



Сборник съдебна практика

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

5 юни 2014 година*

„Преюдициално запитване — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Дълготрайни активи — Недвижими имоти — Корекция на приспаданията — Национално законодателство, което предвижда 10-годишен период на корекция“

По дело C-500/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 25 юни 2013 г., постъпил в Съда на 16 септември 2013 г., в рамките на производство по дело

Gmina Międzyzdroje

срещу

Minister Finansów,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: М. Safjan, председател на състав, А. Prechal (докладчик) и К. Jürimäe, съдии,

генерален адвокат: Р. Cruz Villalón,

секретар: А. Calot Escobar,

като има предвид становищата, представени:

- за Gmina Międzyzdroje, от К. Wojtowicz, М. Konieczny и М. Janicki, данъчни съветници,
- за Minister Finansów, от Т. Tratkiewicz и J. Kaute, в качеството на представители,
- за полското правителство, от В. Majczyna, в качеството на представител,
- за австрийското правителство, от С. Pesendorfer, в качеството на представител,
- за правителството на Обединеното кралство, от V. Кауе, в качеството на представител, подпомагана от R. Hill, barrister,
- за Европейската комисия, от J. Hottiaux и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

* Език на производството: полски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, на основание член 99 от Процедурния правилник на Съда да се произнесе с мотивирано определение,

постанови настоящото

Определение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 167, 187 и 189 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“), както и на принципа на неутралитет на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Gmina Międzyzdroje (община Międzyzdroje) и Minister Finansów (министър на финансите) по повод на постановено от него решение във връзка с искане за тълкуване, отнасящо се до корекцията на приспадането на платения по получени доставки ДДС за недвижим имот, придобит като дълготраен актив, предназначен първоначално за освободена, а впоследствие за облагаема дейност.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 167 от Директива 2006/112 гласи следното:

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.“

- 4 Член 168 от тази директива предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

- a) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

- 5 Член 184 от посочената директива гласи:

„Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.

- 6 Съгласно член 185, параграф 1 от същата директива:

„Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените“.

7 Член 187 от Директива 2006/112 предвижда:

„1. В случаите на дълготрайни активи корекцията се разпределя за период от пет години, включително годината, в която стоките са били придобити или произведени.

Въпреки това, държавите членки могат да базират корекцията на период от пет пълни години, считано от времето на първото използване на стоките.

В случаите на недвижими имоти, придобити като дълготрайни активи, периодът на корекция може да бъде удължен до 20 години.

2. Годишната корекция се извършва само по отношение на една пета от начисления върху дълготрайните активи ДДС или ако периодът на корекцията е бил удължен — по отношение на съответната дробна част от него.

Корекцията, посочена в алинея първа, се извършва въз основата на измененията на полагащото се приспадане през следващите години по отношение на това за годината, през която стоките са били придобити, произведени или когато е приложимо, използвани за първи път“.

8 Член 189 от тази директива гласи:

„За целите на прилагането на членове 187 и 188 държавите членки могат да вземат следните мерки:

- а) да дефинират понятието за дълготрайни активи;
- б) да посочат сумата на ДДС, която трябва да се вземе предвид за корекцията;
- в) да приемат всякакви необходими мерки, така че корекцията да не води до някакво неоснователно предимство;
- г) [да] допус[н]ат опростен административен ред“.

Полското право

9 Приложимата към спора по главното производство редакция на Закона за данъка върху стоките и услугите (Ustawa o podatku od towarów i usług) от 11 март 2004 г. (Dz. U. бр.°54, позиция 535) съдържа член 91, чиито параграфи 1—3, 7 и 7а гласят следното:

„1. След края на годината, в която данъчнозадълженото лице е имало право на приспадане на данъчен кредит по член 86, параграф 1, то е длъжно да направи корекция на приспаднатия данъчен кредит съгласно член 90, параграфи 2—9 за приключилата данъчна година в съответствие със съотношението, изчислено съгласно член 90, параграфи 2—6, или съгласно приетите на основание член 90, параграф 11 разпоредби. Такава корекция не се прави, ако разликата между определеното в член 90, параграф 4 съотношение на приспадане и съотношението по предходното изречение не надвишава 2 процентни пункта.

