този данък „не подлежи на приспадане“ („the VAT on the purchase was not deductible“), като по този начин се оставя малко място за съмнение, че прехвърлянето на такава земя по принцип следва да се облага с ДДС [7].

45. С оглед на наблюдаваните различия в текстовете на различните езици на член 392 от Директивата за ДДС следва да се припомни, че съгласно установената практика на Съда формулировката, използвана в текста на правна разпоредба на Съюза на един от езиците, не може да служи като единствена основа за тълкуването на разпоредбата или в това отношение да ѝ се отдава предимство пред текстовете на останалите езици [8].

46. Следва също да се припомни, че в случай на несъответствие между текстовете на различните езици на разпоредба на Съюза съответната разпоредба трябва да се тълкува в зависимост от общата структура и целите на правната уредба, от която тя е част [9].

2. По контекстуалното тълкуване на понятието за право на приспадане на ДДС върху покупката

47. Съгласно постоянната практика на Съда генезисът на разпоредба от правото на Съюза може да разкрие обстоятелства, които са релевантни за тълкуването ѝ [10]. Поради това следва да се разгледа контекстът към момента на приемане на Директивата за ДДС, за да се провери дали той разкрива данни, позволяващи да се осветли нейното съдържание и да се улесни тълкуването ѝ.

48. В това отношение Комисията поддържа, че съгласно даденото от нея през 1992 г. тълкуване на член 392 от Директивата за ДДС режимът на ДДС върху маржа трябва да се прилага за земя, при придобиването на която не е начислен ДДС.

[6] Така е формулиран и текстът на други езици на член 392 от Директивата за ДДС, включително на испански („no haya tenido derecho a deducción“), немски („kein Recht auf Vorsteuerabzug“), гръцки („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά“), италиански („non ha avuto diritto alla detrazione“) и нидерландски език („geen recht op aftrek“).

[7] Тази формулировка е възпроизведена и в текста на други езици на член 392 от Директивата за ДДС, включително на български („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане“), унгарски („nem volt adólevonásra jogosult“), полски („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu“), румънски („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare“) и финландски език („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta“).

[8] Вж. решение от 12 септември 2019 г., A и др. (C-347/17, EU:C:2019:720, т. 38 и цитираната съдебна практика).

[9] Вж. в този смисъл решение от 8 октомври 2020 г., United Biscuits (Pensions Trustees) и United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, т. 46 и цитираната съдебна практика).

[10] Вж. решение от 12 декември 2019 г., G.S. и V.G. (Заплаха за обществения ред) (C-381/18 и C-382/18, EU:C:2019:1072, т. 55 и цитираната съдебна практика).

49. Що се отнася до дерогацията, предвидена в член 28, параграф 3, буква е) от Шеста директива 77/388/ЕИО[11], Комисията подчертава по-конкретно че в своя доклад до Съвета на Европейския съюз[12] относно преходните разпоредби уточнява, че „[т]ози член позволява на държавите членки да приемат за данъчна основа за начисляване на [ДДС] разликата между покупната и продажната цена на сгради или земя за строеж, закупени с цел препродажба от данъчнозадължено лице, за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане. Следователно дерогацията се отнася до данъчнозадължени лица, търгуващи със сгради, които не са новопостроени, или със земя, чието придобиване не попада в обхвата на приложното поле на [ДДС].“

50. Според Комисията това тълкуване съответства също на съображенията, представени в обяснителния меморандум към Шестата директива за ДДС, отменена с Директивата за ДДС, съгласно които в случаите, когато недвижим имот окончателно е обложен с ДДС (например жилищна сграда, която действително е „консумирана“ поради първото си обитаване) и впоследствие е включен повторно в „търговския оборот“, като отново е обложен с ДДС, може да се приложи намалена данъчна основа. Ето защо, за да се вземе предвид това ново пускане на пазара на недвижимия имот, което би довело до прекалено тежка данъчна тежест върху търговията с недвижими имоти, било необходимо да се предвиди изключение от облагането съгласно общите принципи и възможност за държавите членки да определят основата на ДДС чрез приспадане на „основата от основата“[13].

