Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

4 септември 2019 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Продажба на поземлен имот, в който към момента на доставката има сграда — Квалифициране — Членове 12 и 135 — Понятие „земя за строеж“ — Понятие „сграда“ — Преценка на действителното икономическо и търговско положение — Оценка на обективните данни — Намерение на страните“

По дело C-71/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Vestre Landsret (Апелативен съд на регион Запад, Дания) с акт от 24 януари 2018 г., постъпил в Съда на 2 февруари 2018 г., в рамките на производство по дело

Skatteministeriet

срещу

KPC Herning,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състава, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen и M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 януари 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за KPC Herning, от K. Bastian и T. Frøbert, advokater,

– за датското правителство, от J. Nymann-Lindegren и M. Wolff, в качеството на представители, подпомагани от S. Horsbøl Jensen, advokat,

– за Европейската комисия, от R. Lyal и N. Gossement, в качеството на представители, подпомагани от H. Peytz, advokat,

* Език на производството: датски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 март 2019 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 12 и 135 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).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Skatteministeriet (Министерство на данъчното облагане, Дания) и KPC Herning A/S, учредено по датското право дружество, относно данъка върху добавената стойност (ДДС), който следва да се плати за доставката на недвижим имот.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 1, параграф 2 от Директива 2006/112 гласи:

„Принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данъка.

За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността.

[…]“.

4 Член 12 от тази директива предвижда:

„1. Държавите членки могат да считат за данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва някаква сделка, свързана с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея, и по-специално някоя от следните сделки:

а) доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване;

б) доставка на земя за строеж.

2. За целите на параграф 1, буква а), „сграда“ означава всяка конструкция, фиксирана към или в земята.

Държавите членки могат да предвидят подробни правила за прилагането на критерия, посочен в параграф 1, буква а) за преобразуването на сгради и могат да определят какво се разбира под израза „прилежащата земя на дадена сграда.

[…]

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

5 Член 135 от Директива 2006/112 предвижда:

„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);

[…]“.

Датското право

6 Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (обнародван закон за данъка върху добавената стойност), в редакцията му след изменението със Закон № 520 от 12 юни 2009 г., кодифициран под № 760 от 21 юни 2016 г. (наричан по-нататък „Закон за ДДС“), предвижда в член 13, параграф 1, точка 9:

„1. Следните стоки и услуги се освобождават от данък:

[…]

9) доставката на недвижим имот. Освобождаването обаче не се прилага за:
   a) доставката на нова сграда или на нова сграда и прилежащата ѝ земя;
   b) доставката на земя за строеж, благоустроена или не, и по-специално доставката на застроена земя“.

7 Член 13, параграф 3 има следния текст:

„Министърът по въпросите на данъчното облагане може да установява подробни правила във връзка с определянето на понятието за недвижим имот по смисъла на параграф 1, точка 9“.

8 С bekendtgørelse nr. 1370 om aendling af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (Наредба № 1370 за изменение на Наредбата за прилагането на Закона за данъка върху добавената стойност) от 2 декември 2010 г., министърът по въпросите на данъчното облагане е използвал правомощието по член 13, параграф 3 от Закона за ДДС, за да определи сделките, подлежащи на облагане с ДДС. Разпоредбите на тази наредба, в редакцията ѝ, приложима към разглежданите в главното производство факти, са включени в bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (Наредба № 808 за данъка върху добавената стойност) от 30 юни 2015 г. (наричана по-нататък „Наредба за ДДС“). Член 54, параграф 1 от тази наредба гласи:

„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 за използване съобразно тяхното предназначение. Доставката на части от такава сграда също се счита за доставка на сграда“.

9 Член 56, параграф 1 от Наредбата за ДДС гласи следното:

„Понятието „земя за строеж“ по член 13, параграф 1, точка 9, буква b) от Закона за ДДС означава незастроена земя, която съгласно Закона за устройството на територията или приетите в съответствие с него разпоредби е предназначена за цели, позволяващи строителството на сгради по смисъла на член 54 от настоящата наредба“.

