



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

28 февруари 2018 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Директива за ДДС — Освобождаване на сделки по отдаване под наем или аренда на недвижими имоти — Право на избор на данъчно облагане в полза на данъчнозадължените лица — Въвеждане от държавите членки — Приспадане на данъка, платен за получени доставки — Използване за облагаеми сделки на данъчнозадължено лице — Корекция на първоначално извършеното приспадане — Недопустимост“

По дело C-672/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Арбитражен съд по данъчни въпроси (Център за административен арбитраж), Португалия) с акт от 16 декември 2016 г., постъпил в Съда на 29 декември 2016 г., в рамките на производство по дело

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários S.A.

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: A. Rosas (докладчик), председател на състава, C. Toader и E. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, от S. Neto, advogada, както и от J. Magalhães Ramalho, advogado,
- за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, M. Figueiredo и R. Campos Laires, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от F. Clotuche-Duvieusart, както и от B. Rechen, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 137, 167, 168, 184, 185 и 187 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (наричано по-нататък „Imofloresmira“) и Autoridade Tributária e Aduaneira (данъчен и митнически орган, Португалия) по повод на корекция на приспаданията на данъка върху добавената стойност (ДДС), направени от Imofloresmira в рамките на дейностите по покупки, продажби, отдаване под наем и управление на недвижими имоти.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 18, съдържащ се в глава 1, озаглавена „Доставки на стоки“, от дял IV „Облагаеми сделки“ от Директивата за ДДС гласи:

„Държавите членки могат да третираат всяка от следните сделки като възмездна доставка на стоки:

- а) употребата от данъчнозадължено лице за целите на стопанската му дейност на стоки, произведени, изградени, добити, преработени, закупени или внесени в хода на тази дейност, когато длъжимият за такива стоки ДДС, ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане;

[...]“.

- 4 Член 27, включен в глава 3, озаглавена „Доставка на услуги“, от дял IV от Директивата предвижда:

„С оглед да бъде предотвратено нарушаването на конкуренцията и след консултиране с Комитета по ДДС, държавите членки могат да третираат като възмездна доставка на услуги доставката на услуга от данъчнозадължено лице за нуждите на неговото предприятие, когато длъжимият за такава услуга данък върху добавената стойност, ако тя бъде доставена от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане“.

- 5 Съгласно член 135, параграф 1, буква л), съдържащ се в глава 3, озаглавена „Освобождавания в полза на други дейности“, от дял IX — „Освобождавания“, от Директивата за ДДС държавите членки освобождават от ДДС „отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти“.

- 6 Член 137, параграф 1, който се намира в същата глава от посочената директива, оправомощава държавите членки да позволят на данъчнозадължените лица право на избор за данъчно облагане на някои сделки, сред които посочените в член 135, параграф 1, буква л) от

Директивата. Член 137, параграф 2 от същата директива уточнява, че държавите членки предвиждат подробните правила, регулиращи упражняването на избора по параграф 1 от посочения член и могат да ограничат обхвата на това право на избор.

- 7 Съгласно член 167, съдържащ се в глава 1, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“, от дял X — „Приспадане на данъка“, от Директивата за ДДС „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.
- 8 Член 168, който се съдържа в същата глава от Директивата, 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:

- 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;
- б) дължимия ДДС по отношение на сделки, третирани като доставки на стоки или услуги в съответствие с член 18, буква а) и член 27;

[...]“.

- 9 Член 176 от посочената директива, съдържащ се в глава 3, озаглавена „Ограничения на правото на приспадане“, от същия дял X гласи:

„Съветът единодушно, по предложение на Комисията определя разхода, по отношение на който ДДС не подлежи на приспадане. В никакъв случай данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане по отношение на разход, който не представлява стриктно разход за стопанската дейност, като луксозни стоки, забавления или развлечения.

[...]“.

- 10 Член 184 от Директивата за ДДС, съдържащ се в глава 5, озаглавена „Корекции на приспаданията“, от същия дял X гласи, че „[п]ървоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.

- 11 Член 185, параграф 1, съдържащ се в глава 5 от посочената директива, гласи:

„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“.