51. Въпреки факта че контекстуалното тълкуване на член 392 от Директивата за ДДС, изглежда, действително разкрива намеренията на законодателя на Съюза относно обхвата на дерогационния режим на облагане на маржа, считам, че ако ограничи анализа си само до това тълкуване, рискувам да дам частичен и непълен отговор на поставения преюдициален въпрос. Поради това смятам, че дерогационният режим на облагане на маржа не следва да се прилага само в хипотезата, предвидена от Комисията въз основа на контекстуалното тълкуване, а именно покупка, последвана от препродажба на земя за строеж, придобита без ДДС от данъчнозадължено лице, което търгува с такъв имот, но че трябва да се прилага и в хипотезата на данъчнозадължен препродавач, който понася ДДС при придобиването, без да може да го приспадне. Телеологичното тълкуване на понятието за право на приспадане на ДДС върху покупката, което ще представя по-долу, потвърждава това становище, като същевременно позволява да се даде пълен отговор на запитващата юрисдикция.

[11] Директива 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, наричана по-нататък „Шеста директива за ДДС“).

[12] Доклад относно преходните разпоредби на основание член 28 параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО и от член 1, параграф 1 от Осемнадесета директива 89/465/ЕИО, представен съгласно член 3 от Осемнадесета директива 89/465/ЕИО на Съвета от 18 юли 1989 г. [SEC (92) 1006 окончателен].

[13] Предложение за Шеста директива на Съвета относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа [COM(1973) 950 окончателен].

3. По телеологичното тълкуване на понятието за право на приспадане на ДДС върху покупката

а) Облагането на маржа като режим, дерогиращ общия режим за облагане на сделките за прехвърляне на „земя за строеж“ въз основа на продажната цена

52. Преди да анализирам подробно целите на Директивата за ДДС и на член 392 от нея, ми се струва необходимо да се установи приложимостта на тази директива по отношение на земя като разглежданата в това дело.

53. На първо място, следва да се припомни, че режимът на ДДС върху маржа, предвиден в член 392 от Директивата за ДДС, дерогира общия принцип, установен в член 73 от тази директива, съгласно който ДДС се изчислява въз основа на получената престация, а именно продажната цена.

54. Така доставката на земя за строеж от данъчнозадължено лице по принцип се облага с ДДС съгласно общия режим по силата на член 9, параграф 1 и член 12, параграф 1 от Директивата за ДДС или чрез дерогация — за предвидилите тази възможност държави членки — съгласно режима на облагане на маржа, предвиден в член 392 от тази директива.

55. Последната разпоредба предоставя на държавите членки възможност да предвидят режим на облагане на маржа (а не на продажната цена, какъвто е общият принцип), при който данъчната основа е разликата между продажната и покупната цена.

56. Що се отнася до дерогацията от общия принцип на Директивата за ДДС, съгласно който ДДС по принцип трябва да се начислява върху прилаганата между страните цена, член 392 от тази директива следва да се тълкува стриктно, но не и по начин, който да изпразни тази разпоредба от съдържание [14].

57. На второ място, важно е също да се подчертае, че Директивата за ДДС установява ясно разграничение между, от една страна, доставките на земя за строеж, които (подобно на сградите) попадат в обхвата на общия режим и се облагат с ДДС, и от друга страна, доставките на незастроена земя, които са освободени от този данък [15].

58. Така съгласно член 12, параграф 3 от Директивата за ДДС за целите на параграф 1, буква б) от същия член „земя за строеж“ означава всяка необлагородена или облагородена земя, определена като такава от държавите членки. Последните, като определят земите, които трябва да се считат за „земи за строеж“, трябва да спазват целта на член 135, параграф 1, буква к) от посочената директива, а именно целта от ДДС да се освобождават само доставките на незастроени земи, които не са предназначени в тях да има постройки [16].

[14] Вж. по аналогия решения от 29 ноември 2018 г., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, т. 22 и 23), и от 5 септември 2019 г., Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, т. 32).

[15] Вж. в този смисъл решение от 17 януари 2013 г., Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, т. 30 и цитираната съдебна практика).

[16] Вж. в този смисъл решения от 17 януари 2013 г., Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, т. 30), и от 4 септември 2019 г., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, т. 53).

59. Свободата на преценка на държавите членки при определяне на понятието „земя за строеж“ е ограничена също 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“ [17].

60. С оглед на изложеното считам, че волята на законодателя на Съюза е била данъчното освобождаване да се прилага само към прехвърлянето на незастроена земя, а всяка възмездна доставка на земя за строеж, извършена от данъчнозадължено лице, да се облага с ДДС било върху продажната цена съгласно общия режим, било върху маржа съгласно дерогационния режим.