10 Раздел 2.2 от Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Инструкция на Министерството на данъчното облагане относно ДДС върху продажбата на нови сгради и земя за строеж) гласи следното:

„Доставката на сгради и прилежащата им земя не подлежат на облагане с ДДС, когато не представляват нови сгради.

Ако обаче доставката се извършва с цел строителство на нова сграда, тя се счита за доставка на земя за строеж.

[…]

Ако е договорено сградата да бъде разрушена от продавача или ако от договора за продажба е видно, че сградите се придобиват за разрушаване от купувача, това представлява продажба на земя за строеж.

В останалите случаи намерението на купувача не може да бъде от решаващо значение при извършване на преценката дали е налице доставка на земя за строеж.

Критериите, които може да бъдат взети предвид, поотделно или съчетано, за да се определи дали се извършва доставка на земя за строеж, може да бъдат например определената в договора за продажба цена в сравнение с обичайната стойност на подобни стоки, естеството на строителството („навес“), липсата на свързаност с обществени/търговски услуги, предишният начин на ползване на имота и естеството на строителството (напр. „плевня“ за съхранение, която не отговаря на основните условия за бъдещо ползване).

Ако се заключи, че доставката е извършена с цел строителство на нова сграда, тя се счита за доставка на земя за строеж.

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

11 KPC Herning е датско дружество за строително предприемачество, което разработва проекти за недвижими имоти и осъществява строителни дейности в рамките на договори за строителство „до ключ“ в Дания.

12 През май 2013 г. KPC Herning и Boligforeningen Kristiansdal, асоциация за предоставяне на жилища с нисък наем, решават да разработят проект за създаване на социални жилища за млади хора в поземлен имот, собственост на Odense Havn (пристанище Оденсе, Дания), наречен „Finlandraj 12“. Този проект е обсъден с град Оденсе и пристанище Оденсе.

13 През есента на 2013 г. KPC Herning купува от пристанище Оденсе поземления имот, наречен „Finlandraj 12“, със съществуващия склад, изграден в този имот. Договорът за продажба е поставен в зависимост от редица условия, в частност от условието KPC Herning да сключи договор с асоциация за предоставяне на жилища с нисък наем с цел във въпросния поземлен имот да се осъществи строителен проект, състоящ се от социални жилища за млади хора.

14 На 5 декември 2013 г. KPC Herning продава поземления имот, наречен „Finlandraj 12“, заедно със склада на Boligforeningen Kristiansdal. Договорите, сключени по този повод между страните, образуват обща договорна рамка, от която следва, че продажбата е поставена в зависимост от условието KPC Herning да разработи, построи и достави „до ключ“ социални жилища за млади хора в този поземлен имот.

15 В частност е предвидено, че Boligforeningen Kristiansdal трябва да осъществи частичното разрушаване на склада, изграден в поземления имот, наречен „Finlandkaj 12“, като запази само средната част на фронтона и някои части от свързаното с него техническо оборудване. Освен това страните се договарят, че KPC Herning трябва да достави напълно завършена сграда с жилищно предназначение върху този поземлен имот. Boligforeningen Kristiansdal извършва частичното разрушаване на склада за своя сметка и на свой риск.

16 Безспорно е, че към датата на последователните прехвърляния на поземления имот и на склада последният е напълно функциониращ.

17 На 10 декември 2013 г. KPC Herning отправя до Skatteådet (Национален данъчен съвет, Дания) запитване дали продажбата от пристанище Оденсе на поземления имот, наречен „Finlandraj 12“, както и на склада, и препродажбата на същия недвижим имот са освободени от ДДС. В отговора си, представен на 24 юни 2014 г., този орган отговаря отрицателно.

