Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

7 ноември 2024 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Доставка на земя, в която има изградени само фундаменти на жилищни сгради — Квалифициране — Член 12 — Понятията „земя за строеж“ и „сгради или част от сгради“ — Критерият „първо обитаване“ на сграда“

По дело C-594/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Vestre Landsret (Западен областен съд, Дания) с акт от 20 септември 2023 г., постъпил в Съда на 26 септември 2023 г., в рамките на производство по дело

Skatteministeriet

срещу

Lomoco Development ApS,

Holm Invest Aalborg A/S,

I/S Nordre Strandvej Sæby,

Strandkanten Sæby ApS,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на първи състав, изпълняващ функцията на председател на седми състав, M. L. Arastey Sahún (докладчик), председател на пети състав, и J. Passer, съдии,

генерален адвокат: T. Ćapeta,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

* Език на производството: датски.

като има предвид становищата, представени:

– за Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby и Strandkanten Sæby ApS, от C. Bachmann, advokat,

– за датското правителство, от C. Maertens, в качеството на представител, подпомагана от S. Horsbøl Jensen, advokat,

– за чешкото правителство, от L. Březinová, M. Smolek и J. Vláčil, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и U. Nielsen, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 12, параграф 1, букви а) и б) 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 (ОВ L 347, 2006 г., 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 Skatteministeriet (Министерство на финансите, Дания), от една страна, и Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby (наричано по-нататък „NSS“) и Strandkanten Sæby ApS, от друга страна, относно данъка върху добавената стойност (ДДС), дължим за доставката на земя, в която има изградени фундаменти на жилищни сгради.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС предвижда:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

4 Член 9, параграф 1 от тази директива 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“.

5 Член 12 от посочената директива гласи:

„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“.

6 Член 135 от същата директива 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);

[…]“.

7 Съгласно член 371 от Директивата за ДДС:

„Държавите членки, които на 1 януари 1978 г. са освободили от данък сделките, изброени в приложение X, част Б, могат да продължават да освобождават от данък тези сделки в съответствие с условията, прилагани от съответните държави членки на тази дата“.

8 Сред сделките, посочени в този списък, в точка 9 фигурира „доставката на сгради или на части от сгради, когато е извършена преди първото обитаване и прилежащата им земя и доставката на земя за строеж, както е посочено в член 12“.

Датското право

Законът за ДДС

9 Съгласно член 13, параграф 1, точка 9 от Lovbekendtgørelse nr. 966 med senere ændringer (Консолидиран закон № 966, изменен) от 14 октомври 2005 г., в редакцията му в сила до 31 декември 2010 г. (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), доставката на недвижим имот е без изключения освободена от облагане с ДДС. Член 13, параграф 1, точка 9 от Закона за ДДС се основава на т.нар. клауза „standstill“, съдържаща се в член 371 от Директивата за ДДС.

10 Считано от 1 януари 2011 г., това освобождаване е частично отменено, като член 13, параграф 1, точка 9 от Закона за ДДС, изменен с Lov nr. 520 (Закон № 520) от 12 юни 2009 г. (наричан по-нататък „измененият Закон за ДДС“), гласи следното:

„Следните стоки и услуги се освобождават от данък:

[…]

9) доставката на недвижим имот. Освобождаването 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“.

11 Член 13, параграф 3 от изменения Закон за ДДС гласи:

„[Skatteministeren (министърът на финансите, Дания)] може да установява подробни правила във връзка с определянето на понятието за недвижим имот по смисъла на параграф 1, точка 9“.

12 Съгласно раздел 2.1.1 от изложението на мотивите към проектозакон № L 203 от 22 април 2009 г., приет впоследствие като Закон № 520 от 12 юни 2009 г:

„Не се предвижда преходен режим за новите недвижими имоти, тъй като Закон [№ 520 от 12 юни 2009 г.] се прилага за новите недвижими имоти само ако строителството, пристрояването/надстрояването или преустройството е започнало след влизането в сила на закона. За начало на новото строителство се счита моментът, в който започва полагането на фундаментите“.

