



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. MENGOZZI
представено на 25 ноември 2015 година¹

Дело C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
срещу
Finanzamt Krefeld

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд (Германия))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Право на приспадане на данък по получени доставки — Стоки и услуги, използвани едновременно за облагаеми и за освободени доставки — Наем на сграда за жилищни и търговски нужди — Изчисляване на пропорцията на приспадане според оборота на наемателите на търговски площи — Национална уредба, предвиждаща изчисляване на пропорцията според площта на сградата, предназначена за тези наематели — Обратно действие — Правна сигурност — Оправдани правни очаквания“

I – Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване се отнася до тълкуването на членове 17, 19 и 20 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа², изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г.³ (наричана по-нататък „Шеста директива“), както и принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания.

2. Запитването е отправено в рамките на спор между Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR и Finanzamt Krefeld (данъчната служба на Krefeld) по повод правилото за изчисляване, което трябва да се приложи, за да се определи подлежащата на приспадане част от данъка върху добавената стойност (ДДС) за 2004 г., както и корекцията на приспадането на този данък във връзка със строителството и поддръжката на сграда със смесено предназначение, т.е. с предназначение, предполагащо едновременно извършването както на доставки, за които съществува право на приспадане на ДДС, така и на такива, за които ДДС не съществува право на приспадане.

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

² — ОВ L 145, стр. 1.

³ — ОВ L 102, стр. 18.

3. С настоящото дело по-специално от Съда се иска да даде допълнителни разяснения по отношение на обхвата на решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), както и на възможността за държавите членки вследствие на законодателно изменение да налагат корекция на първоначалното приспадане на ДДС за годините, предхождащи влизането в сила на посоченото изменение, включително за частите на сградата, чието използване не се различава от първоначално планираното предназначение.

4. Посочвам, че въз основа на решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) на поставените от запитващата юрисдикция въпроси според мен може да се даде относително лесен отговор, в смисъл че член 17, параграф 5, първа алинея и член 19, параграф 1 от Шеста директива не допускат държава членка системно и недиференцирано за всички стоки и услуги със смесено предназначение да дава предимство на метод за изчисляване на обхвата на правото на приспадане на ДДС по получените доставки, различен от критерия за разпределяне според оборота, предвиден в посочените по-горе разпоредби.

II – Правна уредба

A– Правото на Съюза

5. Член 17 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, гласи:

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

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) 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 Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за доставки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за доставки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, приспада се само частта от данъка върху добавената стойност, която се отнася до първата категория доставки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички доставки, извършвани от данъчнозадълженото лице.Обаче държавите членки могат:

[...]

в) да разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането въз основа на предназначението на всички или на част от стоките и услугите;

[...]“. [неофициален превод]

6. Член 19, параграф 1 от Шеста директива, озаглавен „Изчисляване на подлежащата на приспадане част“, предвижда в параграф 1:

„Подлежащата на приспадане част съгласно член 17, параграф 5, първа алинея представлява дробна величина:

- с числител общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот от доставки, за които [ДДС] подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3, и
 - знаменател общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот от доставките, включени в числителя, и от доставките, за които данък върху добавената стойност не подлежи на приспадане. [...]
- [...]“. [неофициален превод]

7. Член 20, параграфи 1 и 2 от Шеста директива, озаглавен „Корекции на приспаданията“, гласи следното:

„1. Първоначално определената сума за приспадане се коригира по ред, определен от държавите членки, когато в частност:

- а) приспаднатата сума е по-голяма или по-малка от сумата, на която данъчнозадълженото лице е имало право;
- б) след подаване на декларацията възникнат някои изменения на елементите, въз основа на които е определена сумата за приспадане, и в частност — разваляне на покупко-продажби или намаление на цени; [...]

2. В случаите на дълготрайни активи корекцията се разпределя за период от пет години, включително годината, в която стоките са били придобити или произведени. Годишната корекция се извършва само по отношение на една пета от начисления върху дълготрайните активи ДДС. Корекцията се извършва въз основа на измененията на полагащото се приспадане през следващите години в сравнение с годината на придобиване или производство на стоките.

Чрез дерогация от предходната алинея, държавите членки могат да установят за корекцията период от пълни пет години, считано от времето на първото използване на стоките.

„За недвижимото имущество, придобито като капиталова стока, срокът за корекция може да бъде удължен до 20 години“. [неофициален превод]

Б– *Германското право*

8. Релевантните разпоредби на германското законодателство, приложимо в областта на ДДС, се съдържат в Закона от 1999 година за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, стр. 1270, наричан по-нататък „Законът за данъка върху оборота“).

9. Член 4 от Закона за данъка върху оборота, озаглавен „Освобождаване на доставки и други услуги“, гласи:

„От облагане се освобождават следните доставки, които попадат в приложното поле на член 1, параграф 1, точка 1:

[...]

12. а) наем или лизинг на недвижими имоти, [...]“.

10. Член 15 от Закона за данъка върху оборота предвижда:

„(1) Търговецът може да приспадне следните суми на начисления му данък по получени от него доставки:

1. Дължимия по закон данък за доставки и други услуги, които са осъществени от друг предприемач за нуждите на неговото предприятие.

[...]

(2) От приспадане се изключва заплатеният данък за получени доставки, при внос и при вътреобщностно придобиване на стоки и по доставки на услуги, които данъчнозадълженото лице използва за целите на следните доставки:

1. освободени доставки;

[...]

(4) Ако търговецът използва стока, доставена, внесена или придобита на територията на Общността за целите на търговската си дейност, или доставка на услуга, само частично при извършването на сделки, при които е изключено приспадането на платения данък по получени доставки, то не се приспада частта от платения данък по получени доставки, която икономически е свързана с посочените сделки. Търговецът може да определи частта, която не подлежи на приспадане, като извърши обективна преценка“.

11. Законът за изменение на данъците от 2003 г. (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, стр. 2645), влязъл в сила на 1 януари 2004 г., добавя трето изречение към тази разпоредба, което гласи:

„Изчисляването на частта от данъка, която не подлежи на приспадане, според процентното съотношение между оборота от доставките, които не пораждат право на приспадане, и оборота от доставките, които пораждат право на приспадане, е допустимо само когато няма възможност за определяне на никаква друга форма на икономическо третиране“.

12. Причините за това допълнение от страна на законодателя, както е видно от горепосочения закон, са следните:

„Целта на тази разпоредба е разумното разпределение на данъка по получените доставки на стоки и други услуги. Тази нова уредба ограничава използването на критерия за разпределяне според оборота като единствен критерий за разпределяне. Прилагането на този критерий за разпределяне се допуска единствено когато няма възможност за определяне на никаква друга форма на икономическо третиране. Изменението е необходимо, защото с решението си от 17 август 2001 г. [...] Bundesfinanzhof приема, че разпределянето на данъка по получените доставки според процентното съотношение между оборота от извършените доставки трябва да

се признае за обективна преценка по смисъла на член 15, параграф 4 от Закона за данъка върху оборота. Прилагането обаче на критерия за разпределяне според оборота като общ критерий за разпределение би довело до неточно разпределение по-специално в случая на построяването на сгради със смесено предназначение; [...] Така че прилагането на критерия за разпределяне според оборота като общ критерий за разпределение не е императивно изискване на Шеста директива. Подобна система за „пропорция“ [...] не е задължителна за държавите членки, тъй като по силата на член 17, параграф 5, трета алинея могат да определят критерии за разпределение, които се отклоняват от тази система. За придобиването на сгради остава възможно и разпределението на данъка по извършени доставки въз основа на връзката между производствените и търговските стойности [...]“.