18 По жалба на KPC Herning с решение от 9 декември 2015 г. Landsskatteret (Национална комисия по въпросите на данъчното облагане, Дания) счита, че въпросният имот не следва да се квалифицира като земя за строеж, чиято продажба би подлежала на облагане с ДДС, поради това че при двете продажби в имота е имало сграда. Освен това тази комисия решава, че тъй като операциите по разрушаването са извършени от Boligforeningen Kristiansdal след продажбата между пристанище Оденсе и KPC Herning, не следва да се счита и че последните две страни са извършвали една-единствена сделка, включваща разрушаването, какъвто е бил случаят по делото, в което е постановено решение от 19 ноември 2009 г., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 На 9 март 2016 г. Skatteministeriet (Министерство на данъчното облагане, Дания) подава жалба срещу решението на Landsskatteret (Национална комисия по въпросите на данъчното облагане) пред retten i Herning (Районен съд Хернинг, Дания), който препраща делото към Vestre Landsret (Апелативен съд на регион Запад, Дания) поради повдигнатите в него принципни въпроси.

20 Пред запитващата юрисдикция Skatteministeriet (Министерство на данъчното облагане) заявява, че в съответствие с решение от 19 ноември 2009 г. Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, т. 43), държавите членки са тези, които определят понятието „земя за строеж“. Това правомощие следвало да се упражнява в границите, които са резултат от освобождаванията, предвидени в член 135, параграф 1, букви й) и к) от Директива 2006/112, по отношение на недвижимите имоти, състоящи се от сграда и земята, на която тя се намира, и незастроените поземлени имоти, които не са предназначени в тях да има постройки.

21 В датското право понятието „земя за строеж“ се отнасяло до незастроените поземлени имоти, като се имало предвид, че действителното икономическо положение, а оттам и въпросът дали недвижимият имот е предназначен в него да има нова сграда, биха били от решаващо значение в това отношение. Това тълкуване не лишавало от съдържание член 135, параграф 1, буква й) от

Директива 2006/112, тъй като не водело до квалифицирането на всяка доставка на съществуваща сграда и на земята, на която тя се намира, като доставка на земя за строеж. Освен това то било в съответствие с решение от 20 февруари 1997 г., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, т. 23), според което отчитането на действителното икономическо положение е основен критерий за прилагането на общата система на ДДС.

22 Следователно сделките на пристанище Оденсе и KPC Herning следвало да бъдат квалифицирани като доставки на земя за строеж. Фактът, че намиращата се върху поземления имот сграда, предназначена за използване като склад, не е била изцяло разрушена, не се отразявал на тази квалификация, тъй като неразрушената част от нея не можело да бъде квалифицирана като сграда по смисъла на член 12, параграф 2 от Директива 2006/112.

23 KPC Herning обаче твърди, че поземлен имот, в който има сграда, не може да бъде квалифициран като земя за строеж, освен в случай че са изпълнени специфичните условия, предвидени в решение от 19 ноември 2009 г., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), което не било така в случая. В случая, довел до постановяването на това решение, продавачът бил поел ангажимент за разрушаването на съществуваща сграда, за да достави незастроен поземлен имот в рамките на сложна доставка.

24 KPC Herning също така твърди, че следва да се прави разграничение между доставката на сгради и на незастроена земя съответно по смисъла на член 12, параграф 2 и на член 135, параграф 1, буква к) от Директива 2006/112. Термините, използвани в тези разпоредби, следвало да бъдат предмет на самостоятелно тълкуване, което да не ги лишава от тяхното действие, което се потвърждавало от практиката на Съда (решения от 8 юни 2000 г., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, т. 48, от 11 юни 2009 г., RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, т. 15, и от 17 януари 2013 г., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, т. 25).

25 В съответствие с член 12, параграф 3 във връзка с член 135, параграф 1, букви й) и к) от Директива 2006/112 земята за строеж представлявала подкатегория на незастроената земя. По този начин Директива 2006/112 оставяла на държавите членки единствено възможността да решат дали и при какви условия незастроената земя може да се счита като „земя за строеж“.

26 Освен това в съответствие с практиката на Съда, за целите на преценката на дадена сделка с оглед на Директива 2006/112 националните органи трябвало да вземат предвид обективния характер на сделката, а не субективното намерение на страните (решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др., C-409/04, EU:C:2007:548, т. 39).

27 В настоящия случай от тези принципи следвало, че разглежданите две сделки за продажба трябва да бъдат квалифицирани като доставки на поземлен имот, в който има стара сграда.

