Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

17 януари 2013 година*

„Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 135, параграф 1, буква к) във връзка с член 12, параграфи 1 и 3 — Незастроена земя — Земя за строеж — Понятия — Работи по разрушаване с цел бъдещо застрояване — Освобождаване от ДДС“

По дело C-543/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 9 септември 2011 г., постъпил в Съда на 24 октомври 2011 г., в рамките на производство по дело

Woningstichting Maasdriel

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: г-н E. Jarašiūnas, председател на състав, г-жа C. Toader (докладчик) и г-н C. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-н N. Wahl,

секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 22 ноември 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Woningstichting Maasdriel, от H. de Kat, advocaat,

— за нидерландското правителство, от г-н J. Langer и г-жа C. Wissels, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н P. van Nuffel, в качеството на представители.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: нидерландски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 135, параграф 1, буква к) във връзка с член 12, параграфи 1 и 3 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Woningstichting Maasdriel (наричано по-нататък „Woningstichting“) и Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите) относно освобождаване на сделка за придобиването на недвижим имот от данък при прехвърляне, като освобождаването съгласно нидерландското право е свързано с облагането на посочената сделка с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Право на Съюза

3 Член 12, параграфи 1 и 3 от Директивата за ДДС гласи следното:

„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:

[…]

б) доставка на земя за строеж.

[…]

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

4 Член 135, параграф 1, буква к) от тази директива гласи:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

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

[…]“.

Нидерландско право

5 Редакцията на член 11 от Закона за данъка върху оборота от 1968 г. (Wet op de omzetbelasting 1968) от 28 юни 1968 г. (Staatsblad 1968, № 329), която се прилага към делото по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„1. При условията, определени с общ административен акт, от данък се освобождават:

a) доставката на поземлени имоти и на права, с които тези имоти са обременени, с изключение на:

1) доставката на сграда или част от сграда и прилежащата ѝ земя, извършена преди или най-много две години след първото ѝ обитаване, както и доставката на земя за строеж;

[…]

4. За прилагането на параграф 1, буква a), точка 1 за „земя за строеж“ се счита всяка незастроена земя:

a) в която се извършват или са извършени строителни работи;

b) в която се извършват или са извършени мероприятия за благоустрояване с оглед на изключителното използване на земята;

c) около която се извършват или са извършени мероприятия за благоустрояване; или

d) за която е издадено разрешение за строеж,

с цел изграждането на сгради върху земята“.

6 Член 2, параграф 1 от Закона за облагане на правните сделки (Wet op belastingen van rechtsverkeer) гласи, че „данъкът при прехвърляне“ се събира при придобиването на недвижими имоти, находящи се в Нидерландия, или на свързани с тях права“.

7 Съгласно член 15, параграф 1, буква a) от този закон при определените с общ административен акт условия от данък при прехвърляне се освобождава придобиването „чрез доставка по смисъла на член 11, параграф 1, буква a), точка 1 от [Закона за ДДС] […], която се облага с данък върху оборота, освен ако вещта се използва като средство за осъществяване на дейността и в съответствие с член 15 от [Закона за ДДС] приобретателят може изцяло или отчасти да приспадне данъка върху оборота“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

8 На 13 ноември 2006 г. Woningstichting сключва с община Maasdriel (наричана по-нататък „продавачът“) договор за покупко-продажба на парцел. Към този момент върху парцела е издигната сграда, използвана за библиотека (наричана по-нататък „съществуващата сграда“), до която има обществен паркинг с положена пътна настилка.

9 Договорът за покупко-продажба предвижда, че „при фактическото ѝ предаване земята трябва да е в незастроен вид“, тъй като Woningstichting възнамерява да строи върху парцела жилища, евентуално с офис помещения и паркоместа. По тази причина е уговорено продавачът да

разруши съществуващата сграда и да премахне настилката на паркинга. Уговорената покупна цена за земята възлиза на 1 380 000 EUR (без ДДС), включително разходите за разрушаване, които са изчислени на 22 000 EUR (без ДДС).

