



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

25 юли 2018 година\*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Членове 167, 168 и 184 — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Корекция — Недвижими имоти, придобити като дълготрайни активи — Първоначално предназначение за дейност, при която не се извършва приспадане на ДДС, а впоследствие и за дейност, която подлежи на облагане с ДДС — Публичен орган — Качество на данъчнозадължено лице към момента на облагаемата сделка“

По дело C-140/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 22 декември 2016 г., постъпил в Съда на 17 март 2017 г., в рамките на производство по дело

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

срещу

**Gmina Ryjewo**

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: М. Pešič, председател на състава, А. Rosas, С. Toader, А. Prechal (докладчик) и Е. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: М. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 януари 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Szef Krajowej Administracji Skarbowej, от J. Kaute и В. Kolodziej, в качеството на представители,
- за Gmina Ryjewo, от М. Gizicki, адвокат, и В. Rasz, doradca podatkowy,
- за полското правителство, от В. Majczyna и А. Kramarczyk-Szaładzińska, в качеството на представители,

\* Език на производството: полски.

– за Европейската комисия, от F. Clutche-Duvieusart и L. Habiak, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 април 2018 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 167, 168 и 184 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципа на неутралитет на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Началник на националната данъчна администрация, Полша) и Gmina Ryjewo (община Рийево, Полша) (наричана по-нататък „общината“) във връзка с решение на Minister Finansów (Министър на финансите, Полша, наричан по-нататък „министърът“), с което на общината е отказана корекция на приспадането на ДДС, платен за получена доставка на недвижим имот, придобит като дълготраен актив, който първоначално е бил използван за дейност, освободена от ДДС, а впоследствие и за облагаема дейност.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 2, параграф 1 от Директива 2006/112 гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

- 4 Съгласно член 9, параграф 1 от тази директива:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещь с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Член 13, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

Въпреки това, когато се ангажират, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, при което третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията.

[...]“.

6 Член 63 от същата директива гласи:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

7 Член 167 от Директива 2006/112 гласи следното:

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

8 Член 168 от тази директива предвижда:

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

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;

[...]“.

9 Съгласно член 184 от посочената директива:

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

10 Съгласно член 185, параграф 1 от същата директива:

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

11 Членове 187 и 189 от Директива 2006/112 съдържат правила в областта на корекцията за дълготрайни активи, които по-специално се отнасят до периода на корекция, приложим за недвижими имоти, придобити като дълготрайни активи.

### **Полското право**

- 12 Член 15 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U. 2011, бр. 54, позиция 535) в редакцията, приложима към фактите, разглеждани в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда:

„1. Данъчнозадължени лица са юридическите лица, неперсонифицираните организации и физическите лица, които извършват самостоятелно икономическа дейност по смисъла на параграф 2 независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. За икономическа дейност се счита всяка дейност на производители, търговци или доставчици на услуги, в това число дейностите на лицата, експлоатиращи природни ресурси, на земеделските стопани и на лицата, упражняващи свободни професии. Експлоатацията на материално или нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него също се счита за икономическа дейност.

[...]

6. Не са данъчнозадължени органите на публична власт и административните служби, които подпомагат тези органи при осъществяването на възложените им с конкретни правни разпоредби задачи, за изпълнението на които те са учредени, с изключение на дейностите, които се извършват въз основа на граждански договори“.

- 13 Член 86, параграф 1 от Закона за ДДС гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за осъществяване на облагаеми сделки, данъчнозадължените лица по член 15 имат право да приспадат начисления по получените от тях доставки данък от сумата на данъчните си задължения, освен в случаите по член 114, член 119, параграф 4, член 120, параграфи 17 и 19 и член 124“.

- 14 Съгласно член 91 от този закон:

„[...]

2. При стоки и услуги, които на основание на разпоредбите относно подоходното облагане данъчнозадълженото лице причислява към амортизируемите материални и нематериални активи, както и при недвижимите имоти и ограничените вещни права на ползване, доколкото те се числят към материалните активи или към нематериалните активи на приобретателя, с изключение на онези, чиято придобивна стойност не надвишава 15 000 PLN (полски злоти), данъчнозадълженото лице следва да направи посочената в параграф 1 корекция в рамките на пет последователни години, а за недвижими имоти и ограничени вещни права на ползване — в рамките на десет години, считано от годината, в която те са предоставени за ползване.