28 При тези обстоятелства Vestre Landsret (Апелативен съд на регион Запад, Дания) решава да спре производството и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли 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 Директива [2006/112] при обстоятелства като разглежданите в главното производство държава членка да счита доставката на недвижим имот, в който към момента на доставката има сграда, за продажба на земя за строеж, подлежаща на облагане с [ДДС], когато намерението на страните е сградата да бъде напълно или частично разрушена, за да се направи място за нова сграда?“.

По преюдициалния въпрос

29 Със своя въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 12, параграф 1, букви а) и б) и параграфи 2 и 3, както и член 135, параграф 1, букви й) и к) от Директива 2006/112 следва да се тълкуват в смисъл, че сделка по доставката на поземлен имот, в който към датата на тази доставка има сграда, може да се квалифицира като доставка на „земя за строеж“, когато намерението на страните е било сградата да бъде разрушена изцяло или частично, за да се направи място за нова сграда.

30 Така запитващата юрисдикция се стреми да определи какво е третирането за целите на ДДС на разглежданите в главното производство две сделки по продажба, извършени, от една страна, от пристанище Оденсе и KPC Herning, и от друга страна, от KPC Herning и Boligforeningen Kristiansdal. И двете сделки се отнасят до един и същ недвижим имот, състоящ се от поземлен имот и разположена в него сграда, предназначена за използване като склад.

31 Както е видно от акта за преюдициално запитване, няма спор, че сградата, предназначена за използване като склад, е била стопанисвана от пристанище Оденсе преди разглежданите сделки по продажба и че е била напълно функционираща към датата на доставката на KPC Herning, както и по-късно на Boligforingen Kristiansdal. Също така е безспорно, че различните договори, сключени в тази рамка, поставят тези сделки по продажба под условие KPC Herning да осъществи във въпросния поземлен имот проект в областта на недвижимите имоти, свързан със строителството на социални жилища.

32 В заседанието пред Съда KPC Herning, датското правителство и Комисията считат, че за целите на квалифицирането на двете последователни сделки по продажба, и следователно за определяне на режима на ДДС, който се прилага за тях, тези сделки трябва да бъдат оценявани независимо една от друга. Посочените страни обаче имат различни мнения относно тълкуването, което следва да се направи на Директива 2006/112, и предлагат три различни квалификации на тези сделки. Докато за KPC Herning всяка от сделките би следвало да се квалифицира като „доставка на стара сграда“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква й) от тази директива, датското правителство счита, че те трябва да бъдат квалифицирани като „доставка на земя за строеж“ по смисъла на член 12, параграф 1, буква б) от посочената директива. От своя страна Комисията прави разлика между разглежданите две сделки и счита, че първата сделка се отнася до доставката на стара сграда. Втората сделка обаче не се свеждала до обикновена продажба, а включвала изграждането на нови сгради. Следователно тя следвало да бъде квалифицирана като „доставка на сграда и на прилежащата ѝ земя“, когато е извършена преди първото обитаване по смисъла на член 12, параграф 1, буква а) от същата директива.

33 Тези разлики в тълкуването са резултат от разногласието между KPC Herning, датското правителство и Комисията относно значението, което трябва да се придаде на договорните клаузи и на волята на страните, която може да бъде изведена от тях, за квалификацията на дадена сделка за целите на ДДС, в положение, в което проектите и строителните работи, свързани съгласно договора с продажбата на даден имот, все още не са изпълнени към момента на доставката на този имот. Ето защо в разглеждания случай би било необходимо да се определи дали и до каква степен следва да се вземе предвид намерението частично да се разруши съществуващата сграда, предназначена за използване като склад и построена в поземления имот, наречен „Finlandraj 12“, както и намерението тя да се замени с нова сграда.

34 Така най-напред се поставя въпросът при какви обстоятелства няколко последователни доставки като продажбата на сграда с поземления имот, в който е построена, разрушаването на тази сграда и след това строителството на нова сграда трябва да бъдат квалифицирани от гледна точка на облагането с ДДС като независими една от друга сделки или като една-единствена сделка, състояща се от няколко неразривно свързани доставки.