13. Член 15а, параграфи 1 и 2 от Закона за данъка върху оборота, озаглавен „Корекция на данъка по получените доставки, гласи:

„(1) Когато измененията на елементите, взети предвид за определянето на сумата на първоначално извършеното приспадане, са приети в рамките на пет години от първата употреба на дадена стока, за всяка календарна година, съответстваща на тези изменения, трябва да се извърши компенсация посредством корекция в приспадането на сумите на данъка по получените доставки, които са били приложени върху разходите за придобиване или реализиране. Що се отнася до недвижимостите, включително определящите им компоненти, корекциите, за които се прилагат гражданскоправните разпоредби относно сградите и строителството върху чужда земя, десетгодишният срок се заменя с петгодишен.

(2) За целите на корекцията, предвидена в параграф 1, за всяка календарна година, съответстваща на тези изменения, в случаите по първото изречение от този параграф следва да се прилага пропорция от една пета, а в случаите по второто изречение, от една десета от размера на платената по получени доставки данък върху стоката [...]“.

III – Спорът в главното производство, преюдициалните въпроси и производството пред Съда

14. Между 1999 г. и 2004 г. Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, гражданско дружество за недвижими имоти, на свой терен разрушава стара сграда и построява нова жилищна и търговска сграда. Сградата е завършена през 2004 г. и включва общо шест жилищни и търговски обекта и десет подземни гаражни места. Някои от обектите и от местата са отдадени под наем още през октомври 2002 г.

15. За данъчните години през периода от 1999 г. до 2003 г. Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR изчислява своето право на приспадане на ДДС, платен за разрушаването и построяването чрез прилагане на критерий за разпределяне, изчислен въз основа на съществуващата връзка между оборота, който трябва да се генерира от наема на търговските обекти (облагаем с ДДС), и този от другите наеми (освободени от ДДС) (наричан по-нататък „критерий за разпределяне според оборота“). Според този критерий за разпределяне размерът на подлежащата на приспадане част от ДДС съответства на 78,15%. Поради двете жалби, представени по повод на сумата на ДДС, която може да се приспадне за 2001 г. и 2002 г., центърът на публичните финанси на Krefeld възприема този критерий за разпределяне.

16. През 2004 г. някои части от сградата, чието първоначално предназначение се облага по ДДС, са отдадени под наем като освободени от ДДС. За да направи корекция на приспаданията по получените доставки, в декларацията си за 2004 г. Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR изчислява компенсация, като прилага критерия за разпределяне според оборота. Общата сума на данъка за възстановяване на Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR възлиза на около 3 500 EUR.

17. Центърът на публичните финанси на Krefeld отхвърля този начин на оценка, с мотива че вследствие на влизането в сила на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота критерият за разпределяне според оборота може да се използва само ако нито един друг метод за третиране на стоките и услугите със смесено предназначение не е възможен. Тъй като е възможно и е по-точно третирането на използваните стоки и услуги за разрушаване или построяване на дадена сграда да се определя въз основа на съотношението между площта (в квадратни метри) на търговските обекти и тази на жилищните такива (наричан по-нататък „критерий за разпределяне според площта“), Центърът на публичните финанси на Krefeld преценява, че Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR е трябвало да приложи този критерий за разпределяне. Вследствие на това посоченият център на публичните финанси разпределя сумите по ДДС, начислени по получените доставки, дължими за периода от 1999 г. до 2004 г. за стойността на строежа между различните търговски обекти и жилищните такива, и за всеки обект определя корекция, включително за обектите, чието действително предназначение не се различава от първоначално предвиденото, като прилага критерия за разпределяне според площта. Центърът на публичните финанси на Krefeld установява процент на приспадане от 38,74 %, съответстващ на общата площ на сградата, чийто наем е облагаем, и определя сумата по ДДС, която следва да се възстанови на Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR на 950 EUR за 2004 г.

18. Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд, Дюселдорф) частично отменя този акт за определяне на допълнително данъчно задължение, с мотива че критерият за разпределяне според площта може да се приложи само по отношение на дължимия за разходите по поддръжката на сградата ДДС, извършени след 2004 г. Ето защо определя сумата по ДДС за възстановяване на Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR за 2004 г. на малко повече от 1 700 EUR.

19. Двете страни в главното производство подават пред Bundesfinanzhof ревизионна жалба срещу това решение.

20. Според запитващата юрисдикция, на първо място, спорът повдига въпроси, свързани с тълкуването на Съда в решение VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) на член 17, параграф 5 от Шеста директива.

21. Този съд най-напред напомня, че по повод на делото, по което е произнесено решение Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), в точка 21 от решението си Съдът приема, че „разбивката на [продажната цена] между частта, предназначена за упражняване на професионалните дейности и тази за лични разходи на данъчнозадълженото лице трябва да се направи въз основа на съотношенията на използването за икономическа дейност и използването за лични нужди през годината на придобиване, а не въз основа на географското разпределение“.

22. Като се основава на това решение, в своето решение от 17 август 2001 г. Bundesfinanzhof приема, че „[а]ко се извърши [...] придобиване или строителство на сграда [...] [с]с „смесено“ предназначение, [р]азпределението на сумите на платения за получени доставки данък не се допуска нито според „критерий за разпределяне въз основа на инвестицията“ [...], нито според елемент на връзка в пространството („географски“), а трябва обаче да се основава на „процентно“ разпределяне на използването на цялата сграда за облагаеми и необлагаеми доставки[...]“.

23. Вследствие на това решение германската данъчна администрация частично изменя предишната си практика и установява разграничение според това дали разглежданият ДДС се отнася или за стойността на придобиването, или за строителството на сградата, или за стойността на използването, обслужването и/или поддръжката ѝ. В първия случай приспадането се изчислява в зависимост от частта на сградата, използвана за нуждите на облагаемите доставки. Във втория случай приспадането продължава да бъде изчислявано в зависимост от частта от сградата, за която е начислен ДДС, тъй като критерият за разпределяне се използва само за определяне на обхвата на правото на приспадане по отношение на ДДС, от които са освободени стоки или услуги, които не могат да се свържат с точна част от сградата или които са свързани с общите части.

24. В този контекст запитващата юрисдикция поставя въпроса дали решение ВЛС Ваумаркт (C-511/10, EU:C:2012:689) не оспорва на свой ред съществуващата данъчна политика.

25. От една страна, тази юрисдикция отбелязва, че в посоченото решение Съдът е приел, че е възможно да се използва критерий за разпределяне и следователно метод за третиране на стоки и услуги със смесено предназначение, различен от предвидения в Шеста директива, основан върху оборота, само ако този метод не се прилага за всички случаи на смесено предназначение и ако той води до по-точно определяне на правото на приспадане. Според запитващата юрисдикция Съдът е приел, че член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота не е в съответствие с Шеста директива, доколкото с него се приемала система за изчисление на приспаданията за стоките със смесено предназначение, която по принцип се разграничава от критерия за разпределяне според оборота. При все това, що се отнася до условието, според което възприетият метод трябва да гарантира по-точно разпределяне на приспадането, запитващата юрисдикция посочва, че в настоящия случай това е изпълнено, защото приложението на критерия за разпределяне според площта в общ план е по-точен от критерия за разпределяне според оборота. Оттук следва, че трябва да се предпочете прилаганият от германската администрация и съдилища метод до постановяването на решение *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304), който се състои в определяне на това за коя част на сградата е начислен ДДС и да се приложи критерий за разпределяне само за останалите суми, отнасящи се до частите на сградата, които действително са със смесено предназначение, тъй като той водел до по-точни резултати от критерия за разпределяне според оборота.

26. От друга страна, запитващата юрисдикция посочва, че в решение ВЛС Ваумаркт (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 19) Съдът уточнява, че възможността за държава членка да използва метод за третиране на стоките и услугите със смесено предназначение, различен от предвидения в Шеста директива, се допуска само за „определена доставка, като строежа на сграда със смесено предназначение“. Вследствие на това тази юрисдикция, според която същият метод, а именно методът, основан на площта, трябва да се прилага за сумите по ДДС, свързани със строителството или с придобиването на сграда, а за сумите, отнасящи се до разходите за използването, обслужването или поддръжката ѝ, си задава въпроса дали подобно изравняване на режимите би било в съответствие с посоченото решение.