Правилникът за ДДС

13 Министърът на финансите се е възползвал от възможността по член 13, параграф 3 от изменения Закон за ДДС, за да разграничи облагаемите от освободените от облагане с ДДС сделки, приемайки Bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (Правилник № 1370 за изменение на Правилника за данъка върху добавената стойност) от 2 декември 2010 г., изменен с Bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (Правилник № 808 за данъка върху добавената стойност) от 30 юни 2015 г. (наричан по-нататък „Правилникът за ДДС“).

14 Член 54, параграфи 1 и 2 от Правилника за ДДС гласи:

„[1.] Понятието „сграда“ по член 13, параграф 1, точка 9, буква а) от [изменения Закон за ДДС] означава конструкции, фиксирани към или в земята, които са били завършени за използване съобразно своето предназначение. Доставката на части от такава сграда също се счита за доставка на сграда.

2. По смисъла на параграф 1 сградата е нова преди първото обитаване. Сградата е нова и към датата на първата доставка след обитаване, ако доставката е извършена по-малко от пет години след датата на завършване на сградата. При втора и следващи доставки, извършени, преди да са изтекли пет години от завършването на сградата, сградата също се счита за нова, ако съответната доставка е извършена, преди сградата да е обитавана в продължение на две години, и първата доставка попада в обхвата на член 29 от [изменения] Закон за ДДС“.

15 Член 134, параграфи 3 и 4 от този правилник гласи:

„3. Член 13, параграф 1, точка 9, буква а) от [изменения] Закон за ДДС се прилага за посочените в член 54 от настоящия правилник нови сгради и нови сгради с прилежащата им земя, ако строителството е започнало на или след 1 януари 2011 г. […].

4. За начало на строителството на нови сгради и на пристрояването или надстрояването на съществуващи сгради се счита моментът, в който започва полагането на фундаментите […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

16 През 2006 г. NSS придобива земя, която преди това е била използвана като къмпинг. През 2008 г. тази земя е разделена от NSS на няколко поземлени имота, а през януари 2009 г. някои от тези имоти са присъединени към електроснабдителните, водоснабдителните, отоплителните и канализационните мрежи и съоръжения.

17 През есента на 2010 г. въз основа на разрешение за строеж, издадено на NSS от компетентните административни органи, в някои от тези поземлени имоти започва изграждането на фундаменти. Работата по изграждането на същите завършва преди 1 януари 2011 г.

18 На 1 януари 2015 г. NSS прехвърля на датско дружество собствеността върху шестнадесет поземлени имота, в които има положени фундаменти. Тези поземлени имоти след това са продадени на частни лица.

19 Впоследствие в пет от въпросните имоти върху изградените през 2010 г. фундаменти е построена жилищна сграда. В осем други имота е построена жилищна сграда, но не върху положените през 2010 г. фундаменти. В останалите три имота изградените през 2010 г. фундаменти все още съществуват, но върху тях не е построена никаква сграда.

20 С акт от 28 септември 2017 г. SKAT (датската данъчна служба) разпорежда на NSS да заплати ДДС за доставката на шестнадесетте поземлени имота, в които има изградени фундаменти, преценявайки, че същата представлява доставка на „земя за строеж“, подлежаща на облагане с ДДС съгласно член 13, параграф 1, точка 9, буква b) от изменения Закон за ДДС.

21 NSS обжалва този акт пред Landsskatteretten (Национална данъчна комисия, Дания), която с решение от 1 септември 2021 г. приема, че доставката на тези шестнадесет поземлени имота представлява не сделка, подлежаща на облагане с ДДС съгласно член 13, параграф 1, точка 9, буква b) от изменения Закон за ДДС, а сделка, освободена от ДДС съгласно член 13, параграф 1, точка 9 от Закона за ДДС, който освобождава от ДДС всички доставки на недвижими имоти. В това отношение Националната данъчна комисия по-специално констатира, че NSS е започнало да изгражда фундаментите във въпросните шестнадесет поземлени имота преди 1 януари 2011 г. и че същите тези имоти са придобити от него преди внасянето на законопроекта, станал Закон № 520 от 12 юни 2009 г.