35 В това отношение от практиката на Съда следва, че когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които тя протича, за да се определи дали за целите на ДДС са налице две или повече различни доставки или една-единствена доставка (решение от 18 октомври 2018 г., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, т. 29).

36 Съдът приема също, от една страна, че видно от член 1, параграф 2, втора алинея от Директива 2006/112, в общия случай всяка сделка трябва да се счита за отделна и самостоятелна, а от друга страна, че сделката, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва изкуствено да се разделя на части, за да не се наруши функционирането на системата на ДДС (решение от 18 октомври 2018 г., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, т. 30).

37 Следователно при определени обстоятелства няколко формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са самостоятелни (решение от 19 декември 2018 г., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 32).

38 Доставка трябва да се разглежда като една-единствена, когато два или повече елемента или действия, доставени от данъчнозадълженото лице, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа престация, чието разделяне на части би било изкуствено (решение от 28 февруари 2019 г., Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, т. 30). Такъв е случаят и когато една или множество доставки съставляват една основна доставка, а другата доставка или доставки съставлява(т) една или множество съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната. По-конкретно, една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната услуга на доставчика (решение от 19 декември 2018 г., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 34).

39 За да се определи дали доставките са самостоятелни или представляват една-единствена доставка, е необходимо да се изследват характерните елементи на съответната сделка. Не съществува обаче абсолютно правило, що се отнася до определянето на обхвата на една доставка от гледна точка на ДДС, и следователно, за да се определи обхватът на доставката, е уместно да се вземат предвид всички обстоятелства, при които се осъществява съответната сделка (решение от 17 януари 2013 г., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 32).

40 При тази обща преценка на фактите трябва да се вземе предвид заявеното намерение на страните по отношение на облагането с ДДС на съответната сделка, стига да са налице обективни данни за това намерение (решение от 12 юли 2012 г., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, т. 33).

41 Що се отнася до квалификацията на продажбата на поземлен имот със съществуваща сграда, за която се предвижда частично или пълно разрушаване, Съдът вече неколкократно е представил указания относно обективните данни, които могат да бъдат от значение в това отношение.

42 Така в решение от 19 ноември 2009 г., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, т. 39, 40 и 44), Съдът е установил, на първо място, че преследваната от продавача и от купувача на недвижимия имот икономическа цел се състои в доставката на готов за застрояване поземлен имот. За тази цел той отбеляза, че продавачът е бил натоварен с разрушаването на съществуващата сграда във въпросния поземлен имот и че разходите за това разрушаване са били поети поне отчасти от купувача. Той отбеляза също че към датата на доставка на недвижимия имот разрушаването на сградата вече е било започнало. С оглед на тези

обстоятелства Съдът е квалифицирал доставката на въпросния недвижим имот и разрушаването на съществуващата сграда като една-единствена сделка за доставка на незастроен поземлен имот.

43 От практиката на Съда следва, че сред релевантните обективни данни, които трябва да бъдат взети предвид за целите на квалифицирането на дадена сделка по отношение на ДДС, се намират по-специално етапът, до който към датата на доставката на недвижим имот, състоящ се от поземлен имот и сграда, са достигнали работите по разрушаване или преобразуване, извършвани от продавача, използването на този недвижим имот към същата дата, както и поемането на задължение от продавача да извърши работи по разрушаване с цел да се даде възможност за бъдещо строителство (вж. в този смисъл решения от 12 юли 2012 г., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, т. 34 и от 17 януари 2013 г., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, т. 33).

44 Освен това в решението си от 8 юли 1986 г., Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, т. 12 и 15), Съдът, сезиран с въпроса дали доставката на земя за строеж и последващото строителство на нова сграда върху нея, предвидени в рамков договор, трябва да бъдат квалифицирани като една-единствена сделка, взема предвид факта, че сделката относно поземления имот, от една страна, и доставките на стоки и услуги, от друга страна, представляват отделни правни сделки, извършвани от различни предприемачи. С оглед на тези фактори Съдът счита, че въпреки икономическата свързаност на всички разглеждани сделки и тяхната обща цел, която се състои в изграждането на сграда в придобития поземлен имот, при разглежданите в това дело обстоятелства те не е следвало да се квалифицират като една-единствена сделка.