б) По тълкуването на понятието за право на приспадане в светлината на преследваната от Директивата за ДДС цел за неутралност на данъчното облагане

61. Както френското правителство, така и жалбоподателят подчертават, че Директивата за ДДС има по-специално за цел да гарантира принципа на неутралност на данъчното облагане и че член 392 от тази директива трябва да се тълкува в светлината на този принцип. Заинтересованите страни обаче, изглежда, тълкуват различно посочения принцип.

62. Най-напред следва да се припомни, че съгласно практиката на Съда принципът на неутралност на данъчното облагане не допуска, от една страна, да се третират различно от гледна точка на ДДС сходни доставки на стоки, които са в конкуренция помежду си, и от друга страна, да се третират различно по отношение на събирането на ДДС икономическите оператори, извършващи едни и същи сделки [18].

63. Според жалбоподателя облагането с ДДС върху маржа е прилагане на принципа на неутралност на ДДС, който има за цел да компенсира повторно облагане с неподлежащ на приспадане ДДС. В този смисъл дерогацията била обоснована с оглед на избягването на двойното облагане, а именно облагане на цена, която включва ДДС, който данъчнозадълженият препродавач е платил при придобиването на земята и който не е могъл да приспадне. За да се смекчи това повторно облагане с ДДС и за да не се изчислява основата на ДДС върху продажната цена, която включва ДДС, който не е приспаднат при придобиването на земята, член 392 от Директивата за ДДС позволявал да се облага само маржът, т.е. разликата между продажната и покупната цена, като по този начин този марж се намалявал с неприспаднатия при придобиването ДДС, за да се възстанови неутралността на данъка. Поради това жалбоподателят счита, че облагането, изчислено върху цялата продажна цена, получена от предприятие при доставката на земята, при положение че в момента на придобиването ѝ то не е могло да приспадне ДДС, който остава включен в покупната цена, води до двойно облагане.

64. Според жалбоподателя обаче с оглед на целта на режима на ДДС нищо не обосновава той да се прилага за продажбата на земя, чието придобиване не е било обложено с ДДС, или когато, в зависимост от случая, ДДС е бил възстановен. Според жалбоподателя, ако случаят беше такъв, данъчнозадълженият препродавач щеше да се ползва от необосновано финансово и конкурентно предимство във вреда на публичните финанси.

[17] Вж. решение от 4 септември 2019 г., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, т. 54).

[18] Вж. решение от 17 януари 2013 г., Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, т. 31 и цитираната съдебна практика).

65. От своя страна френското правителство поддържа, че тълкуването на жалбоподателя е в разрез, от една страна, с принципа на неутралност на данъчното облагане, и от друга страна, с основните характеристики на ДДС[19]. Всъщност прилагането на тези основни характеристики гарантиране неутралността на ДДС водело до предвиждането на специфични режими за някои особени стоки, които след едно първо крайно потребление се включват повторно в икономически процес на производство или разпространение с цел повторно крайно потребление.

66. Френското правителство поддържа, че в такива случаи при липсата на възможност за приспадане облагането на цялата продажна цена след това първо потребление би довело до включването в данъчната основа не само на цена, която вече е обложена с краен ДДС, но и размера на самия ДДС. Това би довело също до зависимост на крайната тежест на ДДС от икономическия оборот, и по-специално от броя на последователните крайни потребления и от платената цена при всяко от тях, в разрез с преследваната цел за неутралност на данъчното облагане.

67. Това тълкуване е посочено и в становището на Комисията, която се основава на обяснителния меморандум към Шестата директива за ДДС, посочен в точки 48—50 от настоящото заключение.

68. По този начин според мен от намеренията на законодателя на Съюза е възможно да се направи изводът, че намалената данъчна основа, предвидена с режима на ДДС върху маржа, следва да се прилага, първо, когато стока, чието придобиване не попада в приложното поле на ДДС (например жилищните сгради, които действително са „консумирани“ поради първото си обитаване), впоследствие е включена повторно в „търговския оборот“ и отново е обложена с ДДС.