- 12 Член 187, съдържащ се в посочената глава от Директивата, гласи:

„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“.

Португалското право

- 13 Член 12, озаглавен „Отказ от освобождаване“, от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „CIVA“) гласи в параграфи 4, 6 и 7:

„4. Данъчнозадължените лица, които отдават под наем градски недвижими имоти и самостоятелни части от тях на други данъчнозадължените лица, които ги ползват изцяло или преобладаващо за дейности, пораждащи право на приспадане, могат да се откажат от предвиденото в член 9, параграф 29 освобождаване.

[...]

6. Редът и условията за отказ от освобождаването, предвидено в параграфи 4 и 5, се определят със специален закон.

7. В тези случаи правото на приспадане на данъка се урежда от правилата, установени в членове 19 и следващи, освен ако в евентуални специални нормативни актове е предвидено друго“.

- 14 Член 24 от CIVA, озаглавен „Корекции на приспаданията относно дълготрайни материални активи“, предвижда в параграфи 2, 3, 5 и 6:

„2. Годишна корекция се извършва по отношение на приспаданията върху разходите за инвестиции в недвижими имоти, ако е налице положителна или отрицателна разлика, равна или по-голяма от пет процентни пункта между окончателния процент, посочен в предходния член, приложим през годината на ползване на имота и всяка от 19-те следващи календарни години, и процента, определен през годината на придобиването или завършването на строителните работи.

3. Корекцията на приспаданията относно дълготрайни материални активи, за които се отнасят предходните параграфи, се извършва по следния начин:

- a) в края на годината, през която е започнало използването или обитаването на имота и през всяка от последните 4 или 19 календарни години, както е целесъобразно, следва да се изчисли размерът на приспадането, което би било приложимо, ако придобиването или приключването на строителството на недвижими имоти е било извършено през съответната година в съответствие с окончателния процент на същата година,
- b) така получената сума се изважда от приспадането, извършено през годината на придобиването, или от сумата на приспаданията, извършени до годината, в която са завършени строителните работи в недвижимия имот,

в) положителната или отрицателната разлика се разделя съответно на 5 или на 20, като полученият по този начин резултат съответства на сумата за внасяне или на допълнителното приспадане, което трябва да бъде извършено през съответната година.

[...]

5. При прехвърляне на дълготрайни материални активи в периода на корекция същата се извършва еднократно за все още неизтеклия период, когато тези имоти са предназначени за изцяло облагаема дейност в годината, в която е извършено прехвърлянето, а за останалите години — до изтичане на срока на корекцията. В случай обаче, че прехвърлянето е освободено от данък съгласно член 9, параграфи 30 и 32, се приема, че имотите са предназначени за необлагаема дейност, като в първия случай се извършва съответната корекция.

6. Предвидената в предходния параграф корекция се прилага, ако имотите са предназначени за необлагаема дейност, при положение че недвижимите имоти, по отношение на които първоначално е възникнало право на частично или пълно приспадане на данъка, с който е била обложена съответната постройка, покупка или други инвестиционни разходи, свързани с тях, когато:

- а) поради промяна на дейността или законово задължение данъчнозадълженото лице осъществява само освободени сделки без право на приспадане,
- б) данъчнозадълженото лице осъществява само освободени сделки без право на приспадане съгласно разпоредбата на член 12, параграф 3 или член 55, параграфи 3 и 4;
- в) имотът стане предмет на освободено наемане съгласно член 9, параграф 29“.

15 Член 26, параграф 1 от CIVA, озаглавен „Корекции на приспаданията по отношение на сгради, които не се използват за търговски цели“, гласи:

„Неизползването за нуждите на предприятието на имоти, по отношение на които е приспаднал данък в продължение на една или повече пълни календарни години след началото на периода от 19 години, посочен в член 24, параграф 2, е основание за годишна корекция от 1/20 от направеното приспадане, което трябва да е отразено в декларацията за последния период от годината, за който се отнася“.