45 В разглеждания в главното производство случай, що се отнася до първата разглеждана сделка по продажба, в рамките на която KPC Herning купува от пристанище Оденсе недвижим имот, състоящ се от поземлен имот и сграда, предназначена за ползване като склад, в точка 31 от настоящото решение вече бе отбелязано, че в деня на доставката този склад е бил напълно функциониращ. От акта за преюдициално запитване е видно, че нито една от страните по този договор за продажба не е била натоварена с разрушаването на склада, като освен това разрушаването е било извършено едва след придобиването на въпросния имот от Boligforeningen Kristiansdal.

46 При тези обстоятелства следва да се приеме, че сделка като тази първа продажба е отделна и самостоятелна спрямо последващите сделки, извършени от KPC Herning и Boligforeningen Kristiansdal, и по-специално спрямо частичното разрушаване на въпросния склад.

47 Самият факт, че предвидената в договора между пристанище Оденсе и KPC Herning продажба е била поставена в зависимост от условието KPC Herning да сключи договор с асоциация за предоставяне на жилища с нисък наем с цел върху въпросния имот да се изградят социални жилища, не може да свърже различните сделки по такъв начин, че те да могат да се разглеждат като една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено.

48 При втората разглеждана в главното производство сделка по продажба Boligforeningen Kristiansdal е закупило от KPC Herning поземления имот и склада, които преди това са били продадени на последното от пристанище Оденсе. Както е видно от информацията в преписката, с която разполага Съдът, при доставката му на Boligforeningen Kristiansdal складът все още е можел да се използва ефективно. Вследствие на тази доставка продавачът, KPC Herning, изобщо не е участвал в частичното разрушаване на склада. Купувачът е натоварил за своя собствена сметка и на свой риск трета страна да извърши необходимите дейности. Поради това, без да се засяга резултатът от проверките, които запитващата юрисдикция трябва да извърши, изглежда, че разрушаването на склада е операция, която е независима от неговата продажба и от икономическа гледна точка не образува една-единствена доставка с тази продажба.

49 Наистина изглежда, че продажбата на поземления имот със склада е била поставена под условието продавачът, запазвайки някои съществуващи елементи на старата сграда, да пристъпи към изграждането на нова сграда. Въпреки това, подобно на постановеното в точка 47 от настоящото решение, този факт сам по себе си не може да свърже различните сделки по такъв начин, че да образуват неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено.

50 Следователно, както е посочено и от генералния адвокат в точки 31 и 32 от неговото заключение, сделките по продажба като двете разглеждани в главното производство сделки не могат да се считат за част от една и съща съвкупност и трябва да се оценяват отделно за целите на ДДС.

51 При тези обстоятелства следва да се разгледа още въпросът дали тези сделки могат да бъдат квалифицирани като „доставка на земя за строеж“ по смисъла на член 12, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112.

52 Съгласно член 12, параграф 3 от посочената директива за целите на параграф 1, буква б) „земя за строеж“ означава всяка необлагородена или облагородена земя, определена като такава от държавите членки.

53 Когато определят поземлените имоти, които следва да се считат за „земи за строеж“, държавите членки са длъжни да спазват преследваната от член 135, параграф 1, буква к) от Директива 2006/112 цел от облагане с ДДС да се освобождават само доставките на незастроени земи, които не са предназначени в тях да има постройки (решение от 17 януари 2013 г., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, т. 30).

54 Както посочва генералният адвокат в точка 59 от своето заключение, 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 Директива 2006/112 като включващо „всяка конструкция, фиксирана към или в земята“.

55 Освен това в член 135, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112 е предвидено освобождаване от ДДС за доставки на сгради, различни от посочените в член 12, параграф 1, буква а) от нея. От своя страна последната разпоредба се отнася до доставката на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване.