69. Отбелязвам също, че подобно тълкуване е в съответствие с практиката на Съда в областта на облагането на стоките втора употреба, които подлежат на режим, аналогичен на разглеждания в главното производство. В този смисъл Съдът е постановил, че облагането на цялата цена за доставка на стока втора употреба от данъчнозадължен дилър, когато цената, при която той я е придобил, включва ДДС, който е бил платен преди това от лице, което не е могло да го приспадне (също като данъчнозадължения препродавач), всъщност би довело до двойно данъчно облагане[20].

70. Такова тълкуване позволява също да се осигури прилагането на принципа на неутралност на данъчното облагане в съответствие с практиката на Съда, като се гарантира, че сходни доставки на стоки, които са в конкуренция помежду си, няма да се третират различно от гледна точка на ДДС и същевременно, че икономически оператори, извършващи едни и същи сделки, няма да се третират различно по отношение на събирането на ДДС[21].

[19] Както припомня френското правителство, основните характеристики на ДДС са, първо, общо прилагане на ДДС по отношение на сделките с предмет стоки или услуги, второ, определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за доставените стоки и услуги, трето, събиране на този данък на всеки етап от процеса на производство и разпространение, включително на етапа на продажбата на дребно, колкото и сделки да са изпълнени преди това, и четвърто, приспадане на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС от сумите, платени на предходните етапи от процеса на производство и разпространение, така че този данък се начислява на определен етап само върху добавената стойност в този етап и крайната тежест на посочения данък накрая се поема от потребителя (вж. решение от 12 юни 2019 г., Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, т. 23).

[20] Вж. решение от 3 март 2011 г., Ауто Николови (C-203/10, EU: CU:2011:118, т. 48). Вж. в този смисъл решения от 1 април 2004 г., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, т. 25), и от 8 декември 2005 г., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, т. 38).

[21] Вж. точка 62 от настоящото заключение.

71. В този смисъл, от една страна, не всички придобивания от данъчнозадължено лице на земя за строеж с цел препродажба по смисъла на член 392 от Директивата за ДДС се облагат задължително с ДДС. Придобиването на земя за строеж не се облага с ДДС например когато първоначалният продавач е физическо лице, което се ограничава да управлява частното си имущество, т.е. да упражнява правото си на собственост, без това прехвърляне да се вписва в каквато и да било икономическа дейност, извършвана от заинтересованото лице [22].

72. От друга страна, да се приеме, че член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува само в смисъл, че режимът на облагане на маржа се прилага единствено за доставките на земя за строеж, чието придобиване е обложено с ДДС, без данъчнозадълженото лице, което я препродава, да има право да приспадне този данък, и следователно да се изключи прилагането на този режим, когато това придобиване не се облага с ДДС (в хипотезата на повторно включване на тази земя в търговския оборот с цел ново използване), би означавало сходни доставки на стоки, които като такива са в конкуренция помежду си, и икономическите оператори, които ги извършват, да се третират различно от гледна точка на ДДС. Всъщност от тези сходни доставки на земя за строеж само първите ще бъдат обхванати от режима на облагане на маржа, докато вторите ще са обхванати от общия режим на ДДС.

73. Отбелязвам също, че макар начинът му на изчисляване да е подобен на този на други данъци върху дохода от недвижимо имущество като данъка върху печалбата от прехвърлянето на недвижими имоти, който съществува в редица държави членки, режимът на ДДС върху маржа, предвиден в член 392 от Директивата за ДДС, не обвързва облагането с данък с конкретен период на владеене [23]. Считам обаче, че такъв критерий би позволил, от една страна, да се определи ясно и точно обхватът на този дерогационен режим, и от друга страна, да се гарантира неговото еднакво и прозрачно прилагане по отношение на всички икономически оператори, извършващи посочените в този член сделки.

74. С оглед на изложеното ми се струва очевидно, че режимът на ДДС върху маржа е приложим в посочения от френското правителство и Комисията случай, при който придобиването на земя за строеж или на сграда с цел препродажба не се облага с ДДС, тъй като покупната цена, платена от данъчнозадължения препродавач, всъщност включва размер на ДДС, който е платен преди това от първоначалния продавач (данъчно незадължено лице).