[...]

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

## Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 15 От 2005 г. Общината е регистрирана като данъчно задължено лице по ДДС.
- 16 През 2009 г. и 2010 г. Общината построява културен дом. Във връзка с това строителство са ѝ доставени стоки и услуги, за които тя заплаща ДДС. След приключване на строителството на културния дом, през 2010 г. стопанисването му е предоставено безвъзмездно на общинския културен център.
- 17 През 2014 г. Общината заявява намерението си да прехвърли недвижимия имот в активите си и пряко да го стопанисва. След това тя възнамерява да използва културния дом както като го предоставя безвъзмездно за общински социални дейности, така и като го отдава под наем за търговски цели. Относно възмездната дейност Общината изрично заявява намерението си издава фактури с включен ДДС. До този момент Общината все още не е приспадала ДДС, платен за изпълнението на този инвестиционен проект.
- 18 Сезиран от Общината със заявление за издаване на задължителни указания за тълкуване на данъчното законодателство, с решение от 28 май 2014 г. министърът приема, че съгласно по-специално член 91 параграфи 2 и 7 от Закона за ДДС тя не може да се ползва от корекция на правото на приспадане на ДДС с основния мотив, че доколкото е придобила съответните стоки и услуги с цел безвъзмездно да предостави имота на общинския културен център, Общината не е придобила този имот за целите на икономическа дейност и съответно не е действала в качеството на данъчнозадължено по ДДС лице.
- 19 С решение от 18 ноември 2014 г. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Областен административен съд Гданск, Полша) уважава жалбата на Общината срещу решението на министъра от 28 май 2014 г..
- 20 Първоинстанционният съд приема, че първоначалното използване от данъчнозадълженото лице на стоките и услугите за извършването на неподлежащи на облагане с ДДС дейности не го лишава от правото по-късно да приспадне платения данък за получени доставки, при положение че предназначението на тези стоки или услуги е променено и впоследствие те ще се използват за извършването на облагаеми сделки. В това отношение не може на Общината да се противопостави доводът, че в заявлението си, по което е постановено решението от 28 май 2014 г., при придобиването на недвижимия имот тя не е заявила изрично намерението си да го използва в рамките на икономическа дейност.
- 21 Сезирана с касационна жалба от министъра, запитващата юрисдикция, Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), иска да се установи дали съгласно членове 167, 168 и 184 от Директива 2006/112, община има право да приспадне чрез корекция платения ДДС върху инвестиционните си разходи, при положение че разглежданият дълготраен актив първоначално е използван за целите на необлагаема дейност, в случая във връзка с изпълнението на задачи от Общината в качеството ѝ на публичен орган, а впоследствие и за осъществяването на облагаеми сделки.
- 22 В това отношение запитващата юрисдикция счита, че от решение от 2 юни 2005 г., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), следва, че отговорът на този въпрос е отрицателен, тъй като от решението е видно, че публичноправен субект, който в момента на придобиването на дълготраен актив действа в качеството на орган на държавна власт, а не в качеството на данъчнозадължено лице няма никакво право да приспада ДДС, платен при придобиването на актива, включително и когато впоследствие този субект действа в качеството на данъчнозадължено лице.

- 23 Въпреки това, изводът от това решение бил несигурен, тъй като с определение от 5 юни 2014 г., *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), Съдът приел, че в случай на промяна от общината на предназначението на недвижим имот, придобит като дълготраен актив, който първоначално е бил предназначен за използване без право на приспадане на данъка върху добавената стойност, а впоследствие — за използване с такова право, корекция на приспадането по принцип е допустима.
- 24 В това отношение се поставя въпросът дали е от значение обстоятелството, че към момента на придобиването на дълготрайния актив Общината е или не е заявила изрично намерението си в бъдеще да го използва и за осъществяване на облагаеми сделки.
- 25 Ако не изразено такова намерение, се поставя и въпросът дали качеството, в което действа публичният орган, трябва да се преценява изключително в зависимост от първоначалното използване на дълготрайния актив, или е необходимо да се вземат предвид и други критерии.
- 26 При тези обстоятелства *Naczelny Sąd Administracyjny* (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Предвид членове 167, 168, 184 и сл. от Директивата за ДДС и предвид принципа на неутралитет ще има ли общината право да приспадне (чрез корекция) платения ДДС върху инвестиционните си разходи, при положение че:

- в началния период след производството (придобиването) дълготрайният актив е използван за целите на дейност, неподлежаща на облагане с ДДС (във връзка с изпълнението от общината на публични задачи в кръга на предоставените ѝ властнически правомощия),
- предназначението на дълготрайния актив е променено и общината ще го използва и за извършване на облагаеми сделки?