56 По този начин в своята взаимовръзка тези разпоредби въвеждат разграничение между стари и нови сгради, като по принцип продажбата на стари сгради не се облага с ДДС (решение от 16 ноември 2017 г., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, т. 30).

57 Ratio legis на тези разпоредби се открива в това, че относително погледнато, продажбата на стара сграда не генерира добавена стойност. Всъщност продажбата на сграда след първата ѝ доставка за краен потребител, която бележи края на процеса на производство, не генерира значителна добавена стойност и съответно трябва по принцип да е освободена (решение от 16 ноември 2017 г., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, т. 31).

58 В настоящия случай нито първата продажба на разглеждания в главното производство недвижим имот, нито втората такава изглежда да е повишила икономическата стойност на имота, така че тези две сделки не са генерирали значителна добавена стойност, за да бъдат обложени с ДДС в съответствие със съдебната практика, цитирана в предходните точки на настоящото решение.

59 Ако продажбата на напълно функциониращ склад като този, който е предмет на разглежданите в главното производство продажби, можеше да се квалифицира като доставка на земя за строеж, а не като доставка на стара сграда и на прилежащата ѝ земя единствено въз основа на намерението на страните по договора за продажба, това би накърнило принципите на Директива 2006/112 и би могло изпразни от съдържание освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква й) от тази директива.

60 Такова тълкуване би било в противоречие с посочената разпоредба. Всъщност тълкуването на термините, използвани за определяне на посочените в член 135, параграф 1 от Директива 2006/112 случаи на освобождаване, трябва да е в съответствие с целите, които последните преследват, и да спазва изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет. Така тези термини не може да бъдат тълкувани по начин, който би лишил освобождаването от действие (вж. в този смисъл решение от 16 ноември 2017 г., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, т. 39 и 40).

61 Освен това, както следва от решения от 19 ноември 2009 г., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), и от 17 януари 2013 г., Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), продажбата на недвижим имот, състоящ се от поземлен имот и сграда, чието разрушаване е предвидено, се счита за една-единствена сделка с предмет доставката на незастроена земя, а не на сграда и на прилежащата ѝ земя, само ако са налице определени обективни обстоятелства, като по-специално изброените в точки 42 и 43 от настоящото решение, които показват, че продажбата е толкова тясно свързана с разрушаването на сградата, че тяхното разделяне на части би било изкуствено.

62 Ето защо, без да се засяга резултатът от проверките, които запитващата юрисдикция трябва да извърши, сделка, състояща се в доставката на поземлен имот, в който вече е построена напълно функционираща сграда, като, от една страна, продажбата на разглеждания в главното производство недвижим имот от пристанище Оденсе на KPC Herning, и от друга страна, препродажбата на този имот от KPC Herning на Boligforeningen Kristiansdal, които са икономически независими и не образуват една-единствена сделка с други доставки, не може да се квалифицира като продажба на земя за строеж.

63 От всички посочени по-горе съображения следва, че на поставения въпрос трябва да се отговори, че член 12, параграф 1, букви а) и б), параграфи 2 и 3 и член 135, параграф 1, букви й) и к) от Директива 2006/112 следва да се тълкуват в смисъл, че сделката по доставка на поземлен имот, в който към датата на тази доставка има сграда, не може да се квалифицира като доставка на „земя за строеж“, когато тази сделка е икономически независима от други доставки и не образува с тях една-единствена сделка дори ако намерението на страните е било сградата да бъде разрушена изцяло или частично, за да се направи място на нова сграда.

По съдебните разноски

64 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) определи:

Член 12, параграф 1, букви а) и б), параграфи 2 и 3 и член 135, параграф 1, букви й) и к) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че сделката по

доставка на поземлен имот, в който към датата на тази доставка има сграда, не може да се квалифицира като доставка на „земя за строеж“, когато тази сделка е икономически независима от други доставки и не образува с тях една-единствена сделка дори ако намерението на страните е било сградата да бъде разрушена изцяло или частично, за да се направи място на нова сграда.

Подписи