16 Условието и редът за прилагане на правото на избор на данъчно облагане, предвидено в член 12 от CIVA, са уредени в Декрет-закон № 241/86 (Diário da República, серия 1, бр. 90 от 20 август 1986 г.), изменен с Декрет-закон № 21/2007 (Diário da República, серия 1, бр. 20 от 29 януари 2007 г.) (наричан по-нататък „режим на отказ от освобождаване“).

17 Член 10 от посочения режим, озаглавен „Корекция на приспаданията данък“, в редакцията му, приложима към спора в главното производство, гласи:

„1. Независимо от разпоредбата на член 25, параграф 1 от [CIVA] данъчнозадължените лица, ползващи недвижими имоти, по отношение на които е възникнало право на пълно или частично приспадане на данъка върху съответното придобиване, са длъжни да извършат еднократно корекция на направените приспадания съгласно член 24, параграф 5 от [CIVA], доколкото имотите са предназначени за необлагаема дейност, когато:

- а) недвижимият имот е предназначен за цели, които нямат връзка с осъществяваната от данъчнозадълженото лице дейност,

b) макар да не е предназначен за цели, които нямат връзка с осъществяваната от данъчнозадълженото лице дейност, недвижимият имот не се използва ефективно за нуждите на предприятието за период от повече от две последователни години“.

18 Член 25, параграф 1 от CIVA, към който препраща член 10 от режима на отказ от освобождаване, посочен в предходната точка, съответства на член 26, параграф 1 от CIVA в редакцията му, приложима към спора по главното производство, посочен в точка 15 от настоящото решение.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

19 Предмет на дейност на Imofloresmira е покупко-продажба, отдаване под наем и управление на сгради, собственост на дружеството или собственост на трети лица, за жилищни, търговски и смесени цели.

20 Вследствие на проверки, извършени през 2015 г. и 2016 г., данъчният и митнически орган констатира, че някои обекти, намиращи се в две от сградите, собственост на Imofloresmira, за които дружеството е упражнило право на избор на данъчно облагане, са незаети в продължение на повече от две години, и че въпреки това положение, Imofloresmira не е направило корекция на приспаднатия данък съгласно член 26, параграф 1 от CIVA и съгласно член 10, параграф 1, буква b) от режима за отказ от освобождаване.

21 Въз основа на това данъчният и митнически орган посочва, че дружеството е трябвало да направи корекция на приспаднатия данък, в зависимост от случая, ежегодно или окончателно за незаетите обекти, намиращи се в сградите, негова собственост, и информира Imofloresmira, че тъй като посочената корекция не е била извършена, следва да се извършат корекции по отношение на неплатения данък в размер на 1 375 954,71 EUR за финансовите 2011 г., 2012 г. и 2013 г. Също така, видно от представената пред Съда преписка, корекциите за финансовата 2013 г. са имали отражение върху приспаднатия данък през 2014 г.

22 Тъй като не е съгласно с решението на данъчния и митнически орган да извърши тези корекции, Imofloresmira подава жалба пред Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Арбитражен съд по данъчни въпроси (Център за административен арбитраж), Португалия) за отмяна на допълнителното задължение по ДДС.

23 Запитващата юрисдикция посочва, че Imofloresmira осъществява непрекъсната търговска реклама на свободните обекти в тези сгради с цел отдаването им под наем.

24 В това отношение посочената юрисдикция уточнява по-специално, че между 2011 г. и 2013 г. дружеството е възложило поръчки на агенции за недвижими имоти с тази цел и по техен съвет е предприело различни маркетингови дейности и дейности за маркетингова подкрепа, включително, по-специално създаването на малка табела, списък за разпространение, както и уебсайт, създаване и разпространение на съобщения за медиите сред по-широката публика и поставяне на рекламни пана по съответните сгради. Тя посочва също, че Imofloresmira коригира офертата си, от една страна, чрез предоставянето на помещения под наем на по-конкурентни цени, и от друга страна, чрез възможност за договаряне на gratuitни периоди при настаняването на наемателите.

25 Според запитващата юрисдикция разходите, генерирани от рекламните услуги във връзка със сградите, собственост на Imofloresmira, са отразени в счетоводните отчети за периода 2011—2013 г.