2) За отговора на първия въпрос има ли значение, че към момента на производството или придобиването на дълготрайния актив намерението на общината да използва в бъдеще този актив за извършване на облагаеми сделки, не е било изрично изразено?

3) За отговора на първия въпрос има ли значение, че дълготрайният актив ще се използва за извършване както на облагаеми, така и на необлагаеми с ДДС сделки (във връзка с изпълнението на публични задачи) и че не е възможно конкретните инвестиционни разходи да бъдат обективно отнесени към едната от посочените по-горе категории сделки?“.

### **По преюдициалните въпроси**

- 27 С трите си въпроса, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали членове 167, 168 и 184 от Директива 2006/112, както и принципът на неутралитет на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат публичноправен субект да се ползва от право на корекция на приспадането на ДДС, платен върху недвижим имот, придобит като дълготраен актив, в случай като разглеждания в главното производство, когато, от една страна, към момента на придобиването този актив, който поради естеството си може да се използва както за облагаеми, така и за необлагаеми дейности, е използван първоначално за необлагаеми дейности, а от друга страна, публичноправният субект не е изразил изрично намерението си да използва актива за облагаема дейност, но и не е изключил използването му с такава цел.

- 28 За да се отговори на този въпрос, следва да се припомни, че според постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. по-специално решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 37).
- 29 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС (вж. в този смисъл решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 30 Както Съдът неведнъж е подчертавал, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 31 Разпоредбите на член 187 от Директива 2006/112 се отнасят за случаи на корекция на извършени приспадания, какъвто е разглежданият в главното производство, в който дълготрайният актив, чието използване не дава право на приспадане, впоследствие се използва с друго предназначение, даващо такова право (определение от 5 юни 2014 г., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 32 Системата за коригиране на приспаданията е основен елемент от въведената с Директива 2006/112 уредба, доколкото има за цел да осигури точност в случай на приспадане, а оттам и неутралитет на данъчната тежест (определение от 5 юни 2014 г., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 33 Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 34 По отношение на посочените изисквания и материални условия от член 168 от Директива 2006/112 следва, съгласно постоянната практика на Съда, че доколкото данъчнозадълженото лице в това си качество придобива стока, използва тази стока за нуждите на своите облагаеми дейности, то има право да приспадне дължимия за тази стока или платен ДДС (вж. в този смисъл решения от 11 юли 1991 г., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, т. 8 и от 22 октомври 2015 г., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, т. 18, както и цитираната съдебна практика).
- 35 Съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 това право на приспадане възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем или в момента на доставяне на стоките (решение от 22 март 2012 г., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 36 Тези принципи се прилагат и в случай, в който съответното лице е публичноправен субект и упражнява правото на корекция на приспадането на ДДС съгласно член 184 и сл. от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл решение от 2 юни 2005 г., Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, т. 39).
- 37 Това означава, че когато публичноправен субект, като Общината в случая, към момента на придобиването на дълготраен актив действа като орган на държавна власт по смисъла на член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 и следователно не в качеството на

данъчнозадължено лице, тя не разполага по принцип с никакво право на корекция на приспадането във връзка с този актив, дори и впоследствие да бъде използван за облагаема дейност (вж. в този смисъл решение от 2 юни 2005 г., *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, т. 44).