2. При стоки и услуги, които на основание на разпоредбите относно доходното облагане данъчнозадълженото лице причислява към амортизируемите материални и нематериални активи, както и при недвижимите имоти и ограничените вещни права на ползване, доколкото те се числят към материалните активи или към нематериалните активи на приобретателя, с изключение на онези, чиято придобивна стойност не надвишава 15 000 полски злоти (PLN), данъчнозадълженото лице следва да направи посочената в параграф 1 корекция в рамките на 5

последователни години, а за недвижими имоти и ограничени вещни права на ползване — в рамките на 10 години, считано от годината, в която те са предоставени за ползване. В посочения в първото изречение случай годишната корекция се извършва само по отношение на една пета, а за недвижими имоти и ограничените вещни права на ползване — една десета от сумата на начисления при тяхното придобиване или производство данък. При материални активи, както и нематериални активи, чиято придобивна стойност не надвишава 15 000 PLN, разпоредбата на параграф 1 се прилага съответно, като корекцията се извършва в края на годината, в която те са предоставени за ползване.

[...]

3. Посочената в параграфи 1 и 2 корекция се прави в справка-декларацията за първия отчетен период от годината, следваща данъчната година, за която се извършва корекцията, а при прекратяване на стопанската дейност — в справка-декларацията за последния отчетен период.

[...]

7. Разпоредбите на параграфи 1—6 се прилагат съответно, когато данъчнозадълженото лице е имало право на приспадане на целия ДДС за получените и използвани от него стоки или услуги и е извършило това приспадане или когато не е имало такова право и впоследствие правото на приспадане на ДДС за съответната получена стока или услуга от дължимия данък се е променило.

7а. При стоки и услуги, които на основание на разпоредбите относно доходното облагане данъчнозадълженото лице причислява към амортизируемите материални и нематериални активи, както и при недвижимите имоти и ограничените вещни права на ползване, доколкото те се числят към материалните или нематериалните активи на приобретателя, с изключение на онези, чиято придобивна стойност не надвишава 15 000 PLN, корекцията по параграф 7 следва да се прави съгласно принципите, посочени в параграф 2, първо и второ изречение и в параграф 3. Тази корекция се извършва при всяка следваща промяна на правото на приспадане на данъчен кредит, която настъпва в периода на корекцията“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 10 От акта за преюдициално запитване е видно, че през 2007—2010 година Gmina Międzyzdroje е направила инвестиция, състояща се в разширяването на притежавана от нея спортна зала, към която е добавена пристройка, намираща се в близост до основното училище, на което общината също е собственик. В рамките на строителните работи по разширяването, на общината са доставени стоки и услуги, за които тя е заплатила ДДС.
- 11 В хода на посочените строителни работи Gmina Międzyzdroje обмисля промяна на цялостната система на управление на общинското имущество, предназначено за физическа култура и спорт, част от което е спортната зала. Промяната се състои в отдаване на спортната зала под наем на търговско дружество, което да не стопанисва само залата, но и всички спортни съоръжения — собственост на общината. Планирано е дружеството да заплаща на Gmina Międzyzdroje наем и в замяна да има правото да ползва спортната зала и да събира гражданските плодове от нея под формата на такси за всички желаещи достъп до съответните спортни съоръжения лица или образувания.
- 12 Сезиран от Gmina Międzyzdroje с искане за тълкуване на Закона за данъка върху стоките и услугите в редакцията му, приложима по отношение на проекта за отдаване под наем на посочената спортна зала, предмет на главното производство, с решение от 21 септември 2011 г. Minister Finansów констатира, че в приложение на член 91, параграфи 2, 3 и 7а от него

корекцията на правото на приспадане на платения от тази община ДДС в рамките на строителните работи по разширяване на спортната зала следва да се направи в рамките на период от 10 години и всяка година да обхваща една десета от размера на платения ДДС, като се има предвид, че една десета от тази сума не подлежи на корекция поради използването на спортната зала през 2010 г. за дейности, които не дават право на приспадане.