27. На второ място, запитващата юрисдикция установява, че макар Съдът вече да е приемал, че дадено законодателно изменение може да доведе до възникване на задължението за корекция на определени приспадания на ДДС, до настоящия момент той се е произнасял единствено по повод законодателни изменения, засягащи самото съществуване на правото на приспадане. При тези обстоятелства се поражда съмнение по въпроса дали член 20 от Шеста директива позволява на държава членка да изисква от данъчнозадължено лице корекция на ДДС поради изменение, въведено от същата държава в метода на третиране на стоките и услугите със смесено предназначение, който трябва да се приложи включително когато данъчнозадълженото

лице продължава да използва частите на сградата за извършване на облагаеми доставки съгласно първоначалното си намерение и не е допуснало неточности при изчислението на първоначалното приспадане, нито е извлякло неоправдани ползи от първоначално извършените приспадания.

28. На трето място, запитващата юрисдикция поставя въпроса дали при обстоятелствата по главното производство принципите на защита на оправданите правни очаквания и на правната сигурност не се противопоставят на корекцията на ДДС. Всъщност запитващата юрисдикция, първо, посочва, че член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота може да бъде недостатъчно точен, защото за всички случаи на смесено предназначение се отклонява от общото правило на член 17, параграф 5 от Шеста директива. Второ, тя посочва, че методът на третиране на стоките и услугите със смесено предназначение, използван от Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, за определени години е одобрен от компетентните административни и съдебни органи. Трето, запитващата юрисдикция уточнява, че националното законодателство не съдържа изрична разпоредба, предвиждаща, че влизането в сила на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота може да доведе до корекция на ДДС и не предвижда преходен режим. Накрая подчертава, че изменението на метода на третиране на стоките и услугите със смесено предназначение не е със задължителен характер, тъй като критерият за разпределяне според оборота продължава да се приема за разумна оценка по смисъла на член 15, параграф 4 от Закона за данъка върху оборота, макар след 1 януари 2004 г. да се прилага субсидиарно.

29. При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Съдът на Европейския съюз приема, че член 17, параграф 5, трета алинея от [Шеста директива] позволява на държавите членки да предвидят, че за целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част на данъка върху добавената стойност, платен по получени доставки във връзка с определена доставка като строителството на сграда със смесено предназначение, се прилага с предимство критерий за разпределяне, различен от посочения в член 19, параграф 1 от тази директива критерий, основан на оборота, при условие че избраният метод гарантира по-точно определяне на посочената подлежаща на приспадане част (решение VLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

- a) При придобиването или строителството на сграда със смесено предназначение трябва ли — с цел по-точно определяне на подлежащата на приспадане част от данъка — получените доставки, чиято цена спада към разходите за придобиване или производство, да се категоризират първо според вида на доставките, за чието извършване се използват (облагаеми или освободени), а само данъкът по останалите след тази категоризация доставки да се разпределя според критерий за площта или оборота?
- b) Принципите, изведени от Съда на Европейския съюз в решение VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), и отговорът на предходния въпрос важат ли и за данъка по получени доставки във връзка с използването, обслужването или поддръжката на сграда със смесено предназначение?

2. Трябва ли член 20 от [Шеста директива] да се тълкува в смисъл, че предвидената в тази разпоредба корекция на първоначално приспаданата сума следва да се прилага и в хипотезата, при която данъчнозадълженото лице е определило подлежащата на приспадане част на данъка по получени доставки във връзка със строителството на сграда със смесено предназначение по метода на оборота, който е предвиден в член 19, параграф 1 от тази директива и е допустим съгласно националното право, но впоследствие в периода на корекция държавата членка е предвидила да се прилага с предимство друг критерий за разпределение?

3. При утвърдителен отговор на предходния въпрос: принципите на правна сигурност и защита на оправданите правни очаквания пречка ли са за прилагането на член 20 от [Шеста директива], когато за случаи като описания по-горе държавата членка нито изрично е предвидила да се коригира приспаданата сума, нито е приела преходни правила, а Bundesfinanzhof е признал по принцип за подходящ метода на оборота, приложен от данъчнозадълженото лице при определянето на подлежащата на приспадане част от данъка?“.

30. Тези въпроси са предмет на писмени становища, представени от германското правителство и от правителството на Обединеното кралство, както и от Европейската комисия. Те са изслушани и в хода на съдебното заседание, проведено на 9 юли 2012 г.

IV – Анализ

A– Предварителни бележки

31. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали уточненията относно обхвата на решение VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) по повод начините на изчисление на приспадането на ДДС, свързано, от една страна, със стойност на строителството и реализирането на сграда с т.нар. „смесено предназначение“, т.е. предназначение, включващо както доставки, подлежащи на приспадане (като например наеми за търговски нужди, сключени за някои части на сградата), така и доставки, които не предоставят това право (като например наеми за жилищни нужди) (първи въпрос, буква а), и от друга страна, стойности на използване и поддръжка на сградата (първи въпрос, буква б). Този въпрос засяга основно тълкуването на член 17, параграф 5 от Шеста директива.

32. С втория и третия си въпрос, които според мен трябва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска да се установи какви са ограниченията, наложени или от член 20, параграф 2 от Шеста директива, или от принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания на правото на държава членка да изисква от данъчнозадължено лице вследствие на законодателно изменение относно начините за изчисление на приспадането на ДДС корекция на ДДС във връзка с приспаданията на извършени преди влизането в сила на това изменение.

33. Макар тези въпроси преди всичко да се съсредоточават върху данъчното третиране на сграда със смесено предназначение като разглежданото в главното производство, следва обаче да се отбележи, че както е видно от мотивите на преюдициалното запитване и становищата на заинтересованите страни, настоящото дело събужда известен брой опасения относно съвместимостта на национална разпоредба като член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота, въведена след 1 януари 2004 г., както от гледна точка на член 17, параграф 5 от Шеста директива, така и с принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания.

34. С изключение на незначителни нюанси, тези опасения са идентични с повдигнатите по делото, по което е произнесено решение VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), по което запитването е също от Bundesfinanzhof при подобни обстоятелства. В основата на това дело, засягащо по-точно начините на изчисляване на приспадането на ДДС, свързано със стойността на строителството на сграда със смесено предназначение, също е законодателното изменение, внесено с член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота за начините на изчисление на приспадането на ДДС, приложимо за всички стоки и услуги със смесено предназначение, което поставя критерият за разпределяне въз основа на оборота в „подчинена

позиция“⁴, докато според разпоредбите и целта на Шеста директива този критерий по принцип трябва да бъде с предимство, както ще напомня по-нататък.

35. В решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 17 и 18) Съдът наистина приема, че „обстоятелството, че на държава членка е позволено да приеме законодателство като описаното от запитващата юрисдикция, което се отклонява най-общо от правилата, установени в член 17, параграф 5, първа и втора алинея, както и в член 19, параграф 1 от Шеста директива, би довело до нарушение на тази директива“, като уточнява, че „това се потвърждава и от целта на член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, чиито разпоредби се прилагат в определени случаи [...]“.

36. При все това нито германското правителство, нито, изглежда, Bundesfinanzhof не правят заключение от тази констатация, която изрично се отнася до приемането от страна на законодателя на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота, чието приложение още веднъж се оспорва в делото по главното производство.

37. Както ще обясня по-нататък, при това положение констатацията, направена от Съда в точки 17—19 от решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), означава, че Федерална република Германия е нарушила съответните разпоредби на Шеста директива, което на свой ред трябва да доведе до неприложимост за частноправните субекти на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота. Тази последица следователно в голяма степен прави излишен отговора на поставените от запитващата юрисдикция въпроси, които ще разгледам подробно само при условията на евентуалност.