75. В съответствие със съображенията, изложени в точки 70—72 от настоящото заключение, считам, че член 392 от Директивата за ДДС трябва да се прилага и в посочения от жалбоподателя случай, в който данъчнозадължено лице купува земя за строеж съгласно общия режим на ДДС, без да може, независимо от причината, да приспадне ДДС, преди да препродаде тази земя. Прилагането на режима на ДДС върху маржа при такава хипотеза също би позволило да се гарантира принципът на неутралност на данъчното облагане, като се избегне двойното облагане.

[22] Решение от 15 септември 2011 г., Slaby и др. (C-180/10 и C-181/10, EU:C:2011:589, т. 50).

[23] Вж. по-специално членове 150 U и 150 VD от Code général des impôts, член 90, точка 10 от белгийския Code des impôts sur les revenus 1992 (Кодекс за данъците върху доходите от 1992 г.), член 41, параграф 5 от гръцкия Kodikas forologias isodimatos (Кодекс за данъка върху дохода на (Гърция), закон № 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013), изменен със закон 4254/2014 (FEK A'85/7.4.2014).

76. Буквалното, контекстуалното и телеологичното тълкуване не могат обаче да обосноват прилагането на този дерогационен режим в случай на незастроена земя, сделката с която като в случая е напълно освободена от ДДС. В този смисъл нито самото придобиване, нито последващите придобивания на незастроена(и) земя(и) не могат да се облагат с ДДС.

77. От това следва, че в случай на препродажба на такава земя няма никакъв риск от двойно данъчно облагане, дори в хипотезата, при която тя междувременно е станала „облагаема“ в качеството си на земя за строеж. По същия начин, поради освобождаването ѝ от ДДС, незастроената земя не може да е предмет на „крайно(и) потребление(я)“ по смисъла на Директивата за ДДС, така че въпросът за нейното „повторно включване“ в търговския оборот не стои. Поради това в тези два случая не възниква хипотезата за ДДС, „който остава включен“ в цената на такава земя поради евентуално предходно облагане.

78. С оглед на изложеното считам, че в случай като разглеждания в главното производство продажбата на земя за строеж, която преди това е била незастроена земя, трябва да е обхванатата от общия режим на ДДС върху продажната цена в съответствие с член 9, параграф 1 и член 12, параграф 1 от Директивата за ДДС, а не от дерогационния режим по член 392 от тази директива.

79. В заключение ми се струва, че член 392 от Директивата за ДДС трябва да се прилага за сгради и земя, закупени с цел препродажба, само в следните два случая: когато придобиването им се облага с ДДС, без данъчнозадълженото лице, което ги препродава, да има право да приспадне този данък, или когато придобиването им не се облага с ДДС, тъй като сделката не попада в приложното поле на този данък, но цената, на която данъчнозадълженият препродавач придобива тези имоти, включва вече платен от първоначалния им купувач (данъчно незадължено лице) ДДС.

80. Такова тълкуване би позволило да се гарантират целите и полезното действие на член 392 от Директивата за ДДС, както и стриктното му тълкуване като дерогационен режим.

81. С оглед на изложеното предлагам на първия въпрос да се отговори, че член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска режимът на облагане на маржа да се прилага за сделки за доставка на земя за строеж както когато придобиването ѝ се облага с ДДС, без данъчнозадълженото лице, което я препродава, да има право да извърши приспадане на този данък, така и когато придобиването ѝ не се облага с ДДС, тъй като сделката не попада в приложното поле на този данък, а цената, на която данъчнозадълженият препродавач е придобил земята, включва вече платен от първоначалния ѝ купувач (данъчно незадължено лице) ДДС. Тази разпоредба не се прилага обаче за сделки за доставка на земя за строеж, чието първоначално придобиване като незастроена земя не попада в приложното поле на Директивата за ДДС.

B. По втория преюдициален въпрос

82. С втория си преюдициален въпрос 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 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 парцелирането ѝ или извършването на работи, позволяващи свързването ѝ с различни мрежи на прилежащата ѝ техническа инфраструктура (пътни, водопроводни, електрически, газоснабдителни, канализационни и електронни съобщителни мрежи).

83. Веднага държа да уточня, че анализът, довел до предложението за отговор на първия въпрос, изглежда отговаря и на втория въпрос в неговата цялост в смисъл, че член 392 от Директивата за ДДС следва да се прилага само когато към момента на закупуването ѝ придобитата от данъчнозадължения препродавач земя вече е била квалифицирана от данъчното законодателство като земя за строеж. Поради това режимът на ДДС върху маржа не следва да се прилага за сделки за доставка на земя за строеж, чието първоначално придобиване като незастроена земя не попада в приложното поле на Директивата за ДДС.

