



Сборник съдебна практика

Дело C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
срещу
Finanzamt Krefeld

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 77/388/ЕИО — Член 17, параграф 5, трета алинея — Приложно поле — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Стоки и услуги, използвани едновременно за облагаеми доставки и за освободени доставки (стоки и услуги със смесено предназначение) — Определяне на предназначението на стоки и услуги, придобити за строителство, използване, обслужване и поддръжка на сграда, която отчасти служи за извършването на доставки, които предоставят право на приспадане, и отчасти за доставки, които не предоставят право на приспадане — Изменение на националната правна уредба, която предвижда реда за изчисляване на подлежащата на приспадане част — Член 20 — Корекция на приспаданията — Правна сигурност — Оправдани правни очаквания“

Резюме — Решение на Съда (четвърти състав) от 9 юни 2016 г.

1. *Хармонизация на данъчните законодателства — Обща система на данъка върху добавената стойност — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Стоки и услуги, използвани както за доставки с право на приспадане, така и за доставки без право на приспадане — Отдаване под наем на сграда за търговски и жилищни нужди — Пропорционално приспадане — Изчисляване — Задължение за категоризиране на използваните за строителството, придобиването, използването, обслужването или поддръжката на сграда стоки и услуги от получени доставки преди пропорционалното изчисляване за стоките и услугите със смесено предназначение — Липса — Критерий за разпределяне, различен от основания на оборота — Допустимост — Условие*

(член 17, параграф 5 от Директива 77/388 на Съвета, изменена с Директива 95/7)

2. *Хармонизация на данъчните законодателства — Обща система на данъка върху добавената стойност — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Корекция на първоначално извършеното приспадане — Стоки и услуги, използвани както за доставки с право на приспадане, така и за доставки без право на приспадане — Обстоятелства, вземани в предвид за определянето на размера на приспадане — Приемане на критерий за разпределяне, различен от основания на оборота — Включване*

(член 20 от Директива 77/388 на Съвета, изменена с Директива 95/7)

3. *Хармонизация на данъчните законодателства — Обща система на данъка върху добавената стойност — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Корекция на първоначално извършеното приспадане — Промяна на обстоятелствата,*

вземани предвид за определянето на размера на приспадане — Липса на преходен режим — Допустимост с оглед на принципите за защита на оправданите правни очаквания и правната сигурност — Условия

(член 20 от Директива 77/388 на Съвета, изменена с Директива 95/7)

1. Член 17, параграф 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота, изменена с Директива 95/7/ЕО, трябва да се тълкува в смисъл, че в хипотезата, в която при извършването на доставки дадена сграда е използвана за извършването на някои доставки, които предоставят право на приспадане, и на други доставки, които не предоставят право на приспадане, държавите членки не са длъжни да предвидят, че използваните за строителството, придобиването, използването, обслужването или поддръжката на тази сграда стоки и услуги от получени доставки първо се категоризират според вида на тези различни доставки, когато това категоризиране е трудно осъществимо, така че след това да се определи само правото на приспадане, дължимо за стоките и услугите, използвани едновременно за някои доставки, които предоставят правото на приспадане, и за други, които не предоставят това право, като това право на приспадане се определя посредством прилагането на основан на оборота критерий за разпределение, или, при условие че този метод гарантира по-точното определяне на подлежащата на приспадане част — според площта.

Безспорно, предвид разликата в обхвата на правото на приспадане в зависимост от предназначението на обложените с данък върху добавената стойност (ДДС) стоки и услуги, държавите членки по принцип са длъжни да предвидят, че при определянето на размера на своето право на приспадане данъчнозадължените лица първо трябва да категоризират придобитите по получени доставки стоки и услуги според вида на различните извършени доставки, за които те са били предназначени, и след това да приложат спрямо стоките или услугите режима на приспадане, който съответства на предназначението им, като се има предвид, че по отношение на стоките и услугите, които не се отнасят до един-единствен вид доставки, следва да се прилага предвидената в член 17, параграф 5 от посочената директива уредба.

Национално законодателство обаче може най-напред да позволи на данъчнозадължените лица да не категоризират тези стоки и услуги, независимо от предназначението, за което ще се използват, когато тези стоки и услуги се отнасят до придобиването или строителството на сграда със смесено предназначение и това категоризиране е трудно осъществимо на практика.