Б– По главното искане за тълкуване на член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива и неприложимостта на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота

38. ДДС, чиято тежест изцяло се поема от крайния потребител, се характеризира с неутралност на всички етапи на производството и разпределението. До стадия на крайния потребител данъчнозадължените лица, които участват в процеса на производство и разпределение, превеждат на данъчната администрация начисления на клиентите си ДДС (ДДС, събран по извършени доставки), като се приспада платеният на техните доставчици ДДС (подлежащ на приспадане ДДС по получени доставки).

39. По силата на член 17, параграф 2 от Шеста директива, когато данъчнозадължено лице получава стоки или услуги за извършването на сделки с обложени извършени доставки, му се предоставя правото на приспадане на ДДС, заплатено при придобиването на посочените стоки или услуги. Както Съдът многократно е посочвал, правото на приспадане, което незабавно се упражнява по отношение на целия данък, начислен по получените доставки, е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава⁵.

40. Възможно е затруднения да възникнат в случаите на стоки и услуги със „смесено предназначение“, когато, след като придобие стоки или услуги в рамките на икономическата си дейност, данъчнозадълженото лице ги използва частично за облагаемите си доставки и частично за други цели.

4 — Какъвто е изразът, използван от генералния адвокат Cruz Villalón в точка 44 от заключението му по дело BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245).

5 — Вж. по-специално решения Securita (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25) и Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 22).

41. Както вече съм посочвал, Шеста директива предвижда две категории разпоредби относно смесеното предназначение⁶.

42. В настоящото дело обаче се разглежда само една категория. Касае се за тази, към която принадлежи член 17, параграф 5 от Шеста директива⁷.

43. Предвиденият в тази разпоредба режим засяга ДДС, начислен по получените доставки за разходи, свързани изключително с извършени доставки, някои от които дават право на приспадане и други, поради това че са освободени, не дават такова право⁸. Такъв е случаят, както в делото по главното производство, на разходите, свързани с наем на сграда, използвана както за търговски нужди (облагаеми), така и за жилищни нужди (освободени).

44. В такъв случай съгласно член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива приспадането се допуска само за частта от ДДС, която е пропорционална на първата категория облагаеми доставки⁹.

45. По силата на член 17, параграф 5, втора алинея от Шеста директива подлежащата на приспадане сума се изчислява като пропорция, определена съгласно член 19 от същата директива¹⁰, а именно критерий за разпределяне според оборота.

46. Както обаче Съдът уточнява, член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, който започва с думата „обаче“, разрешава дерогация от правилото, предвидено в първа и втора алинея от същия член¹¹.

47. Всъщност този член позволява на държавите членки да избират един от другите методи за определяне на правото на приспадане, изброени в трета алинея от него, сред които по-специално възможността да „разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите“ (член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) и които според Съда включват критерия за разпределяне според площта на частите на сградата със смесено предназначение¹².

48. Член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива трябва обаче да се разглежда като дерогация от първата и втората алинея от посочения член¹³.

49. При упражняването на предоставените им с тази разпоредба правомощия държавите членки трябва да зачитат полезното действие на член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, както и принципите, стоящи в основата на общата система на ДДС, по-конкретно принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност¹⁴.

50. Следователно правомощията на държавите членки по отношение на приемането на метод на изчисление на приспадането на ДДС, различен от този според оборота, са ограничени.

6 — Вж. заключението ми по дело Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, т. 23—30).

7 — Втората категория, която не е засегната в настоящото дело, включва използването на стоки и услуги за стопански операции, даващи право на приспадане и за цели извън предмета на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице.

8 — Вж. в този смисъл решения Securita (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 33) и Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 26 и 27).

9 — Вж. по-специално решения Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 53), Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, т. 17), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 13) и Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, т. 28).

10 — Решения Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, т. 18), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 14) и Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, т. 29).

11 — Вж. решения Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, т. 19) и BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 15).

12 — Вж. решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 24).

13 — Решения BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 16) и Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, т. 18).

14 — Вж. решения BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 16 и 22), Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, т. 52) и Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, т. 27).

51. Както е видно по-специално от решения VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) и Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), упражняването на предоставената на държавите членки възможност, изглежда, е подчинена на изпълнението на две кумулативни условия.

52. Първо, държавата членка трябва да е избрала един от методите на изчисление, различен от метода, основан на оборота за „определена сделка“¹⁵ или поне „в определени случаи“¹⁶, или като се имат предвид „присъщите специфични характеристики на дейностите“¹⁷. С други думи и при всички случаи алтернативният метод на изчисление не трябва да се смята за обща дерогация от този според оборота¹⁸.

53. Второ, избраният алтернативен метод трябва да гарантира по-точно определяне на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки¹⁹, в сравнение с прилагането на метода, основан на оборота²⁰.

54. Според разсъждението на Съда в решение VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) тези две условия, изглежда, конкретизират опазването на целта, предмета и принципите на Шеста директива, като всъщност позволяват да се гарантира спазването на принципа на неутралност и постигане на по-голяма точност при изчисляването на обхвата на правото на приспадане, и то винаги когато това е оправдано, без да се нарушава основната структура на системата за изчисление на приспадането на ДДС, която почива на предимството на принципа, предоставено на критерия за разпределяне според оборота²¹.

55. Според мен единствено при спазване на тези условия на държава членка може да бъде разрешено да избира метод на изчисление за обхвата на правото на приспадане за стоки или услуги със смесено предназначение, различен от този според оборота, както е предвиден в член 17, параграф 5, трета алинея буква в) от Шеста директива.

56. Макар запитващата юрисдикция да прави някои разсъждения за първото от посочените условия, тя не задава пряко на Съда въпроса относно последствията от неизпълнението на това условие от страна на Федерална република Германия, констатация, която обаче е видна в точки 17—19 от решение VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. По-точно, от една страна, единствено от ъгъла на изчислението на правото на приспадане, свързано с разходите за поддръжка на сграда със смесено предназначение, запитващата юрисдикция иска да се установи дали ако се приеме, че е възможно да се приложи метод за изчисление на приспадането на ДДС, различен от критерия за разпределяне според оборота, по отношение на посочените разходи, като метода, приложим за стойността на строителството на посочената сграда, разглеждана в дело VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), това разширение винаги ще изпълнява условието за „определена доставка“.

58. От друга страна, ако е вярно, че в контекста на третия въпрос, поставен пред Съда, запитващата юрисдикция посочва крайно общия характер на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота, въпросите ѝ в това отношение се ограничават от спазването на принципа на правна сигурност, в случай че тази разпоредба включва имплицитно правило с обратно действие за корекция на приспадането на първоначално внесените от данъчнозадълженото лице ДДС.

15 — Решение VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 19 и 24).

16 — Пак там (т. 18 и 20).

17 — Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, т. 29).

18 — Решение VLC Baumarkt (C 511/10, EU:C:2012:689, т. 17).

19 — Решение VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 18, 24 и 26, както и диспозитивът на решението).

20 — Вж. също решение Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, т. 32).

21 — Вж. в този смисъл заключението на генералния адвокат Cruz по дело VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, т. 44).

59. За сметка на това запитващата юрисдикция не иска никакви разяснения, свързани с обстоятелството, че Федерална република Германия не е запазила такива, каквито са разпоредбите на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота и второстепенния характер на критерия за разпределяне според оборота, произтичащ от тази разпоредба, след постановяването на решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

60. С други думи, запитващата юрисдикция, изглежда, прави прочит на решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), като се абстрахира от общия текст на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота, „сякаш“ Съдът е позволил на германския законодател да даде предимство на метод на изчисление, различен от критерия за разпределяне според оборота, без друго условие освен по-точния характер на приложимия алтернативен метод на изчисление.

61. Вярно е, че решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) съдържа известен брой двусмислия.