- 38 Според постоянната практика на Съда въпросът дали в момента, в който една стока му е доставена, данъчнозадълженото лице е действало в това си качество за нуждите на икономическата дейност, е фактически и следва да се преценява от запитващата юрисдикция с оглед на всички данни по случая, сред които са естеството на дадената стока и периодът, който е изтекъл от нейното придобиване до нейното използване за целите на икономическата дейност на това данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл по-специално решения от 11 юли 1991 г., *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, т. 21 и от 22 октомври 2015 г. *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, т. 21).
- 39 Тази преценка цели да провери дали данъчнозадълженото лице е придобило или произвело въпросните дълготрайни активи с намерението, потвърдено с обективни доказателства, да извършва икономическа дейност и следователно е действало в качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2015 г., *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, т. 20).
- 40 В случая, ако приложимото в главното производство национално законодателство предвижда за недвижими имоти, придобити като дълготрайни активи, период на корекция от пет, дори от десет години, считано от началото на използването на съответния имот, от констатациите на запитващата юрисдикция става ясно, че заявлението на Общината е подадено четири години след началото на използването на недвижимия имот от общинския културен център, на когото е предоставен безвъзмездно.
- 41 Също така, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, в случая е безспорно, че към момента на придобиването на недвижимия имот като дълготраен актив, Общината е действала при същите условия като частноправен субект, който иска да изгради сграда, без да прибегва за тази цел до упражняването на властнически правомощия. Следователно съгласно член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 и свързаната с него съдебна практика Общината не е действала в качеството си на публичен орган, когато е закупила въпросния недвижим имот.
- 42 Поради това разглежданият случай в главното производство се различава от този, по който е постановено решение от 2 юни 2005 г., *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335), в което публичноправният субект придобива дълготрайния актив в качеството си на публичен орган по смисъла на посочения член 13, параграф 1 и следователно не действа в качеството на данъчнозадължено лице.
- 43 Още един елемент, по който разглежданият случай в главното производство се различава от този, по който е постановено споменатото решение, се изразява в обстоятелството, че през 2010 г., към момента на придобиването на недвижимия имот като дълготраен актив, Общината вече е била регистрирана от 2005 г. като данъчнозадължено лице по ДДС.
- 44 Освен това разглежданият случай в главното производство се различава и от този, по който е постановено решение от 30 март 2006 г., *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), в което е безспорно, че към момента на придобиването на недвижими имоти съответната финландска община е действала в качеството на данъчнозадължено лице и придобиванията са осъществени за целите на икономическа дейност, а именно обект на тези придобивания е отдаването под наем на имотите.



- 45 По същия начин разглежданият случай в главното производство е различен от този, по който е постановено определение от 5 юни 2014 г., *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), тъй като, както е видно от точка 11 от това определение, към момента на доставката на недвижимия имот съответната полска община е действала в качеството на данъчнозадължено лице, като запитващата юрисдикция е отчела, че още по време на строителните работи на сградата тази община изрично е изразила желанието си за отдаването ѝ под наем на търговско дружество.
- 46 За разлика от това, в контекста на главното производство Общината е изразила намерението си за отдаване под наем с търговска цел едва след доставката на разглеждания недвижим имот.
- 47 Въпреки това, ако макар недвусмисленото и изрично изразяване на намерение да се използва имуществото с икономическа цел към момента на придобиването му да е достатъчно за да се заключи, че имуществото е придобито от данъчнозадължено лице, действашо в това си качество, липсата на такова заявление не изключва възможността подобно намерение да е заявено имплицитно.
- 48 Действително в случая, към момента на доставката на разглеждания в главното производство недвижим имот единственото заявено от Общината намерение е за общественото му ползване като културен дом. Макар впоследствие това намерение да е конкретизирано чрез безвъзмездното предоставяне на този имот на общинския културен център, това предоставяне не изключва само по себе си използването на посоченото имущество поне частично с икономическа цел, например във връзка със сделка за отдаване под наем.
- 49 В това отношение естеството на имуществото, което съгласно практиката на Съда, припомнена в точка 38 от настоящото решение, е елемент, който следва да се вземе предвид при преценката дали към момента, в който имуществото е доставено, данъчнозадълженото лице е действало в това си качество, сочи, че Общината е възнамерявала да действа като данъчнозадължено лице.
- 50 Освен това и обстоятелството, че Общината е била регистрирана по ДДС много преди доставката и придобиването на разглеждания недвижим имот в главното производство, е довод в тази посока.
- 51 От друга страна е без значение, че посоченото имущество не е било веднага използвано за облагаеми сделки, тъй като използването на имуществото определя само обхвата на първоначалното приспадане или обхвата на евентуалната последваща корекция, но не засяга възникването на правото на приспадане (вж. в този смисъл решение от 30 март 2006 г., *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, т. 39).
- 52 Следователно, макар в рамките на първия въпрос запитващата юрисдикция да посочва, че използването на недвижимия имот е осъществено „във връзка с изпълнението от общината на публични задачи в кръга на предоставените ѝ властнически правомощия“, ако се приеме за доказан, този оспорен от общината факт не предreshава отделния въпрос дали към момента, в който е придобит имотът, този орган на държавна власт е действал в качеството на данъчнозадължено лице, за което е налице право на приспадане във връзка с този имот, но е белег за това, че общината не е действала в качеството си на данъчнозадължено лице.
- 53 В случай като разглеждания в главното производство, при който при придобиването на недвижим имот като дълготраен актив, който поради естеството си може да се използва както за облагаеми, така и за необлагаеми дейности, публичноправен субект не е изразил изрично намерението си да използва този имот за облагаема дейност, но и не е изключил използването му с такава цел, първоначалното използване на този имот за необлагаеми дейности не изключва възможността след извършване от националната юрисдикция на преценка на всички фактически обстоятелства, както беше припомнено в точка 38 от настоящото решение, да се