84. Въпреки това ще разгледам поставения въпрос в неговата цялост, за да дам възможност на Съда да даде полезен отговор на запитващата юрисдикция.

1. По прилагането на член 392 от Директивата за ДДС по отношение на „земя за строеж“, първоначално придобита като „незастроена земя“

85. С първия си подвъпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска режимът на облагане на маржа да се прилага за сделки за доставка на земя за строеж, когато тази земя е придобита от данъчнозадължения препродавач в незастроен вид.

86. В това отношение следва да се припомни, че Директивата за ДДС установява ясно разграничение между „земя за строеж“ и „незастроена земя“, като предвижда различно данъчно третиране за тях. Правният режим, който урежда продажбата на тези два вида земя, е описан в точки 57—60 от настоящото заключение.

87. От текста на член 392 от Директивата за ДДС недвусмислено личи, че дерогационният режим на облагане на маржа се прилага само за „земя за строеж“, която е „закупена с цел препродажба“. Това тълкуване се потвърждава и от контекстуалното и телеологичното тълкуване на член 392 от тази директива [24].

[24] Вж. точки 47—81 от настоящото заключение.

88. Следователно приложното поле на тази разпоредба, изглежда, ясно е ограничено до земи, които поначало са предназначени за застрояване и които при придобиването им вече са били квалифицирани от националното законодателство като „земя за строеж“. От това следва, че незастроени земи, които не са предназначени за застрояване и по принцип са освободени от ДДС, следва да бъдат изключени от приложното поле на посочената разпоредба. С други думи, промяната на правната квалификация на земя като разглежданата в главното производство, изглежда, изключва прилагането на режима на облагане на маржа, който предполага правна идентичност между придобития и препродадения имот.

89. Това тълкуване е в съответствие и с принципа, че като дерогационен режим член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува стриктно [25].

90. С оглед на изложеното предлагам на първия подвъпрос от втория въпрос да се отговори, че член 392 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че режимът на облагане на маржа не може да се прилага за сделки за доставка на земя за строеж, когато тази земя е придобита от данъчнозадължения препродавач в незастроен вид.

2. По прилагането на член 392 от Директивата за ДДС по отношение на „земя за строеж“, когато характеристиките на тази земя са претърпели промени

91. С втория си подвъпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 392 от Директивата за ДДС изключва прилагането на режима на облагане на маржа към сделка за доставка на земя за строеж, когато между придобиването и препродажбата от данъчнозадълженото лице характеристиките на тази земя са претърпели промени, като например парцелиране или извършване на работи, позволяващи свързването ѝ с различни мрежи на прилежащата ѝ техническа инфраструктура (пътни, водопроводни, електрически, газоснабдителни, канализационни и електронни съобщителни мрежи).

92. Този подвъпрос налага да проверя дали изразът „закупени с цел препродажба“, използван в член 392 от Директивата за ДДС, означава, както поддържа Комисията, препродажба на тези имоти в непроменено състояние, без провеждане на мащабни работи за благоустрояването им, или напротив, означава, че такива работи не са пречка за прилагането на тази разпоредба в съответствие с тълкуването на френското правителство.

93. От своя страна жалбоподателят счита, че някои предприети промени — като парцелирането на земя — не възпрепятстват прилагането на режима на ДДС върху маржа, докато, напротив, извършването на по-значителни работи за благоустрояване върху тази земя (като тези, позволяващи свързването с различни мрежи) са пречка за прилагането на този режим.

94. С оглед на предложения отговор на първия подвъпрос от втория въпрос, че член 392 от Директивата за ДДС не следва да се прилага за предназначена за препродажба земя, първоначално придобита като незастроена земя, считам, че този въпрос е без значение за разрешаването на настоящия спор.

[25] Вж. точка 56 от настоящото заключение.

95. При все това, за да може Съдът да предостави полезен отговор на запитващата юрисдикция, ще разгледам хипотезата, при която към момента на първоначалното ѝ придобиване земята, предмет на препродажба, не е била изрично квалифицирана от националното законодателство като „незастроена“ и поради това би могла да се счита за „земя за строеж“ с оглед на ограничените на практика разлики, които съществуват между тези видове земя.