62. От ъгъла, който ни интересува на този етап, трябва да се посочи, че диспозитивът на това решение посочва, че докато на държавите членки е позволено да дават предимство на критерий за разпределяне, различен от този според оборота за определена доставка, каквато е строителството на сграда със смесено предназначение, „при условие че избраният метод гарантира по-точно определяне на подлежащата на приспадане част“, то в точка 19 от него се добавя, че това е позволено „при зачитане на стоящите в основата на общата система на ДДС принципи“.

63. По отношение на точки 16—18 от посоченото решение това уточнение, изглежда, включва спазване на основната структура на системата на изчисление на приспадането на ДДС, която почива на предимството на принципа, предоставен на всички случаи на смесено предназначение — критерия за разпределяне според оборота или във всеки случай — изключването на второстепенния характер на този критерий, характер, който обаче е следствие от член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота.

64. Да се третира критерият за оборота, както прави това германското правителство, като „последна и субсидиарна възможност“²², след като всички други методи за третиране са изчерпани, без да се посочат доставките със смесено предназначение, означава да се наруши общото правило, предвидено в член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, и нейната цел, „прогласена в дванадесето съображение от нея, според което изчисляването на подлежащата на приспадане част трябва да се прави по подобен начин във всички държави членки“²³.

65. Наистина член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива предвижда, че държава членка може да „разреша или да задължи данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на база на използването на всички или на част от стоките и услугите“.

66. С риск да се отнеме полезното действие на член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, това разрешение не означава обаче, че изчисляването на приспадането на ДДС трябва да се извършва според действителното предназначение на *всички* стоки и услуги със смесено предназначение. Член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива просто

22 — Според думите на генералния адвокат Cruz Villalón по дело BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, т. 52).

23 — Решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 17).

позволява, както правителството на Обединеното кралство изтъква по същество в писменото си становище, че използването на метода за действително предназначение може да засегне определена стока или услуга в нейната цялост или частично в зависимост от различното използване при извършените доставки.

67. Разрешението, предоставено от член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива, според мен следователно съдържа предварителен ясен и точен избор от страна на държавата членка на съответните доставки. Така член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота се прилага без разлика за всички стоки или услуги със смесено предназначение и общо предвижда, че използването на критерия за разпределяне според оборота „е допустимо, когато не е възможно друго причисляване според икономически критерий“ без друго определение, което нарушава Шеста директива, както основателно посочва Комисията.

68. Според германското правителство Bundesfinanzhof след решението от 7 май 2014 г. тълкувал член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота в съответствие с Шеста директива в смисъл, че критерият за разпределяне според оборота е позволен, когато никаква *по-точна икономическа свързаност* не е възможна.

69. Вярно е, че подобно съответстващо тълкуване ограничава броя на алтернативните методи за третиране до методите, които гарантират по-точен резултат от този, произтичащ от прилагането на критерия за разпределяне според оборота.

70. Целта му обаче е само да изпълни второто условие, поставено от съдебната практика ВЛС Ваумаркт (C-511/10, EU:C:2012:689). За сметка на това не премахва субсидиарния характер на критерия за разпределяне според оборота вследствие от член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота. Подобен субсидиарен характер остава в противоречие с първото условие, произтичащо от това решение относно превъзходството на посочения критерий за разпределяне, при липса на различен избор и друг метод на приспадане от държава членка по силата на член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива.

71. Доколкото изглежда особено трудно да се съгласуват член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива и член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота чрез метода на съобразеното тълкуване, което запитващата юрисдикция трябва поне да провери²⁴, то тази юрисдикция трябва да гарантира пълното действие на първата от двете разпоредби и на своя глава да остави втората неприложена²⁵.

72. В резултат на това, докато националният законодател недвусмислено не заяви случаите на стоки или услуги със смесено предназначение, за които се прилага метод за действително разпределяне, и при условие че този метод осигурява по-точен резултат, критерият за разпределяне според оборота, използван от жалбоподателя в главното производство въз основа на ясните и безусловни разпоредби на член 17, параграф 5, първа алинея и член 19, параграф 1 от Шеста директива, трябва да може да се противопоставя на германските данъчни органи.

73. С други думи, смятам, че предвид несъвместимостта на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота с Шеста директива трябва да се счита, че Федерална република Германия не е упражнила адекватно предоставената ѝ от член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива възможност, което означава, че в тази държава членка е приложим единствено критерият за разпределяне според оборота.

24 — Напомням, че задължението за съобразено тълкуване на националното право по отношение на правото на Съюза не може по-конкретно да служи за тълкуване *contra legem* на националното право: вж. по-специално Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, т. 55) и Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, т. 39).

25 — Вж. в този смисъл решение Taricco и др. (C-105/14, EU:C:2015:555, т. 49 и цитираната съдебна практика).

74. При тези условия отправените от запитващата юрисдикция въпроси относно прилагането на метод за изчисляване на обхвата на правото на приспадане, алтернативен на критерия за разпределяне според оборота, не са допустими, тъй като последният трябва да се прилага във всички случаи на смесено предназначение и каквито и да са разходите за получени доставки. Освен това е очевидно, че не е необходима никаква корекция на освободените от ДДС получени доставки поради влизането в сила на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота, понеже жалбоподателят в главното производство не може да бъде упрекнат за прилагането на тази разпоредба.

75. Ето защо предлагам на Съда да постанови, че член 17, параграф 5, първа алинея и член 19, параграф 1 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не позволяват на държава членка да предоставя предимство системно и без разлика за всички стоки и услуги със смесено предназначение на какъвто и да било метод на изчисляване на правото за приспадане на ДДС по получени доставки, различен от критерия за разпределяне според оборота, приложим с предимство по силата на посочените разпоредби. При липса на ясно идентифициране на доставките, за които се прилагат алтернативните методи за изчисляване, които трябва да гарантират по-точен резултат от този от прилагането на критерия за разпределяне според оборота, съответната държава членка не може да наложи на данъчнозадължените лица прилагането на тези други методи.

76. В случай че Съдът не приеме предходния анализ и отговора, който му предлагам, ще разгледам при условията на евентуалност трите поставени от запитващата юрисдикция въпроса.

В– По първия преюдициален въпрос при условията на евентуалност

77. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали ДДС по получените доставки за сграда със смесено предназначение трябва да се прилага съответно за облагаемите и необлагаемите доставки във връзка с ползването на сградата, като единствено свързаният с необлагаемите доставки ДДС (по-специално общите части на сградата) трябва да се разпредели според критерий за общо разпределяне (според площта или оборота) или дали, напротив, критерият за разпределяне (според площта или оборота) се прилага за всички свързани със сградата доставки.

78. Запитващата юрисдикция разделя този въпрос според това какво засяга разходите по получените доставки — от една страна, стойността на придобивания и строителство на сградата със смесено предназначение (вече разглеждано по делото, по което е постановено решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) и от друга страна, стойността на поддръжката на посочената сграда (което не е било част от поставения от Bundesfinanzhof въпрос по посоченото дело).

79. Това разграничение в зависимост от естеството на разходите, направени за получени доставки, изглежда, че е породено според обясненията на запитващата юрисдикция от тълкуването, дадено от германските данъчни юрисдикции и органи в точка 21 от решение Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Според това тълкуване разходите за придобиване или за строителство на сграда със смесено предназначение могат да бъдат разпределени само на пропорционален принцип на използване на сградата за целите на облагаеми или освободени доставки, а не в зависимост от площта на тази сграда, докато за разходите за поддръжка на сградата услугите в основата на тези разходи по принцип имат по-тясна връзка с площта на сградата, отколкото с оборота, реализиран на тази площ.