10 През януари и февруари 2007 г. продавачът разрушава съществуващата сграда и изнася строителните отпадъци.

11 Парцелът е предаден на Woningstichting към момента на прехвърляне на собствеността с нотариален акт от 2 март 2007 г. Към този момент паркингът продължава да се използва, настилката още не е премахната, а на Woningstichting все още не е издадено необходимото за осъществяване на строителния му проект (под формата на архитектурни планове и чертежи) разрешение за строеж.

12 Съгласно нидерландското право, за да се избегне двойното данъчно облагане, ако придобиването на недвижими имоти подлежи на облагане с ДДС, то се освобождава от данък при прехвърляне, изчислен върху продажната цена. Доставката на земя за строеж се облага с ДДС. За разлика от това, доставката на незастроена земя е освободена от ДДС и се облага с данък при прехвърляне.

13 Woningstichting плаща ДДС на продавача за разглежданата доставка, като приема, че е налице доставка на земя за строеж, която следователно подлежи на облагане с ДДС, така че не се дължи данък при прехвърляне.

14 Данъчният инспектор приема обаче, че посочената доставка е доставка на незастроена земя, която сама по себе си е освободена от ДДС и която следователно се облага с данък при прехвърляне. Поради това на Woningstichting е връчен акт за изменение на данъка при прехвърляне. Тъй като административната жалба, подадена от Woningstichting срещу този акт, е отхвърлена с решение на данъчния инспектор, Woningstichting подава жалба срещу това решение пред Rechtbank te d'Arnhem (Районен съд, Арнхем). Жалбата е отхвърлена от тази юрисдикция.

15 Woningstichting обжалва решението пред Gerechtshof te Arnhem (Апелативен съд, Арнхем), който отхвърля жалбата.

16 Като се позовава на Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Сборник, стр. I-11079), Gerechtshof te Arnhem постановява, че продавачът е доставил незастроена земя, тъй като към момента на доставката сградата вече е изцяло разрушена и страните са се уговорили, че настилката на паркинга ще бъде премахната за сметка на продавача, след доставката. Той постановява също, че парцелът не може да се разглежда като земя за строеж, тъй като разрушаването на сградата и премахването на настилката на паркинга не могат да се считат за „строителни работи“ по смисъла на член 11, параграф 4, буква а) от Закона за ДДС. Освен това страните не са уговорили други работи по парцела. От друга страна, същата юрисдикция приема, че настоящите мерки, взети с оглед построяването на нова сграда върху разглеждания парцела, не представляват мероприятия за благоустрояване по смисъла на член 11, параграф 4, буква с) от посочения закон.

17 Woningstichting подава касационна жалба срещу това решение пред Hoge Raad der Nederlanden [Върховен съд на Нидерландия].

18 Запитващата юрисдикция посочва, че съгласно собствената ѝ практика член 11, параграф 4, буква а) от Закона за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че в случай на цялостно разрушаване на сграда вече незастроената земя може да се разглежда като земя за строеж само когато след разрушаването на сградата са започнали строителни работи за ново застрояване на земята. Тя посочва, че съгласно тази съдебна практика разрушаването не може да се квалифицира като

„строителни работи“ по смисъла на член 11, параграф 4, буква а) от този закон, включително когато разрушаването е извършено с цел на по-късен етап отново да бъде застроена вече незастроената земя. Така тя отбелязва, че въпреки намерението на страните отново да застроят земята, сами по себе си работите по разрушаване не позволяват тази земя да попадне в обхвата на понятието „земя за строеж“.

19 В това отношение обаче запитващата юрисдикция посочва, че в Решение от 28 март 1996 г. по дело Gemeente Emmen (C-468/93, Recueil, стр. I-1721, точки 20 и 25) и в Решение по дело Don Bosco Onroerend Goed, посочено по-горе (точка 43), Съдът вече е приел, че „[държавите членки] следва да определят земите, които трябва да се считат за „земи за строеж“ […], като спазват преследваната от [Шеста директива ДДС] цел от облагане с ДДС да се освобождават само доставките на незастроени земи, които не са предназначени в тях да има постройки“.