22 На 1 декември 2021 г. Министерството на финансите подава срещу решението на Националната данъчна комисия жалба пред Retten i Aalborg (Районен съд Олборг, Дания), който поради повдигнатите в него принципни въпроси препраща делото на Vestre Landsret (Западен областен съд, Дания), който е запитващата юрисдикция.

23 Запитващата юрисдикция отбелязва, че според Министерството на финансите, за да се определи какво представлява „сграда“ за целите на ДДС, следва да се вземе предвид най-вече текстът на член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС, който гласи, че „сграда е всяка конструкция, фиксирана към или в земята“. В общоупотребимия език „конструкция“ във вид на „сграда“ се характеризирала с това, че се състои от няколко части, които образуват едно цяло, предназначено за точно определена употреба.

24 Предвид член 12, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, който се отнася до „доставка[та] на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване“, характерно за сградите (или частите от сгради) било това, че могат да бъдат обитавани и следователно използвани по предназначение. Според това министерство обаче дадена сграда (или част от нея) може да се използва само ако е завършена в степен, достатъчна за пускането ѝ — евентуално отчасти — в експлоатация.

25 Член 12, параграф 2, трета алинея от тази директива допускал при определянето на понятието „сграда“ да се използват критерии, различни от критерия „първо обитаване“, и в частност периодът, изтекъл между датата на завършване на сградата и датата на първата доставка. Съгласно тази разпоредба една незавършена конструкция не можело да се счита за сграда.

26 Съответно според Министерството на финансите дадена жилищна сграда не може да се счита за завършена и обитаема, ако са изградени само фундаментите ѝ. Такива фундаменти не можели да представляват и „части от сгради“ по смисъла на член 12 от Директивата за

ДДС, тъй като доставка на части от сгради би била налице само ако доставените части са обитаеми. Такъв би бил случаят, когато доставката се извършва на етапи, например в случай на доставка на апартаменти в жилищна сграда.

27 Запитващата юрисдикция посочва, че според NSS в момента, в който започва изграждането на фундаментите върху шестнадесетте поземлени имота, настъпва промяна в статута на последните и от „земя за строеж“ те стават „сгради или части от сгради с прилежащата им земя“. Безспорно било, че въпросните фундаменти били напълно използваеми към момента на доставката на имотите през 2015 г.

28 Фундаментите били обхванати от много широкото понятие „сграда“ по смисъла на член 12 от Директивата за ДДС, дефинирано като „всяка конструкция, фиксирана към или в земята“. Според NSS член 54 от Правилника за ДДС, който добавя условието конструкциите да са „завършени за използване съобразно своето предназначение“, ограничава това понятие в нарушение на Директивата за ДДС.

29 Накрая, NSS поддържа, че с критерия „първо обитаване“ и с алтернативните нему критерии, предвидени в член 12, параграф 2, трета алинея от Директивата за ДДС, се цели да се определи моментът, в който доставките на сгради и земя могат да бъдат облагани с ДДС, а не моментът, в който една конструкция става „сграда“.

30 Запитващата юрисдикция преценява, че практиката на Съда не дава възможност да се определи как трябва да се разглежда за целите на ДДС земята, в която има изградени фундаменти на жилищна сграда — като земя за строеж или като сграда или част от сграда с прилежащата ѝ земя.

31 При тези обстоятелства Vestre Landsret (Западен областен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместимо ли е с член 135, параграф 1, буква й) и член 12, параграф 1, буква а) и параграф 2 от [Директивата за ДДС], тълкувани във връзка с член 135, параграф 1, буква к) и член 12, параграф 1, буква б) и параграф 3 от [тази директива], при обстоятелства като тези по главното производство държава членка да счита доставката на земя, върху която към момента на доставката е имало положени фундаменти и върху която едва впоследствие е построена жилищна сграда от други собственици, за облагаема с ДДС продажба на земя за строеж?“.