80. Този въпрос, изглежда, също така се основава на ново двусмислие или най-малкото — на редакционна грешка на мотивите на решение BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. Всъщност, докато по същество точки 24 и 26, както и диспозитивът на посоченото решение посочват, че методът за изчисляване на обхвата на правото на приспадане, избран от държавата членка по силата на член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, трябва да гарантира „по-точно“ определяне на пропорцията на приспадане на ДДС по получените поръчки от това, произтичащо от прилагането на критерия за разпределяне според оборота, то точка 23 от същото решение споменава, че това изчисляване трябва да бъде „възможно най-точно“.

82. Макар да не става ясно от преюдициалното запитване, от анализа на запитващата юрисдикция, изглежда, следва, че първата част на предложената от нея алтернатива, т.е. прилагането на критерий за разпределяне, основан на член 17, параграф 5, първа или трета алинея от Шеста директива само за частите на сградата, които действително имат смесено предназначение, може да предостави още по-точен резултат от този от изчисление, основано на прилагането на подобен критерий за цялата сграда.

83. Следователно тук трябва да се уточни, че когато дадена държава членка упражнява възможността, предоставена от член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, тя трябва да избере възможно най-точния метод за изчисление или просто метод, гарантиращ по-точно определяне на обхвата на правото на приспадане от метода, който произтича от критерия за разпределяне според оборота²⁶.

84. Необходимо е да направя три коментара по анализа на запитващата юрисдикция.

85. Първо, разграничението, извършено от запитващата юрисдикция, което почива на тълкуването на решение *Armbrrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304), не ми се струва приложимо в контекста на член 17, параграф 5 от Шеста директива, което за разлика от положението в основата на това решение засяга единствено доставките, извършени от данъчнозадължени лица за професионални цели.

86. Всъщност, както уместно изтъква правителството на Обединеното кралство в писменото си становище, решение *Armbrrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) засяга въпроса дали лице, продало сграда, използвана едновременно за лични и търговски нужди, трябва да декларира ДДС върху частта от сградата, използвана за лични нужди. След като напомня, че лице, извършващо лични доставки, не действа като данъчнозадължено лице, в точка 21 от посоченото решение Съдът уточнява, че „разбивката на [продажната цена] между частта, предназначена за упражняване на професионалните дейности, и тази за лични разходи на данъчнозадълженото лице трябва да се направи въз основа на съотношенията на използването за икономическа дейност и използването за лични нужди през годината на придобиване, а не въз основа на географското разпределение“, т.е., с други думи, в зависимост от използването на различните площи на сградата.

87. Тази преценка, както е видно от препращането на точка 21 от решение *Armbrrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) към точка 50 от заключението на генералния адвокат *Jacobs* по същото дело (C-291/92, EU:C:1995:99), изглежда обоснована, за да се предотврати, предвид примерите, предоставени от генералния адвокат, рискът от двойно данъчно облагане, който пораждало „предназначението на частното ползване [въз основа на] неизменно географско разделение на собствеността“, без така да позволи засегнатото лице да използва механизма за компенсация, предвиден в член 20, параграф 2, от Шеста директива, в случай на последващи промени в използването на пространството.

26 — В този смисъл е и тълкуването на Обединеното кралство на разсъжденията в основата на първия преюдициален въпрос, поставен от запитващата юрисдикция.

88. В решението си по делото, по което е постановено решение Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, т. 54), Съдът впрочем отхвърля невъзможността да се избере разбивка в зависимост от площите на сградата, посочена в точка 21 от решение Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), с мотива че положението по това дело засяга части и площ на сграда, „предназначена за използване за професионални цели“, т.е. за доставки, всички от които попадат в приложното поле на ДДС и за които винаги е възможна корекция.

89. Противно на твърденията на запитващата юрисдикция точка 21 от решение Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) не създава никакви пречки държава членка да разреши или да изиска разбивка на ДДС по получени доставки в зависимост от използването на различните площи на сградата в положение като това в делото по главното производство.

90. Второ, що се отнася до двусмислието, породено от текста на точка 23 от решение ВЛС Ваумаркт (C-511/10, EU:C:2012:689), то може да се отстрани след обикновен прочит на диспозитива на решението и други точки от мотивите. Според тях изискването е само методът на изчисляване на приспадането на ДДС, избран от държава членка за дадена доставка, въз основа на възможността, предоставена от член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, да гарантира по-точен резултат, а не възможно най-точен, от този, който произтича от прилагането на критерия за разпределяне според оборота.

91. При упражняване на свободата на преценка, която държавите членки запазват, когато избират един от методите за изчисляване, предвидени в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, не може да се изисква те да използват този, който предлага възможно най-точен резултат, при условие че избраният метод гарантира спазването на принципа на неутралност и че освен това държавата членка смята, че има предимства от гледна точка на административно облекчение.

92. Всъщност, доколкото критерият за разпределяне според оборота, избран от законодателя на Европейския съюз, вече почива на някои опростявания, гарантиращи справедливо изчисляване на окончателното приспадане с разумна степен на точност²⁷, упражняването от страна на държава членка на правото на избор на друг критерий или метод не може, с риск да се лиши от полезно действие тази възможност, да се подчинява на задължението да идентифицира метода, гарантиращ възможно най-точен резултат предвид множеството случаи, с които се сблъскват националните данъчни администрации.

93. Както твърдят Комисията и правителството на Обединеното кралство, оттук следва, че дадена държава членка свободно може да избере критерий за разпределяне в зависимост от използването (облагаемо или освободено) на всички части на сградата със смесено предназначение или при необходимост — да свърже разходи по получени поръчки с определени части на сградата освен тези, които не може, тъй като са предмет на прилагане на критерий за разпределяне.

94. Следователно смятам, че трябва да се отхвърлят твърденията на германското правителство, според които изборът на пряко предназначение на разходите на определени части на сградата (със смесено предназначение) не представлява друг „критерий за разпределяне“ съгласно член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, според тълкуването на решение ВЛС Ваумаркт (C-511/10, EU:C:2012:689), и че в този случай само член 17, параграф 2 от Шеста директива можел да се приложи, като параграф 5 от него е уместен само за разходите, които не могат да бъдат свързани с индивидуализирани части на сградата, както направените за поддържането на общите части разходи.

27 — Вж. в този смисъл заключение на генералния адвокат Cruz Villalón по дело ВЛС Ваумаркт (C-511/10, EU:C:2012:245, т. 33).

95. Готов съм да се съглася, че прякото предназначение не отразява процента на използване, противно на методите, основани на пропорция на разпределяне. Следва обаче да се припомни, че член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива предоставя на държавите членки възможността да задължат или да разрешат на данъчнозадълженото лице да извърши приспадане в зависимост от предназначението на *всички или част* от въпросните стоки и услуги. Каквото и да твърди германското правителство, хипотезата за прякото предназначение на разходите, свързани с някои части от сградата със смесено предназначение, добре се вписва в контекста на използването на възможността, предвидена в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива.

96. Третата ми и последна забележка засяга обхвата на понятието „определена доставка“ по смисъла на решение VLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. В точки 19 и 26 от това решение, както и в неговия диспозитив Съдът уточнява, че „строителството на сграда със смесено предназначение“ представлява такава доставка. Както твърди и Комисията, това обаче не означава, че използването и поддръжката на подобна сграда са изключени от упражняването на възможността, предоставена на държавите членки от член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива. Нито от член 17, параграф 5 от Шеста директива, нито от практиката на Съда не произтича разграничаване между разходите за придобиване на сграда със смесено предназначение и свързаните с използването или поддръжката ѝ разходи.

98. Не виждам и причина защо да е забранено на дадена държава, която вече е избрала прилагане на метод, различен от критерия за разпределяне според оборота за приспадане на ДДС за разходите за изграждане и закупуване на сграда със смесено предназначение, да прилага този метод за изчисляване на ДДС, което подлежи на приспадане, относно свързаните с използването или поддръжката на подобна сграда разходи.

99. Решаващото условие според мен, в съответствие с принципите, залегнали в основата на общата система на ДДС от Шеста директива, е изборният метод да гарантира по-точен резултат от изчисляването на размера на правото на приспадане от този от прилагането на критерия за разпределяне според оборота.