20 Предвид тази практика на Съда запитващата юрисдикция си задава въпроса дали държавите членки, които разполагат с достатъчно широка свобода на действие при определянето на понятието „земя за строеж“, могат да освободят от облагане с ДДС доставката на незастроена земя, получена при разрушаването на намиращата се преди това върху нея сграда, дори когато разрушаването е предприето с цел ново застрояване на земята. Освен това тя си задава въпроса дали при преценката на това дали разглежданата доставка се отнася до „незастроени земи, които не са предназначени в тях да има постройки“, по смисъла на Решение по дело Gemeente Emmen, посочено по-горе, е достатъчно да се вземат предвид само обстоятелства, настъпили след момента, от който земята се счита за незастроена, и да не се вземат предвид предварителните работи по разрушаване.

21 При тези обстоятелства Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 135, параграф 1, буква к) във връзка с член 12, параграфи 1 и 3 от Директивата [за ДДС] да се тълкува в смисъл, че при всички случаи не може да се освободи от ДДС доставката на незастроена земя, получена вследствие на разрушаването на намиращата се върху нея сграда с цел ново застрояване?“.

По преюдициалния въпрос

22 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 135, параграф 1, буква к) във връзка с член 12, параграфи 1 и 3 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в първата разпоредба освобождаване от ДДС обхваща сделка, като разглежданата в главното производство, за доставка на незастроена земя след разрушаването на намиращата се върху нея сграда дори когато към момента на тази доставка не са били извършени други мероприятия за благоустрояване, различни от посоченото разрушаване, но въпросната земя е предназначена за застрояване.

23 Като приема, че в случая не са налице мероприятия за благоустрояване по смисъла на нидерландското право, нидерландското правителство не допуска каквато и да било възможност да се вземе предвид намерението на страните при определянето на това дали разглежданата в главното производство земя е „незастроена земя“, или „земя за строеж“.

24 За разлика от това, Woningstichting и Европейската комисия считат, че изискванията, които са изброени в нидерландското законодателство за дефинирането на дадена земя като земя за строеж, са много рестриктивни и не покриват всички положения, при които може да се счете, че една земя е предназначена за застрояване. Те считат също, че от доказателствата по преписката ясно следва, че обективно може да се счете, че разглежданата в главното производство земя е предназначена за застрояване.

25 Най-напред следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 135 от Директивата за ДДС, подлежат на ограничително тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключение от общия принцип, според който всяка доставка на стоки и услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. Все пак тълкуването на тези формулировки трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип за данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за ограничително тълкуване не означава, че формулировките, използвани в посочения член 135 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил последните от тяхното действие (вж. в този смисъл Решение от 12 юли 2012 г. по дело J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, точка 20 и цитираната съдебна практика).

26 По смисъла на член 135, параграф 1, буква к) от Директивата за ДДС доставките на незастроена земя с изключение на доставките на земя за строеж, както е посочено в член 12, параграф 1, буква б) от същата директива, са освободени от ДДС. Съгласно член 12, параграф 3 от директивата за целите на параграф 1, буква б) „земя за строеж“ означава всяка необлагородена или облагородена земя, определена като такава от държавите членки.

27 От това следва, че доставката на земя за строеж се облага с ДДС и не попада в категорията на изключенията, посочени в член 135 от Директивата за ДДС, които трябва да се тълкуват ограничително.

28 Член 11, параграф 4, буква а) от Закона за ДДС транспонира тези разпоредби на Директивата за ДДС в нидерландското право и определя като „земя за строеж“ по-специално всяка незастроена земя, в която се извършват или са извършени строителни работи с цел изграждането на сгради.

29 Съгласно цитираната от запитващата юрисдикция национална съдебна практика понятието „строителни работи“, използвано в посочената национална разпоредба, трябва да се тълкува в смисъл, че не включва работите по разрушаване, дори ако се констатира, че те са извършени с цел ново застрояване.