- 26 Пред посочената юрисдикция Imofloresmira изтъква, че посочените в точка 21 от настоящото решение корекции са незаконосъобразни, тъй като тълкуването на приложимото в спора по главното производство национално законодателство, както се поддържа от данъчния и митнически орган, противоречало на правото на Съюза, по-конкретно на Директивата за ДДС, както и на член 26, параграф 1 от CIVA и член 10, параграф 1 от режима за отказ от освобождаване.
- 27 Тъй като има съмнения относно съвместимостта с правото на Съюза на националното законодателство, приложимо в спора по главното производство, и по-специално член 26, параграф 1 CIVA и член 10, параграф 1 от режима за отказ от освобождаване, тълкувани от данъчния и митнически орган, запитващата юрисдикция счита, че е необходимо тълкуване на членове 137, 167, 168, 184, 185 и 187 от Директивата за ДДС.
- 28 При тези условия Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Арбитражен съд по данъчни въпроси (Център за административен арбитраж), Португалия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1. Съвместима ли е с членове 167, 168, 184, 185 и 187 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г., при положение че недвижим имот, макар и да е незает за период от две и повече години, продължава да се намира в гражданския оборот, т.е. наличен е на пазара за отдаване под наем и за предоставяне на услуги от типа „офис център“ след доказване на намерението на съответния собственик да го отдаде под наем и да начисли ДДС върху сделката, като положи необходимите усилия за осъществяване на намерението си, квалификацията „липса на ефективно използване на недвижимия имот за нуждите на предприятието“ и/или „липса на ефективно използване на недвижимия имот за облагаеми сделки“ по смисъла на разпоредбата на член 26, параграф 1 от [CIVA] и член 10, параграф 1, буква б) от режима на отказ от освобождаване от ДДС при сделки с недвижими имоти, одобрен с Декрет-закон № 21/2007 от 29 януари 2007 г., в предишните си редакции, и вследствие на това да се приеме, че първоначалното приспадане трябва да бъде предмет на корекция, тъй като надвишава това, на което данъчнозадълженото лице е имало право?
 2. При утвърдителен отговор може ли в светлината на правилното тълкуване на членове 137, 167, 168, 184, 185 и 187 от [Директивата за ДДС] да бъде наложена такава еднократна корекция за целия неизтекъл период, както предвижда португалското законодателство в член 10, параграф 1, букви б) и с) от режима на отказ от освобождаване от ДДС при сделки с недвижими имоти, одобрен с Декрет-закон № 21/2007 от 29 януари 2007 г., в предишната му редакция, в случаите когато недвижимият имот е незает за повече от две години, но продължава да се намира в гражданския оборот за отдаване под наем (с възможност за отказ) и/или (облагаемо) предоставяне на услуги и е налице намерение за използването на недвижимия имот през следващите години за облагаеми дейности, предоставящи право на приспадане?
 3. Съвместимо ли е с разпоредбата на членове 137, 167, 168 и 184 от [Директивата за ДДС] прилагането на член 2, параграф 2, буква с) във връзка с член 10, параграф 1, буква б) от режима на отказ от освобождаване от ДДС при сделки с недвижими имоти, одобрен с Декрет-закон № 21/2007 от 29 януари 2007 г., при положение че води до невъзможност за данъчнозадълженото лице да се откаже от освобождаване от ДДС при сключването на нови договори за наем след извършването на еднократна корекция по ДДС и компрометираща режима на приспадане след изтичането на периода на корекция?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 29 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 167, 168, 184, 185 и 187 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда извършването на корекция на първоначално приспаднат ДДС, поради това че недвижим имот, по отношение на който е упражнено право на избор за данъчно облагане, вече не се счита за използван от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, когато имотът е незает в продължение на повече от две години, дори ако бъде доказано, че данъчнозадълженото лице се е опитвало да го отдаде под наем през този период.
- 30 В самото начало следва да се припомни, че съгласно логиката на системата, установена с Директивата за ДДС, 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, които са освободени или не попадат в приложното поле на ДДС, не може нито да се събира данък по извършени доставки, нито да се приспада данък по получени доставки (вж. в този смисъл решение от 30 март 2006 г., *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, т. 24).
- 31 Данъчното облагане на сделки за отдаване под аренда и под наем е възможност, която законодателят на Съюза предоставя на държавите членки по изключение от общото правило, установено в член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, съгласно който отдаването под аренда и под наем по принцип са освободени от ДДС. Правото на приспадане, свързано с това данъчно облагане, не се осъществява автоматично, а само ако държавите членки са се възползвали от възможността, предвидена в член 137, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС и при условие че данъчнозадължените лица са упражнили предоставеното им право на избор (решение от 12 януари 2006 г., *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 32 Безспорно Португалската република е използвала тази възможност. Освен това от акта за преюдициално запитване е видно, че при сключването на разглежданите в главното производство договори за отдаване под наем на недвижимите имоти, извършено преди спорния период на незаетост, *Imofloresmira* е избрало облагане на отдаването под наем на тези имоти.
- 33 Впрочем от текста на член 168 от Директивата за ДДС следва, че за да може заинтересованото лице да се ползва от правото на приспадане, трябва, от една страна, да е „данъчнозадължено лице“ по смисъла на посочената директива, а от друга страна, въпросните стоки и услуги да се използват за целите на облагаемите му сделки (решение от 15 декември 2005 г., *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, т. 52).
- 34 В случая качеството на данъчнозадължено лице на *Imofloresmira* не се оспорва. За сметка на това, данъчната и митническата администрация му налага корекция на приспаданията на ДДС с мотива, че разглежданите имоти не били заети от повече от две години и по тази причина вече не се считат за използвани за нуждите на собствените облагаеми сделки, макар да е установено, че през посочения период дружеството винаги е имало намерение да отдаде под наем посочените имоти, като начисли ДДС върху тях и е предприело необходимите стъпки за тази цел.