По преюдициалния въпрос

32 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 12 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на земя, в която към датата на тази доставка има изградени само фундаменти на жилищни сгради, представлява доставка на „земя за строеж“ по смисъла на този член.

33 В самото начало следва да се припомни, че Директивата за ДДС установява обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки (решение от 16 ноември 2017 г., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, т. 24 и цитираната съдебна практика).

34 Съгласно член 2, параграф 1, буква а) от тази директива с ДДС се облага възмездната доставка на стоки на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

35 Съгласно член 9, параграф 1 от посочената директива „данъчнозадължено“ е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Експлоатацията на материална или нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа също се счита за „икономическа дейност“.

36 По този начин в Директивата за ДДС професионалният и обичайният характер на изпълнението на икономически дейности са взети предвид като общи критерии, за да се предостави на извършващите тези дейности лица качеството данъчнозадължени за целите на ДДС. Тези критерии обаче са съответно адаптирани за хипотезите на сделки с недвижими имоти, доколкото с член 12, параграф 1 от тази директива е разрешено на държавите членки да считат за данъчнозадължено лице и всеки, който инцидентно извършва доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя преди първото им обитаване (член 12, параграф 1, буква а) или доставка на земя за строеж (член 12, параграф 1, буква б) (вж. в този смисъл решение от 16 ноември 2017 г., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, т. 27).

37 Съгласно член 12, параграф 3 от посочената директива 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.

38 Същевременно Директивата за ДДС ограничава свободата на преценка на последните по отношение на обхвата на понятието „земя за строеж“. В този контекст държавите членки трябва да спазват целта на член 135, параграф 1, буква к) от посочената директива, а именно от ДДС да се освобождават само доставките на незастроени земи, които не са предназначени за застрояване (вж. в този смисъл решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, т. 34 и 50 и цитираната съдебна практика).

39 Освен това определението на понятието „земя за строеж“ е ограничено 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“ (решения от 4 септември 2019 г., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, т. 54, и от 30 септември 2021 г., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, т. 51).

40 От това следва, че земя, върху която има конструкция, която трябва да се квалифицира като „сграда“ по смисъла на тази разпоредба, не може да се квалифицира като „земя за строеж“.

41 В случая е безспорно, че в процесната земя към датата на доставката са били изградени само фундаменти на жилищни сгради. Ето защо следва да се определи дали тези фундаменти сами по себе си представляват „сгради“ или „части от сгради“ по смисъла на член 12 от Директивата за ДДС, в който случай въпросната земя вече не би могла да се счита за „земя за строеж“.

42 Видно от акта за преюдициално запитване, това изяснение е необходимо, тъй като доставката на земя за строеж подлежи на облагане с ДДС. За сметка на това, макар по принцип доставката на сгради или на части от сгради също да подлежи на облагане с ДДС,

ясно е, от една страна, че до 31 декември 2010 г. Кралство Дания е прилагало по силата на член 371 от Директивата за ДДС освобождаване от ДДС за всички доставки на недвижими имоти, и от друга страна, че в съответствие с приложимата национална правна уредба доставките на сгради, чието изграждане е започнало към тази дата, продължават да са освободени от ДДС. Тъй като фундаментите, изградени върху процесната земя, са били положени през 2010 г., NSS счита, че доставката на тази земя е освободена от ДДС.

43 В това отношение следва да се припомни, че според Съда член 12, параграф 3 от Директивата за ДДС ясно предвижда, че дори облагородените земи попадат в обхвата на понятието „земя за строеж“, доколкото са определени като такива от държавите членки. С други думи, облагородяването на земята, като свързването към електрическите, газоснабдителните и водопроводните мрежи, не може да има за последица промяната на правната ѝ квалификация в „сграда“, в смисъла на конструкция, фиксирана към или в земята, по-специално посредством основи (решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, т. 57).