96. Всъщност, предвид факта че държавите членки следва да определят земите, които трябва да се считат за „земи за строеж“, френското правителство, изглежда, предлага препродадена необлагородена земя като разглежданата в главното производство да може да се квалифицира като „земя за строеж“ още при първоначалното ѝ закупуване.

97. В този смисъл френското правителство поддържа, че щом като съгласно определението, възприето от съответната държава членка, необлагородена земя се счита за земя за строеж, направените промени, които да я превърнат в облагородена земя, 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“. Според това правителство становището му било потвърдено от практиката на Съда[26].

98. Съгласно тези доводи би могло да се поддържа, че евентуалните промени на въпросната земя не засягат прилагането на член 392 от Директивата за ДДС (независимо от мащаба им), докато тя запазва качеството си на „земя за строеж“.

99. Поради причините, които ще изложа, считам обаче, че тези доводи не могат да бъдат приети.

100. Всъщност, на първо място, държа да припомня, че свободата на преценка, с която държавите членки разполагат при определянето на понятието „земя за строеж“, е ограничена от самата директива за ДДС[27]. Следователно считам, че представеният от френското правителство сценарий е хипотетичен, като същевременно отбелязвам, че е възможно да противоречи на разпоредбите на Директивата за ДДС.

101. Освен това възприемането на такова тълкуване би противоречало не само на целите на режима на ДДС върху маржа, но и на основните принципи на Директивата за ДДС, и по-специално на този, който предвижда облагането на „добавената стойност“, генерирана по-конкретно от работи за благоустрояване като описаните във втория преюдициален въпрос.

102. В това отношение отбелязвам, че при буквално тълкуване изразът „закупени с цел препродажба“ означава препродажба в непроменено състояние, без провеждането на мащабни работи за благоустрояване. Поради това изглежда, че режимът на ДДС върху маржа се отнася само до последователни продажби на недвижими имоти. Въпреки че не могат да се изключат някои дейности или работи за благоустрояване, член 392 от Директивата за ДДС, изглежда, не визира мащабни работи, които могат не само да променят търговските характеристики на въпросния имот, но и да създадат „добавена стойност“, облагаема изцяло съгласно общия режим на ДДС.

[26] Вж. решение от 4 септември 2019 г., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, т. 53 и цитираната съдебна практика).

[27] Вж. точки 58 и 59 от настоящото заключение.

103. Според мен това се потвърждава и от практиката на Съда, в която се приема, че сграда, по която са извършени работи по преобразуване или модернизация, трябва да е обхваната от общия режим на ДДС, поради това че тези дейности са генерирали добавена стойност, също като първоначалното построяване [28].

104. Считам, че тези доводи трябва да се приложат по аналогия към настоящия случай. Следователно режимът за облагане на маржа не следва да се прилага в случай на съществено преобразуване на недвижим имот, което генерира добавена стойност и за което по принцип трябва да се прилага общият режим на ДДС за облагане на продажната цена.

105. На второ място, предложеното от френското правителство тълкуване, изглежда, не взема предвид, че естеството на извършените от жалбоподателя работи рискува да доведе до промяна на правната квалификация на въпросната земя, която с оглед на правото на Съюза и практиката на Съда би се превърнала в „сгради“, и поради това да възпрепятства прилагането на режима на ДДС върху маржа.

106. В това отношение, що се отнася до прилагането на Директивата за ДДС, съгласно Регламента за изпълнение за „недвижим имот“ се счита всяка „сграда“ или „конструкция, прикрепена към земята или в нея, над или под морското равнище, която не може да бъде лесно разглобена или преместена“ като „изграждането на постоянни инфраструктури върху земя, както и извършената работа по строителство и разрушаване на постоянна инфраструктура като тръбопроводни системи за газоснабдяване, водоснабдяване, канализация и други подобни“ [29].

107. Така става ясно, че извършените от жалбоподателя работи, като например благоустройствените дейности, изграждането на път или свързването с различни мрежи попадат в обхвата на понятието „сграда“, тъй като по-специално изграденото е фиксирано към земята.

108. Както с основание подчертават жалбоподателят и Комисията, налице е промяна на характеристиките на земята поради изграждането на тези съоръжения, дори започване на дейности по построяването на нова сграда, а не обикновена сделка за покупка и препродажба на земя.