- 13 На 12 април 2012 г. подадената от Gmina Międzyzdroje жалба срещу това решение е отхвърлена от Wojewódzki Sąd Administracyjny we Szczecinie (Окръжен административен съд Шчечин). Този съд по-специално приема, че общината няма право на еднократна корекция в рамките на една данъчна година на всички извършени приспадания, след като в съответствие с член 187 от Директива 2006/112 националният законодател е въвел режим за извършване на корекцията в рамките на период от 10 години.
- 14 Сезиран по жалба на Gmina Międzyzdroje, Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) задава въпрос относно тълкуването на членове 187 и 189 от Директива 2006/112. По-специално посоченият съд иска да се установи дали разглежданото в главното производство национално законодателство, доколкото предвижда режим за извършване на корекция в рамките на период от 10 години, е в съответствие с принципа на неутралитет на ДДС, установен с тази директива, при положение че съгласно практиката на Съда принципът изисква данъчнозадълженото лице да има възможност да си възстанови надвнесения ДДС в разумен срок.
- 15 Според запитващата юрисдикция се поставя и въпросът дали в положение като разглежданото в главното производство, при което се променя предназначението на дълготраен актив, който първоначално е бил използван за извършването на дейност, която не дава право на приспадане на ДДС, а впоследствие за извършването на дейност, която дава такова право на приспадане, член 189 от Директива 2006/112 не допуска национална правна уредба, която предвижда продължаване на периода на корекцията до 10 години. Този съд добавя, че отговорът на този въпрос би могъл да е отрицателен, тъй като посочената правна уредба, изглежда, цели да избегне получаването на неоснователно предимство в резултат от корекциите. За сметка на това според посочения съд следвало да се постави въпросът дали може да се счита, че правото да се извърши еднократна корекция, на каквото се позовава Gmina Międzyzdroje, предоставя неоснователно предимство.
- 16 С оглед на изложените съображения Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„С оглед на членове 167, 187 и 189 от [Директива 2006/112] и принципа на неутралитет допустими ли са разпоредби на националното законодателство като [разглежданите в главното производство], в резултат на които при промяна на предназначението на дълготраен актив, първоначално използван за извършване на дейности, които не дават право на приспадане на данъчен кредит, а впоследствие — за извършване на дейности, предоставящи това право, не може да се направи еднократна корекция, а тя следва да се извърши в рамките на 5 последователни години, а в случая на недвижими имоти — в рамките на 10 години, считано от годината, в която дълготрайните активи са предоставени за ползване?“.

По преюдициалния въпрос

- 17 Съгласно член 99 от Процедурния правилник на Съда, когато отговорът на преюдициален въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика или отговорът на такъв въпрос не оставя място за разумно съмнение, Съдът може във всеки един момент да се произнесе с мотивирано определение по предложение на съдията докладчик и след изслушване на генералния адвокат.