- 35 Съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква в момента, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Вследствие на това единствено качеството, в което действа дадено лице към този момент, може да определи наличието на право на приспадане (вж. в този смисъл решения от 11 юли 1991 г., *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, т. 8, и от 30 март 2006 г., *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, т. 38).
- 36 От момента, в който данъчната администрация въз основа на предоставените от предприятието данни е приела на това лице да бъде признато качеството на данъчнозадължено лице, това качество поначало не може да му бъде отнето с обратна сила поради настъпването или ненастъпването на определени събития (вж. в този смисъл решение от 29 февруари 1996 г., *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 21) освен в случай на измама или злоупотреба.
- 37 Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика предвиденото в членове 167—172 от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решение от 15 декември 2005 г., *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, т. 50 и цитираната съдебна практика).
- 38 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира пълна неутралност на данъка спрямо всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че самите дейности подлежат на облагане с ДДС (решение от 15 декември 2005 г., *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, т. 51 и цитираната съдебна практика).
- 39 Важно е да се припомни, че именно придобиването на стоки или услуги от данъчнозадължено лице в това му качество е определящо за прилагането на системата на ДДС и следователно на механизма на приспадане. Използването на стоките или услугите или намерението за тяхното използване определят само обхвата на първоначалното приспадане, на което данъчнозадълженото лице има право съгласно член 168, и обхвата на евентуалните корекции за следващи периоди, но не засяга възникването на право на приспадане (вж. в този смисъл решение от 11 юли 1991 г., *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, т. 15).
- 40 От това следва, че правото на приспадане по принцип остава дори когато впоследствие поради независещи от волята му обстоятелства данъчнозадълженото лице не използва посочените стоки и услуги, които са станали основание за приспадане в рамките на облагаеми сделки (вж. в този смисъл решения от 29 февруари 1996 г., *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 20, и от 15 януари 1998 г., *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1 т. 19 и 20).
- 41 В случая според тълкуването, възприето от данъчния и митнически орган, фактът, че даден имот е незает през определен период, прекъсва използването на сградата за целите на дружеството, като задължава данъчнозадълженото лице да извърши корекция на приспадания данък, дори да се докаже, че все още възнамерява да продължи да извършва облагаема дейност.
- 42 Видно от съдебната практика, цитирана в точки 39 и 40 от настоящото решение, данъчнозадълженото лице запазва обаче правото на приспадане от момента на възникването на това право дори когато това данъчнозадължено лице не е могло по причини извън волята си да използва стоките или услугите, довели до правото на приспадане при облагаеми сделки.
- 43 Различно тълкуване на Директивата би било в противоречие с принципа на неутралитет на ДДС по отношение на данъчната тежест върху предприятието. То би могло да породи при данъчно третиране на еднакви инвестиционни дейности необосновани различия между предприятия, които вече осъществяват облагаеми сделки, и предприятия, които се стремят чрез инвестиции да започнат дейности, които ще бъдат източник на облагаеми сделки. Също така биха