109. С оглед на изложеното считам, че термините „закупени с цел препродажба“, използвани в член 392 от Директивата за ДДС, предполагат препродажба на имот в непроменено състояние, без извършването на мащабни работи за благоустрояване. Това, изглежда, е в съответствие с духа на режима на облагане на маржа, който е дерогационен режим със стриктно тълкуване.

110. Накрая, от съображения за изчерпателност следва да се разгледа и въпросът дали отговорът, който предлагам на този подвъпрос, би останал същият, ако между първоначалното придобиване и препродажбата жалбоподателят не беше извършил строителни работи като описаните във втория въпрос, а се беше ограничил да парцелира земята. Такава, изглежда, е първата част на втория подвъпрос на запитващата юрисдикция.

[28] Вж. по аналогия решение от 16 ноември 2017 г., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, т. 32 и 33).

[29] Вж. член 13б, буква б) и член 31а, буква г) от Регламента за изпълнение.

111. Съгласно съображенията, изложени в точки 104—106 от настоящото заключение, парцелирането на земя, което не е придружено от получаването на разрешение за строеж нито от работи за благоустрояване като предприетите от жалбоподателя, не може да промени правната квалификация на земята с оглед на правото на Съюза и практиката на Съда.

112. Следователно кадастрално деление, което позволява продажбата на земя на няколко парцела, по принцип не би трябвало да генерира добавена стойност, която да обосновава прилагане на общия режим на ДДС за облагане на продажната цена. Освен това, ако не бъдат извършени работи, такава земя не може да бъде квалифицирана като „сграда“.

113. От това следва, че разделянето на земя на парцели, произтичащо от обикновена кадастрална промяна, което позволява препродажбата на няколко парцела, би могло да е обхванато от режима на ДДС върху маржа, предвиден в член 392 от Директивата за ДДС. Държа обаче да подчертая, че за разлика от фактите по главното производство такова тълкуване предполага земята, предмет на кадастрално деление, последвано от препродажбата ѝ, да е квалифицирана като земя за строеж още при нейното придобиване.

114. С оглед на изложеното предлагам на втория подвъпрос от втория въпрос да се отговори, че дерогационният режим на облагане на маржа, предвиден в член 392 от Директивата за ДДС, не се прилага за препродажба на земя, когато между придобиването и препродажбата характеристиките на тази земя са претърпели промени, като например извършване на работи, позволяващи свързването ѝ с различни мрежи на прилежащата ѝ техническа инфраструктура (пътни, водопроводни, електрически, газоснабдителни, канализационни и електронни съобщителни мрежи). Член 392 от тази директива се прилага обаче в случаите, когато между първоначалното придобиване и препродажбата на земя за строеж промените ѝ се ограничават до разделянето ѝ на парцели.

VI. Заключение

115. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция) преюдициални въпроси по следния начин:

„1) 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 допуска режимът на облагане на маржа да се прилага за сделки за доставка на земя за строеж както когато придобиването ѝ се облага с данъка върху добавената стойност (ДДС), без данъчнозадълженото лице, което я препродава, да има право да извърши приспадане на този данък, така и когато придобиването ѝ не се облага с ДДС, тъй като сделката не попада в приложното поле на този данък, а цената, на която данъчнозадълженият препродавач е придобил земята, включва вече платен от първоначалния ѝ купувач (данъчно незадължено лице) ДДС. Тази разпоредба не се прилага обаче за сделки за доставка на земя за строеж, чието първоначално придобиване като незастроена земя не попада в приложното поле на тази директива.

2) Член 392 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че режимът на облагане на маржа не може да се прилага за сделки за доставка на земя за строеж, когато тази земя е придобита от данъчнозадължения препродавач в незастроен вид.

Дерогационният режим на облагане на маржа, предвиден в член 392 от Директивата за ДДС, не се прилага за препродажба на земя, когато между придобиването и препродажбата характеристиките на тази земя са претърпели промени, като например извършване на работи, позволяващи свързването ѝ с различни мрежи на прилежащата ѝ техническа инфраструктура (пътни, водопроводни, електрически, газоснабдителни, канализационни и електронни съобщителни мрежи). Посоченият член 392 се прилага обаче в случаите, когато между първоначалното придобиване и препродажбата на земя за строеж промените ѝ се ограничават до разделянето ѝ на парцели“.