44 Освен това, макар член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС да определя много широко понятието „сграда“ като „всяка конструкция, фиксирана към или в земята“, това не променя факта, че тази разпоредба препраща към член 12, параграф 1, буква а) от посочената директива, в който става дума за „доставка на сгради или на части от сгради […] преди първото обитаване“. Ето защо не може да се заключи, че обикновени съоръжения за свързване към мрежите могат да бъдат включени в понятието „сграда“ (решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, т. 58).

45 Във връзка с много широкото определение на понятието „сграда“ по смисъла на член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС Съдът съответно е подчертал значението на препратката към член 12, параграф 1, буква а) от тази директива, който посочва критерия „първо обитаване“ на сграда.

46 Член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС пък предвижда освобождаване от ДДС на доставката на сгради, с изключение на доставката, посочена в член 12, параграф 1, буква а). Съответно тези разпоредби на практика въвеждат разграничение между старите сгради, чиято продажба по принцип не се облага с ДДС, и новите сгради, чиято продажба се облага с този данък, независимо дали е извършена в рамките на постоянна стопанска дейност, или инцидентно (решение от 9 март 2023 г., État belge и Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, т. 20 и цитираната съдебна практика).

47 Ratio legis на посочените разпоредби се открива в това, че относително погледнато, продажбата на стара сграда не генерира добавена стойност (решение от 9 март 2023 г., État belge и Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, т. 21 и цитираната съдебна практика), за разлика от продажбата на нова сграда, чиято добавена стойност е резултат от строителни работи, които водят до съществено изменение на материалната действителност поради прехода от незастроен или дори неблагоустроен поземлен имот към обитаема сграда (решение от 16 ноември 2017 г., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, т. 55).

48 Както следва най-напред от документите от подготвителните работи по Шеста директива 77/388/ЕИО 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), които запазват своята релевантност и за целите на тълкуването на Директивата за ДДС, в

контекста на освобождаването по член 135, параграф 1, буква й) от тази директива критерият „първо обитаване“ на сграда трябва да се разбира като отговарящ на критерия първо използване на имота от собственика или наемателя. В тези документи от подготвителните работи се пояснява, че този критерий е възприет като определящ момента, в който стоката излиза от веригата на производство, за да влезе в сектора на потреблението (решение от 16 ноември 2017 г., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, т. 41).

49 Предвид съдебната практика, посочена в точки 43—48 от настоящото решение, следва да се констатира, че фундаментите на жилищни сгради не могат да се квалифицират като „сгради“ или „части от сгради“ по смисъла на член 12, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС.

50 Разбира се, фундаментите на сградите са един от съставните им елементи и поради това в общоупотребимия език могат да представляват „части от сгради“.

51 Освен това член 12, параграф 2, първа алинея от тази директива дефинира много широко понятието „сграда“ като „всяка конструкция, фиксирана към или в земята“. В този смисъл не е изключено такава дефиниция, разглеждана изолирано, да се тълкува като обхващаща фундаментите.

52 Както обаче е подчертал Съдът в решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, т. 58), това не променя факта, че тази разпоредба препраща към член 12, параграф 1, буква а) от посочената директива, който съдържа критерия „първо обитаване“.

53 Както бе припомнено в точка 48 от настоящото решение, този критерий трябва да се разбира като отговарящ на критерия първо използване на имота от неговия собственик или наемател, като се има предвид, че той е възприет от законодателя на Съюза като определящ момента, в който дадена стока излиза от веригата на производство, за да влезе в сектора на потреблението.

54 Не би могло обаче да е налице така дефинираното „обитаване“, когато става въпрос просто за фундаменти на жилищни сгради. Освен това при всяко положение изграждането на такива фундаменти не бележи края на процеса на построяване на сградата и влизането ѝ в сектора на потреблението.