възникнали произволни различия между последните предприятия, тъй като окончателното приемане на приспаданията ще зависи от това дали направените инвестиции водят до облагаеми операции (решение от 29 февруари 1996 г., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 22).

44. Ето защо принципът на данъчен неутралитет не допуска национална правна уредба, която, като обвързва окончателното приемане на приспаданията на ДДС с резултатите от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, установява по отношение на данъчното третиране на еднакви инвестиционни дейности с недвижими имоти неоснователни различия между предприятия с еднакъв профил, извършващи една и съща дейност.
45. Този извод не може да бъде опроверган от довода на португалското правителство, че в резултат на прекратяването на сключените преди това договори за наем настъпила „промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане“ по смисъла на член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС, поради което следвало да се направи пропорционална корекция на приспаданията данък.
46. Всъщност, на първо място, макар да е вярно, че необходимостта да се извърши корекция на приспаданията данък може да възникне и поради обстоятелства извън контрола на данъчнозадължените лица (вж. в този смисъл решение от 29 април 2004 г., Gemeente Leusden и Holin Groep, C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 55), това не променя факта, че тази разпоредба не засяга основните принципи, на които се основава системата, установена с Директивата за ДДС, и по-специално принципа на данъчен неутралитет.
47. Обратно на твърдяното от португалското правителство обаче, да се приеме, че е достатъчно, за да се докаже наличието на „промяна“ по смисъла на член 185 от Директивата за ДДС, дадена сграда да е останала незаета след прекратяването на договор за наем на тази сграда поради независещи от волята на собственика обстоятелства, макар да е установено, че последният все още възнамерява да я използва за целите на облагаема дейност и предприема необходимите стъпки за тази цел, би означавало да се ограничи правото на приспадане чрез разпоредби, приложими в областта на корекциите.
48. На второ място, макар член 137, параграф 2 от Директивата за ДДС да предоставя на държавите членки широки правомощия за преценка, които им позволяват да определят реда и условията за упражняване на правото на избор и дори да го премахне (вж. в този смисъл решение от 12 януари 2006 г., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, т. 27—30), държавите членки не могат да използват тези правомощия, за да нарушават членове 167 и 168 от посочената директива, като отменят вече придобитото право на приспадане.
49. Действително ограничаването на приспаданията на ДДС, свързани с облагаеми сделки, след като е упражнено право на избор, не се отнася до „обхвата“ на правото на избор, което държавите членки могат да ограничават съгласно член 137, параграф 2 от Директивата за ДДС, а до последиците от упражняването на това право (вж. в този смисъл решение от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, т. 46).
50. На последно място, важно е да се отбележи, че качеството на данъчнозадължено лице се придобива окончателно само ако намерението за започване на планираните икономически дейности е обявено добросъвестно от заинтересованото лице. В ситуации на измама или злоупотреба, при които това лице привидно е изявило воля за осъществяване на конкретна икономическа дейност, а в действителност се е опитало да присъедини към личния си патримониум стоки, които подлежат на приспадане, данъчната администрация може да поиска с обратна сила възстановяването на приспаданията суми, тъй като тези приспадания са били допуснати въз основа на декларации с невярно съдържание (решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 46).