30 В това отношение, на първо място, следва да се припомни, че като определят земите, които трябва да се считат за „земи за строеж“, държавите членки трябва да спазват преследваната от член 135, параграф 1, буква к) от Директивата за ДДС цел от облагане с ДДС да се освобождават само доставките на незастроени земи, които не са предназначени в тях да има постройки (вж. в този смисъл Решение по дело Gemeente Emmen, посочено по-горе, точки 20 и 25 и Решение по дело Don Bosco Onroerend Goed, посочено по-горе, точка 43).

31 Следователно, за да се гарантира спазването на принципа на данъчен неутралитет — основен принцип на общата система на ДДС, който не допуска да се третират различно от гледна точка на ДДС сходните доставки на стоки, които следователно са в конкуренция помежду си, нито пък допуска при събирането на ДДС да се третират различно икономически оператори, извършващи едни и същи сделки (Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 67 и цитираната съдебна практика), — е необходимо всички незастроени земи, върху които следва да се построи сграда и които следователно са предназначени за застрояване, да попадат в обхвата на тази национална дефиниция.

32 На второ място, следва да се припомни, че заявеното намерение на страните по отношение на облагането с ДДС на съответната сделка трябва да се вземе предвид при общата преценка на фактите по сделката, стига да са налице обективни данни за това намерение (Решение по дело J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, посочено по-горе, точка 33 и цитираната съдебна практика).

33 Така Съдът вече е посочил, че такива обективни данни е етапът, до който са стигнали извършените от продавача работи по преобразуване към датата на доставката (Решение по дело J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, посочено по-горе, точка 34), като завършването към този момент от продавача на работите по разрушаване, извършени с оглед бъдещ строеж, или поемането на задължение от продавача да извърши такива работи по разрушаване с оглед бъдещ строеж, също могат да бъдат такива обективни данни.

34 В случая следва да се отбележи, че както следва от акта за преюдициално запитване, в делото по главното производство не се оспорва, че към датата на доставката работите по разрушаване на сградата са били извършени или, що се отнася до паркинга, ще бъдат извършени с цел ново застрояване.

35 Във всички случаи запитващата юрисдикция е тази, която трябва да извърши обща преценка на обстоятелствата, които са свързани с разглежданата в главното производство сделка и които преобладават към датата на доставката, включително на намерението на страните, при условие че за него са налице обективни данни, за да определи дали разглежданата в главното производство сделка се отнася до земя за строеж.

36 Предвид гореизложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 135, параграф 1, буква к) във връзка с член 12, параграфи 1 и 3 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в първата разпоредба освобождаване от ДДС не обхваща сделка, като разглежданата по главното производство, за доставка на незастроена земя след разрушаване на намиращата се върху нея сграда дори когато към датата на тази доставка не са били извършени други мероприятия за благоустрояване, различни от посоченото разрушаване, при положение че от общата преценка на обстоятелствата, които са свързани с тази сделка и които преобладават към датата на доставката, включително на намерението на страните, когато за него са налице обективни данни, следва, че към тази дата разглежданата земя действително е била предназначена за застрояване, което трябва да бъде установено от запитващата юрисдикция.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Член 135, параграф 1, буква к) във връзка с член 12, параграфи 1 и 3 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 предвиденото в първата разпоредба освобождаване от ДДС не обхваща сделка, като разглежданата по главното производство, за доставка на незастроена земя след разрушаване на намиращата се върху нея сграда дори когато към датата на тази доставка не са били извършени други мероприятия за благоустрояване, различни от посоченото разрушаване, при положение че от общата преценка на обстоятелствата, които са свързани с тази сделка и които преобладават към датата на доставката, включително на намерението на страните, когато за него са налице обективни данни, следва, че към тази дата разглежданата земя действително е била предназначена за застрояване, което трябва да бъде установено от запитващата юрисдикция.

Подписи