55 Всъщност от гледна точка на член 12, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС дори „част от сграда“ трябва да може да е обитаема и съответно да излезе от веригата на производство, какъвто може да е например случаят, когато сграда, съставена от няколко компонента или отделни обекта, като например апартаменти, се строи поетапно, така че някои от тези компоненти или отделни обекти могат да са обитаеми, докато други са все още в процес на изграждане. В това отношение Съдът вече е подчертал, че следва да се вземе предвид действителното използване на недвижимия имот към момента на доставката (вж. в този смисъл решение от 4 септември 2019 г., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, т. 43, 45 и 48 и цитираната съдебна практика).

56 Освен това съгласно член 12, параграф 2, трета алинея от Директивата за ДДС държавите членки могат да приложат критерии, различни от критерия „първо обитаване“, като например периода, изтекъл между датата на завършването на сградата и датата на първата доставка, или периода, изтекъл между датата на първото обитаване и датата на последващата доставка.

57 Видно от цитираната в точка 46 от настоящото решение съдебна практика, с тези алтернативни критерии, както с критерия „първо обитаване“, се цели да се разграничат новите сгради, които по принцип подлежат на облагане с ДДС, от старите сгради, освободени от ДДС в съответствие с член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС.

58 Първият от тези алтернативни критерии е свързан със „завършването на сградата“, тоест със събитие доста след началния етап на полагането на фундаментите. Във връзка с втория от посочените критерии е използвано същото понятие като при критерия по подразбиране, съдържащ се в член 12, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, а именно „първото обитаване“, и следователно този втори критерий трябва да се тълкува по същия начин като критерия по подразбиране.

59 Важно е също да се отбележи, че в писмените си становища NSS и другите три дружества — ответници в главното производство, се позовават на няколко решения на Съда в подкрепа на тълкуването си, че фундаментите представляват сграда по смисъла на член 12, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС. Нито едно от тези решения обаче не може да постави под въпрос тълкуването, посочено в точка 49 от настоящото решение.

60 Всъщност, най-напред, в решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, т. 57), Съдът е постановил, че облагородяването на земята, като свързването към електрическите, газоснабдителните, водопроводните и други мрежи, не може да има за последица промяната на правната ѝ квалификация в „сграда“, в смисъла на конструкция, фиксирана към и в земята, по-специално посредством основи. С това той просто е отбелязал, че фундаментите са средство за фиксиране на конструкция към или в земята, а не че сами по себе си представляват сграда.

61 По-нататък, вярно е, че в решение от 8 юни 2000 г., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, т. 46 и 54), Съдът е приел, що се отнася до конструкция, състояща се от завършени фундаменти и отчасти завършена плоча, че става въпрос за извършена преди първото обитаване доставка на сграда или на част от сграда и прилежащата ѝ земя. Както обаче признават в писмените си становища NSS и другите три дружества — ответници в главното производство, това дело не се отнася до тълкуването на понятието „сгради“ или „части от сгради“ по смисъла на член 4, параграф 3, първа алинея от Шеста директива 77/388, който е съответстващата в тази директива разпоредба на член 12, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС, така че тази инцидентна констатация на Съда не е достатъчна, за да обезсили изводите, произтичащи от тълкуването на последната разпоредба, съдържащо се по-специално в точки 52—55 от настоящото решение.

62 Накрая, в решение от 16 януари 2003 г., Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23, т. 32 и 33), Съдът е постановил, че едноетажни или двуетажни сгради върху бетонен цокъл, изграден върху излята върху земята бетонна плоча, представляват „недвижими имоти“, макар да са разглобяеми и преместваеми. В този смисъл изводът на Съда в това решение се отнася до завършени сгради, а не до техните фундаменти.

63 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 12 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на земя, в която към датата на тази доставка има изградени само фундаменти на жилищни сгради, представлява доставка на „земя за строеж“ по смисъла на този член.

По съдебните разноски

64 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 (седми състав) реши:

Член 12 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

доставката на земя, в която към датата на тази доставка има изградени само фундаменти на жилищни сгради, представлява доставка на „земя за строеж“ по смисъла на този член.

Подписи