На следващо място, държавите членки могат въз основа на възможностите, предвидени в член 17, параграф 5, трета алинея от посочената директива, да прилагат метод за изчисление, който е различен от състоящия се в прилагането на основан на оборота критерий за разпределение, по-специално при условие че възприетият метод гарантира по-точно определяне на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки, в сравнение с прилагането на първия метод. Посоченото условие обаче не означава, че избраният метод трябва непременно да бъде възможно най-точният. Изискването е само избраният метод да гарантира по-точен резултат от произтичащия от прилагането на основания на оборота критерий за разпределение.

На последно място, изборът на държава членка да използва метод за приспадане, който е различен от предвидения в Шеста директива, не поставя под въпрос правото, с което разполага тази държава, да предвиди, че данъчнозадължените лица не са длъжни да отнесат към конкретна извършена доставка всяка от стоките или услугите, използвани за придобиването или

построяването на сграда със смесено предназначение, доколкото изискването за точност се отнася до реда за изчисляването на частта от сумата по ДДС, която поражда право на приспадане, а не до категоризирането на използваните стоки и услуги.

(вж. т. 26, 28, 32, 33, 35 и 36; т. 1 от диспозитива)

2. Член 20 от Шеста директива 77/388/ЕИО относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота, изменена с Директива 95/7, трябва да се тълкува в смисъл, че изисква да се направи корекция на приспаданията на данъка върху добавената стойност, извършени за стоки или услуги по член 17, параграф 5 от посочената директива, вследствие на приемането през разглеждания период на корекция на използван за изчисляването на приспаданията критерий за разпределянето на данъка, с който се дерогира предвиденият в същата директива метод на определяне на правото на приспадане.

Всъщност член 20, параграф 1, буква б) от посочената директива предвижда, че първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато след подаване на декларацията възникнат някои изменения на елементите, въз основа на които е определена сумата за приспадане.

Критерият за разпределяне, а следователно и методът за изчисляване на размера на прилаганото приспадане, представляват данни, които се вземат предвид при определянето на сумите за приспадане по смисъла на член 20, параграф 1, буква б) от Шеста директива.

(вж. т. 38, 42 и 47; т. 2 от диспозитива)

3. Общите принципи на правото на Европейския съюз на правната сигурност и на защитата на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат приложимо национално законодателство, което не предвижда изрично корекция по смисъла на член 20 от Шеста директива 77/388 относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота, изменена с Директива 95/7, на платения по получени доставки данък вследствие на изменението на използвания за изчисляването на някои приспадания критерий за разпределение на данъка върху добавената стойност, нито предвижда преходна уредба, въпреки че върховният съд е признал по принцип за подходящо разпределението на платения по получени доставки данък, извършено от данъчнозадълженото лице в съответствие с приложимия преди изменението критерий за разпределение.

Всъщност, що се отнася до липсата на изрично указване в дадено национално законодателство на задължението да се извърши корекция в случай на изменение на метода за изчисляване на правото на приспадане, това задължение произтича от разпоредбите на член 20 от Шеста директива. Когато прилагат разпоредбите на своето вътрешно право, с което се транспонира дадена директива, държавите членки обаче са длъжни да тълкуват тези разпоредби във възможно най-голяма степен в съответствие с тази директива.

Следователно принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания не могат да се тълкуват в смисъл, че за да се наложи корекция на правото на приспадане в случай на изменение на метода за изчисляване на това право, задължителният характер на тази корекция трябва да е бил изрично указан в националното законодателство, по силата на което е направено изменението.

Все пак в особени ситуации, в които принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания го налагат, може да е необходимо да се въведе такава съобразена с обстоятелствата уредба. Така даден национален законодател може да допусне нарушение на принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, когато внезапно и непредвидимо приеме нов закон, който отменя право, от което до този момент се ползват данъчнозадължените лица, без да им остави необходимото време, за да се

адаптират, и то при положение че целта, която трябва да се постигне, не го налага. Това се налага по-специално когато данъчнозадължените лица трябва да разполагат с време, за да се адаптират, когато отмяната на правото, с което са разполагали до момента, ги задължава да предприемат съответни икономически корекции.

Дори обаче да се предположи, че изменение на националното законодателство, което определя метода за изчисляване на правото на приспадане, може да се счита за внезапно и непредвидимо, от една страна, следва да се отбележи, че последицата от изменение на метода за изчисляване не е отмяната на правото на приспадане, с което разполагат данъчнозадължените лица, а изменение на неговия обхват.

От друга страна, това изменение само по себе си не води до предприемането на съответни икономически корекции от страна на данъчнозадължените лица, поради което времето за адаптиране не е абсолютно необходимо.

(вж. т. 52—54, 57—62 и 65; т. 3 от диспозитива)