100. Следователно, ако дадена държава членка счита, че това е обичайна практика за използване и поддръжка на сграда със смесено предназначение например поради обстоятелството че разходите за тези операции имат по-тясна връзка с площите на сградата от оборотите, генерирани от различните части на сградата, по мое мнение няма причина тази държава членка да използва за този вид доставки възможността, предоставена ѝ от член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива.

101. При условие че съответната държава членка се е съобразила с принципите, залегнали в общата система на ДДС, то тогава запитващата юрисдикция трябва да провери дали при изчисляването на приспадането на ДДС, свързано с покриване на разходите за използване, запазване и поддръжане на сграда със смесено предназначение, методът на изчисляване според площта гарантира по-точен резултат от този, предлаган от критерия за разпределяне според оборота.

Г– По втория и третия преюдициален въпрос при условията на евентуалност

102. С втория си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали на дадена държава е разрешено да изисква от данъчнозадължено лице въз основа на член 20 от Шеста директива да коригира първоначално извършено приспадане на ДДС, в случай че по време на периода за корекция държавата членка дава предимство на критерий за разпределяне на ДДС по получени доставки за строителство на сграда със смесено предназначение пред критерия за разпределяне (според оборота), приложим към момента на първоначалното приспадане.

103. Както е видно от мотивите на преюдициалното запитване, въпросите на запитващата юрисдикция са част от контекст, в който първоначално извършеното приспадане от жалбоподателя по главното производство засяга пет години (а именно 1999—2003 г.), предшестващо това, след което член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота влиза в сила (а именно на 1 януари 2004 г.) и когато както след влизането в сила на тази разпоредба съответните пропорции на облагаемо използване и необлагаемо използване не се променят.

104. При утвърдителен отговор на втория въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи с третия въпрос дали принципите на правна сигурност и защита на оправданите правни очаквания все пак не позволяват прилагане на подобна корекция, докато тя не следва изрично от националното право и не е съпроводена от преходен режим.

105. Независимо от въпроса за прилагане със задна дата на корекцията, германското правителство и правителството на Обединеното кралство считат, че дадена държава членка има право да наложи корекция вследствие на законово изменение относно начините на изчисление на приспадането на ДДС по получени доставки. Комисията поддържа обратното, при положение че на данъчнозадълженото лице не е предоставено неоправдано предимство и неутралността на ДДС е съхранена.

106. Ако правото на приспадане се упражнява незабавно за всички данъци, начислени по получени доставки, и по принцип не може да бъде ограничено²⁸, Шеста директива въвежда и правила за корекция на първоначално приспаданат ДДС, които са неразделна част от режима за приспадане на ДДС, установен с посочената директива²⁹.

107. Член 20, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че първоначално извършеното приспадане се коригира по определените от държавите членки начини, по-специално когато приспадането надвишава или е по-малко от това, което данъчнозадълженото лице е било в правото си да извърши, или когато след декларацията са настъпили изменения на елементите, взети предвид за определяне на размера на приспадането.

108. Член 20, параграф 2 от Шеста директива предвижда, че за дълготрайни активи корекциите се разпределят за период от пет години, включително годината на придобиване или производство на стоките. Годишната корекция се извършва само по отношение на една пета от начисления върху дълготрайните активи ДДС. *Тази корекция е направена в съответствие с изменението на правото на приспадане, настъпило през следващите години, в сравнение с това на годината, през която стоките са били придобити или произведени.*

28 — Вж. по-специално решение Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 32 и цитираната съдебна практика).

29 — Вж. по-специално решения Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 50) и Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, т. 33).

109. Същата тази разпоредба разрешава на държавите членки да разпрострат в рамките на 20 години периода за корекция, що се отнася до недвижимите имоти³⁰.

110. Съгласно практиката на Съда всъщност предвидените в тази директива правила в областта на корекцията на приспаданията целят да *увеличат точността на приспаданията, така че да се осигури неутралитетът на ДДС по начин, по който осъществяването на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за получаването на обложени с такъв данък доставки*. Ето защо с тези разпоредби посочената директива цели да се *установи тясна и пряка връзка между правото на приспадане на ДДС по получени доставки и използването на получените стоки и услуги за целите на облагаеми доставки*³¹.

111. Що се отнася по-специално до недвижимите имоти, които често се използват няколко години, през които предназначението им може да се промени, Съдът уточнява, че периодът за коригиране на приспаданията *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 декларация³².

112. Съгласно член 20, параграф 1, буква а) от Шеста директива първоначално извършеното приспадане се коригира, когато приспадането надвишава или е по-малко от това, което данъчнозадълженото лице е било в правото си да извърши, или когато според параграф 2 от нея относно недвижимите имоти в зависимост от *измененията* на правото на приспадане, настъпили през годините след тази, през която е получено или извършено.

113. По-специално въз основа на член 20, параграф 2 от Шеста директива в решение *Gemeente Leusden и Holin Groep (C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 53)* Съдът приема, че корекцията на първоначално приспадат ДДС може да произтича от законодателно изменение на правото на приспадане, съответстващо на изменението на изменението на правото на избор за облагане на извършена доставка, която по принцип е освободена.

114. В своите коментари Комисията подкрепя по същество, че подобна корекция обаче трябва да бъде позволена само в контекст, в който изменението променя облагаемостта или не на въпросната доставка, т.е. когато засяга самото съществуване на правото на приспадане. Само в тези случаи съществувал риск, че данъчнозадълженото лице може да получи предимство или неоправдано неизгодна позиция.

115. Този подход, който се стреми да благоприятства една от целите на корекцията, обаче, изглежда, не се съобразява с указанията на Съда, според които корекцията на приспаданията има за цел увеличаване на точността на приспаданията или позволява да се избягват неточности при изчисляването на приспаданията.

30 — Съгласно член 15а от UStGЗакон за данъка върху оборота Федерална република Германия избира период за корекция от десет години.

31 — Вж. по-специално решение *Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 57)* и *Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, т. 34)* (курсивът е мой).

32 — Вж. в този смисъл решение *Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 25)* и определение *Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, т. 20)* (курсивът е мой).

116. Очевидно е, че корекцията трябва да настъпи, когато дадена държава членка изменя облагаемия или необлагаемия характера на дадена извършена доставка, като се спазват разпоредбите на Шеста директива. Няма никакво съмнение относно задължителния характер на тази корекция³³.

117. Член 20 от Шеста директива не е пречка държава членка да изисква такава корекция да се извърши, когато последната е избрала да се променят начините за изчисляване на обхвата на правото на приспадане, като в съответствие с член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива и с принципите на общата система на ДДС избира метод, който гарантира по-точен резултат, отколкото този, който би се получил при прилагането на критерия за разпределяне според оборота.

118. Всъщност в подобен случай корекцията увеличава точността на приспаданията, които трябва да се извършат през годините, през които разходите за придобиването на недвижимия имот се амортизират³⁴.

119. Освен това, както изтъква правителството на Обединеното кралство на съдебното заседание, да се позволи на данъчнозадължено лице, както поддържа Комисията, да продължи да използва критерия за разпределяне според оборота за целия период на коригиране на недвижимия имот, когато държавата членка е приела законодателно изменение, даващо предимство на прилагането на алтернативен метод на изчисление, гарантиращ по-точен резултат, би дало предимство на данъчнозадължените лица, придобили недвижими имоти преди влизането в сила на това законодателно изменение. В действителност в такива случаи въпреки законодателно изменение годишната корекция все още може да се изчислява за целия период на коригиране (5 до 20 години според държавите членки) в зависимост от метода, който дава по-малко точен резултат, приложим по-рано за доставки на придобиване или строителство на такива стоки.