- 18 Тази разпоредба следва да намери приложение в рамките на настоящото преюдициално запитване.
- 19 Действително следва да се напомни, че съгласно логиката на системата, установена с Директива 2006/112, данъците, с които са били обложени получените от данъчнозадълженото лице стоки или услуги, използвани от него за извършване на облагаеми сделки, подлежат на приспадане. Приспадането на платения данък върху получените доставки е свързано със събирането на данъка върху извършените доставки. Когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, освободени или непопадащи в приложното поле на облагането с ДДС, не може да се събира данък за извършени или да се приспада данък за получени доставки. За сметка на това, доколкото стоките или услугите се използват за извършването на облагаеми сделки, данъкът, с който е била обложена доставката им, трябва да бъде приспаднал, за да се избегне наличието на двойно облагане (вж. в този смисъл решение Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, т. 24).
- 20 Периодът за коригиране на приспаданията, предвиден в член 187 от Директива 2006/112, позволява да се избегнат неточности при изчисляването на приспаданията, както и неоснователни предимства или неблагоприятни последици по отношение на данъчнозадълженото лице, по-специално когато в елементите, въз основа на които първоначално е определена сумата за приспадане, възникнат изменения след подаването на декларация. Вероятността от подобни изменения е особено важна по отношение на дълготрайните активи, които често се използват в продължение на няколко години, през които предназначението им може да се променя (вж. в този смисъл решение Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, т. 25).
- 21 Следователно в член 187, параграф 1 от Директива 2006/112 се предвижда петгодишен период на корекция, който може да бъде продължен до 20 години по отношение на недвижимите имоти, като в посочения период е възможно последователното извършване на различни по размер приспадания. Тази разпоредба позволява също държавите членки да се базират на общ период на корекция, считано от времето на първото използване на стоките.
- 22 Член 187, параграф 2 от тази директива гласи, че когато периодът на корекцията е бил продължен над 5 години, корекцията се извършва само по отношение на съответната дробна част от ДДС, с който са обложени активите. Тази разпоредба предвижда също, че корекцията се извършва въз основата на измененията на полагащото се право на приспадане, настъпили през следващите години, спрямо това за годината, през която стоките са били придобити, произведени или, когато е приложимо, използвани за първи път.
- 23 Разпоредбите на член 187 от Директива 2006/112 се отнасят за случаи на корекция на извършени приспадания, какъвто е разглежданият в главното производство, в който дълготрайният актив, чието използване не дава право на приспадане, впоследствие се използва с друго предназначение, даващо такова право (вж. в този смисъл решение Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, т. 30).
- 24 Системата за коригиране на приспаданията е основен елемент от въведената с Директива 2006/112 уредба, доколкото има за цел да осигури точност в случай на приспадане, а оттам и неутралитет на данъчната тежест. Впрочем текстът на член 187 от посочената директива, който се отнася за съответните дълготрайни активи в главното производство, не оставя никакво съмнение относно задължителния характер на разпоредбата (вж. в този смисъл решение Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, т. 26).
- 25 В случая приложимото в главното производство национално законодателство предвижда за недвижимите имоти, придобити като дълготрайни активи, 10-годишен период на корекция, считано от началото на използването на съответния имот. Съгласно посоченото

законодателство годишната корекция, която може да се извърши по отношение на такива имоти, обхваща само една десета от сумата на начисления при придобиването или производството на тези стоки данък.

- 26 Налага се констатацията, че предвидените в това национално законодателство правила явно съставляват адекватно транспониране на разпоредбите на член 187 от Директива 2006/112, припомнени в точки 21 и 22 от настоящото определение, и следователно не дават основание за критика с оглед на посочените разпоредби.
- 27 За сметка на това, след като посоченият член 187 очевидно е задължителен, както бе припомнено в точка 24 от настоящото определение, той не би допуснал режим, позволяващ корекция на приспаданията в рамките на период под 5 години, а следователно и на режим на еднократна корекция, на какъвто се позовава Gmina Międzyzdroje, който би допуснал корекция в рамките на една данъчна година.
- 28 Приложимото в главното производство национално законодателство, доколкото предвижда за недвижимите имоти, придобити като дълготрайни активи, 10-годишен период на корекция, считано от началото на използването на съответния имот, също не би могло да се критикува от гледна точка на принципа на неутралитет.
- 29 Действително, както бе припомнено в точки 20 и 24 от настоящото определение, изискването за период на корекция от поне 5 години във връзка с дълготрайните активи представлява основен елемент от системата за корекции, въведена с Директива 2006/112, доколкото тази система позволява да се избегнат неточности при изчисляването на приспаданията, както и неоснователни предимства или неблагоприятни последици по отношение на данъчнозадълженото лице, и така има за цел да осигури неутралитет на данъчната тежест.
- 30 С оглед на всички изложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 167, 187 и 189 от Директива 2006/112, както и принципът на неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат националноправни разпоредби като разглежданите в главното производство, които при промяна в предназначението на недвижим имот, придобит като дълготраен актив, който първоначално е бил предназначен за използване без право на приспадане на ДДС, а впоследствие — за използване с такова право, предвиждат 10-годишен период на корекция, считано от началото на използването на този имот, и следователно изключват еднократната корекция в рамките на една данъчна година.

По съдебните разноски

- 31 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 (девети състав) реши:

Членове 167, 187 и 189 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципът на неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат националноправни разпоредби като разглежданите в главното производство, които при промяна в предназначението на недвижим имот, придобит като дълготраен актив, който първоначално е бил предназначен за използване без право на приспадане на данъка върху добавената стойност, а

впоследствие — за използване с такова право, предвиждат 10-годишен период на корекция, считано от началото на използването на този имот, и следователно изключват еднократната корекция в рамките на една данъчна година.

Подписи