- 51 В това отношение следва да се припомни, че борбата с измамите, избягването на данъчно облагане и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС, както се припомня в член 131 от нея (решение от 29 април 2004 г., *Gemeente Leusden и Holin Groep*, C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 76).
- 52 Следствие на това, ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама или злоупотреба, като това следва да се провери от запитващата юрисдикция, данъчната администрация би трябвало да има право да поиска с обратна сила възстановяването на приспадатите суми (решение от 3 март 2005 г., *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 53 С оглед на гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че членове 167, 168, 184, 185 и 187 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда извършването на корекция на първоначално приспадат ДДС, поради това че недвижим имот, по отношение на който е упражнено право на избор за данъчно облагане, вече не се счита за използван от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, когато имотът е незает в продължение на повече от две години, дори ако бъде доказано, че данъчнозадълженото лице се е опитвало да го отдаде под наем през този период.

По втория и третия въпрос:

- 54 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория и третия въпрос.

По ограничаването на последиците от настоящото решение във времето

- 55 В случай че Съдът приеме, че правото на Съюза не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, португалското правителство иска от Съда да ограничи във времето действието на своето решение.
- 56 В подкрепа на своето искане посоченото правителство поддържа, на първо място, че проверката за всеки конкретен случай на всички правоотношения, за да се определи дали данъчнозадължените лица — наемодатели, са начислили правилно и платили на съответната държава членка сумите, съответстващи на корекциите по ДДС, сама по себе си е задача, изискваща „прекомерно“ ангажиране на неналични административни и съдебни ресурси, като, ако не бъде направена такава проверка, това може да стане повод за злоупотреби и още по-съществена загуба на данъчни приходи.
- 57 Португалското правителство изтъква, на второ място, че при такава хипотеза загубата на вече коригирания или събран междувременно данък възлиза на значителни суми и създава прекомерно бюджетно неравновесие.
- 58 На трето място, португалското правителство посочва, че разглежданото в главното производство национално законодателство цели да гарантира, че сумите на ДДС по получените доставки, подлежащи на приспадане, са свързани пряко и пропорционално с действителното данъчно облагане по извършените доставки, като това свидетелствало за добросъвестността на португалската държава и на националните данъчни органи.
- 59 В това отношение следва да се припомни, че ограничаването на действието на дадено решение във времето е извънредна мярка, допустима, когато съществува риск от тежки икономически последици, дължащи се преди всичко на големия брой правоотношения, установени добросъвестно въз основа на считаната за валидно действаща правна уредба, и когато лицата и

националните власти са били подтикнати към несъобразено с правото на Съюза поведение поради обективна и значителна несигурност по отношение на обхвата на разпоредбите на правото на Съюза — несигурност, за която евентуално е допринесло и поведението, възприето от други държави членки или от Европейската комисия (вж. по-специално решение от 19 декември 2013 г., Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, т. 36 и цитираната съдебна практика).

- 60 Следва обаче да се припомни, че ограничаването на правото на приспадане на ДДС, противопоставен на данъчнозадължени лица, е изключение от един основен принцип на общата система на ДДС, чиято правомерност според постоянната съдебна практика се приема единствено при извънредни обстоятелства (вж. в този смисъл решение от 19 октомври 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 67).
- 61 От практиката на Съда следва, че не съществува обективна и значителна несигурност по отношение на приложното поле на правото на Съюза, и по-специално на разпоредбите на Директивата за ДДС по отношение на обхвата на правото на приспадане и ролята му в системата, въведена с тази директива (вж. в този смисъл решение от 19 октомври 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 68).
- 62 Следователно португалските органи не биха могли да се позовават на обективна и значителна несигурност по отношение на обхвата на разпоредбите на правото на Съюза. Тъй като този критерий не е изпълнен, не е необходимо да се проверява дали е налице критерият относно тежестта на икономическото въздействие.
- 63 От гореизложените съображения следва, че не е необходимо действието на настоящото решение да бъде ограничено във времето.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Членове 167, 168, 184, 185 и 187 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда извършването на корекция на първоначално приспаднат ДДС, поради това че недвижим имот, по отношение на който е упражнено право на избор за данъчно облагане, вече не се счита за използван от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, когато имотът е незает в продължение на повече от две години, дори ако бъде доказано, че данъчнозадълженото лице се е опитвало да го отдаде под наем през този период.

Подписи