120. Следователно смятам, че член 20 от Шеста директива не представлява пречка дадена държава членка да изиска от данъчнозадължено лице да коригира първоначално извършеното приспадане на ДДС по получени доставки, свързани със строителни разходи за построяване на сграда със смесено предназначение, в случай че тази държава членка по законодателен път предпочита за периода на коригиране критерий за разпределяне, който гарантира по-добри резултати за приспадане на ДДС от тези, които би дал приложимият към момента на първоначалното приспадане критерий за разпределяне.

121. Упражняването на такова правомощие от дадена държава членка не я освобождава обаче от спазване на принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания на данъчнозадължените лица, част от правния ред на Съюза³⁵.

122. Колкото до първия от тези принципи, той изисква, от една страна, правните норми да бъдат ясни и точни, а от друга страна, прилагането им да е предвидимо за правните субекти³⁶.

33 — Вж. в този смисъл решение *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 30) и определение *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, т. 23).

34 — Ще припомня, че специалният режим за коригиране, предназначен за дълготрайните активи, и по-специално недвижими имоти, се обяснява с дълготрайния характер на съответната стока и едновременната амортизация на разходите за нейното придобиване: вж. в това отношение по-специално решение *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 55 и цитираната съдебна практика).

35 — Вж. в този смисъл решения *Gemeente Leusden et Holin Groep* (C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 57) и „*Goed Wonen*“ (C-376/02, EU:C:2005:251, т. 32), както и *Salomie и Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 30).

36 — Решение *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 28).

123. Принципът на правна сигурност се налага с особена строгост, когато става въпрос за правна уредба, която може да породи финансови задължения, за да се позволи на заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага³⁷.

124. Освен това Съдът вече е постановил, че принципът на правна сигурност създава пречки, освен при наличие на извънредни обстоятелства, оправдани от цели от общ интерес, националният законодател да определя влизането в сила на общностните актове да предшества публикуването им³⁸.

125. В конкретния случай запитващата юрисдикция изтъква известен брой обстоятелства, които я карат да се съмнява в спазването на този принцип.

126. Освен изложените съображения в анализа ми по главното искане, напълно споделям довода на запитващата юрисдикция, според който член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота е недостатъчно точен, за да внуши, че е важно да се извърши корекция на ДДС по получени доставки относно вече предоставени приспадания за годините преди влизането в сила на тази разпоредба.

127. Всъщност, както посочва запитващата юрисдикция, тази разпоредба изобщо не се позовава на член 15а от Закона за данъка върху оборота, който представлява нормата за транспониране в националното право на член 20 от Шеста директива³⁹.

128. Доколкото изискваната от данъчните органи корекция по силата на член 15, параграф 4, трето изречение от Законът за данъка върху оборота не се налага според член 20 от Шеста директива, данъчнозадълженото лице не може да очаква да бъде изисквана корекция, без това да не произтича изрично и ясно от разглежданото законодателно изменение.

129. Освен това германското правителство не може основателно да твърди, че разглежданото по главното производство дело е аналогично на това, по което е постановено решение *Gemeente Leusden и Holin Groep* (C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263).

130. Всъщност, докато по това дело Съдът постановява, че нидерландският законодател е предприел мерки, за да предотврати изненадата на данъчнозадължените лица от прилагането на закона относно корекцията на правото на приспадане, като им предостави необходимото време за адаптация към новото положение⁴⁰, доводът в настоящия случай със сигурност не е такъв, като в това отношение запитващата юрисдикция посочва, че не е приет никакъв преходен режим.

131. Накрая, доколко данъчните органи в настоящия случай са се опитали да установят обратно действие на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота чрез корекция на ДДС по получени доставки, важно е да се напомни, че подобно действие може да съответства на принципа на правна сигурност само при извънредни обстоятелства, оправдани от преследване на цели от общ интерес, като необходимостта от борба с действия, с които се цели укриване на данък⁴¹ или да се предотврати широкомащабното прибягване към

37 — Пак там (т. 29 и цитираната съдебна практика).

38 — Вж. в този смисъл решение „*Goed Wonen*“ (C-376/02, EU:C:2005:251, т. 33 и 34).

39 — Член 15а от Закона за данъка върху оборота обаче предвижда корекция единствено при промяна на елементите, които са били взети предвид за първоначално извършеното приспадане, като с това транспонира член 20, параграф 1 от Шеста директива, а не член 20, параграф 2 от тази директива.

40 — Решение *Gemeente Leusden и Holin Groep* (C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 81).

41 — Пак там (т. 71 и 77).

нежелателни финансови споразумения⁴². В настоящия случай нито запитващата юрисдикция, нито немското правителство не споменават, че приемането на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота е мотивирано от преследване на една или няколко аналогични цели.

132. Що се отнася до принципа на защита на оправданите правни очаквания, следва да се напомни, че всеки правен субект, у когото институция на Европейския съюз е породила основателни надежди с конкретни уверения, които му е предоставила, има право да се позове на този принцип⁴³.

133. В контекст като по делото в главното производство следва да се провери дали актовете на административен орган са събудили в съзнанието на предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие, и ако това е така, да се установи дали това доверие е оправдано⁴⁴.

134. В това отношение от предоставените в акта за препращане обяснения е видно, че използваният от жалбоподателя по главното дело критерий за разпределяне е приет от данъчните органи за финансовите години 2001 и 2002 при производствата пред Finanzgericht Düsseldorf (Съда по финансови дела на Дюселдорф).

135. Това обстоятелство непременно трябва да бъде взето предвид от запитващата юрисдикция. По-специално ако най-малкото за тези две години се установи окончателният характер на споразумението с данъчните органи, това според мен ще създаде пречка за всякакво прилагане със задна дата на член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота. Всъщност такова обратно действие би лишило данъчнозадълженото лице от правото на приспадане на ДДС по получените доставки, които е получило окончателно при действието на предходната норма⁴⁵. Запитващата юрисдикция трябва също така да прецени дали посоченото споразумение също може да повлияе на обхвата на правото на приспадане на ДДС за финансовите години 1999 и 2000. Тя трябва по-специално да разгледа това дали жалбоподателят по главното производство също е могъл да получи гаранция от данъчните органи, или да направи от поведението им основателно заключение, че подобно споразумение трябва а fortiori да важи за тези две финансови години.

136. Напомням обаче, че подобен преглед би бил излишен, ако Съдът приеме анализа ми, направен на главното производство, съгласно който член 15, параграф 4, трето изречение от Закона за данъка върху оборота не може да бъде противопоставен на жалбоподателя в главното производство поради несъвместимостта му с член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива.

V – Заключение

137. Предвид развитите в моя анализ съображения по главното производство предлагам на Съда да се произнесе по следния начин по преюдициалното запитване, отправено от Bundesfinanzhof:

„Член 17, параграф 5, първа алинея и член 19, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна

42 — Решение „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, т. 38 и 39).

43 — Вж. в това отношение по-специално решение Salomé и Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 44 и цитираната съдебна практика).

44 — Пак там (т. 45 и цитираната съдебна практика).

45 — Вж. в този смисъл решение Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 39 и цитираната съдебна практика).

данъчна основа, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че те не допускат държава членка да дава предимство системно и недиференцирано за всички стоки и услуги, наречени „със смесено предназначение“, на какъвто и да било метод за изчисляване на обхвата на правото за приспадане на данъка върху добавената стойност по получени доставки, различен от критерия за разпределяне, изчислен въз основа на съществуващото съотношение между оборота, който трябва да се получи от отдаването под наем на търговските площи (облагаем с данък добавена стойност), и оборота, който се получава от другите доставки за отдаване под наем (освободени от облагане с данък добавена стойност). Когато съответната държава членка не е определила ясно доставките, за които се прилагат алтернативните методи за изчисляване, които освен това трябва да гарантират и по-точен резултат от този, който би се получил при прилагането на посочения критерий за разпределяне, тя не би могла да противопостави на данъчнозадължените лица прилагането на тези други методи.