стигне до извода, че е изпълнено условието на член 168 от Директива 2006/112 данъчнозадълженото лице да е действало в това си качество към момента, в който е осъществило съответното придобиване.

- 54 В това отношение, както отбелязва и генералният адвокат в точка 55 от заключението си, преценката във всеки конкретен случай дали това условие е изпълнено, трябва да се извърши на базата на широко тълкуване на понятието за придобиване „в качеството на данъчнозадължено лице“.
- 55 Всъщност едно такова широко тълкуване се налага с оглед на целта на режима на приспадане и съответно на корекция, която, както бе припомнено в точки 29—31 от настоящото решение, е да гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, принцип, от който следва по правило, че всеки оператор трябва да може да упражни това свое право на приспадане незабавно за целия данък, начислен по получени доставки, като точността на приспадането при необходимост може да бъде осигурена впоследствие чрез корекция.
- 56 В крайна сметка, за проверката на условието по член 168 от Директива 2006/112, съгласно което данъчнозадълженото лице трябва да е действало в това си качество към момента на придобиването на имуществото, е без значение обстоятелството, че е трудно и дори невъзможно да се разпределят обективно конкретните инвестиционни разходи между облагаемите и необлагаемите дейности.
- 57 Това разпределение се урежда по-специално от правилата за пропорционално приспадане по членове 173—175 от Директива 2006/112. Изчисляването на подлежащата на приспадане част, за да се определи ДДС за приспадане, по принцип се прави само за стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадължено лице както за икономически операции, за които ДДС подлежи на приспадане, така и за такива, за които той не подлежи на приспадане (вж. по-конкретно решение от 14 декември 2016 г., Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, т. 34).
- 58 Определянето на методите и критериите за разпределяне на сумата заплатен ДДС по предходни доставки между икономически и неикономически дейности е в правото на преценка на държавите членки, които при упражняването му трябва да имат предвид целта и структурата на тази директива и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителната част от разходите по получени доставки, направени за всяка от двете дейности (решение от 6 септември 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 42).
- 59 Поради това на поставените въпроси следва да се отговори, че членове 167, 168 и 184 от Директива 2006/112, както и принципът на неутралитет на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат публичноправен субект да се ползва от право на корекция на приспадането на ДДС, платен върху недвижим имот, придобит като дълготраен актив, в случай като разглеждания в главното производство, когато, от една страна, към момента на придобиването този актив, който поради естеството си може да се използва както за облагаеми, така и за необлагаеми дейности, се използва първоначално за необлагаеми дейности, и от друга страна, публичноправният субект не е изразил изрично намерението си да използва този имот за облагаема дейност, но и не е изключил използването му с такава цел, ако от преценката, която следва да осъществи националната юрисдикция на всички фактически обстоятелства, се установи, че е изпълнено условието по член 168 от Директива 2006/112 данъчнозадълженото лице да е действало в това си качество към момента, в който е осъществило придобиването.

## По съдебните разноси

- <sup>60</sup> 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

**Членове 167, 168 и 184 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципът на неутралитет на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат публичноправен субект да се ползва от право на корекция на приспадането на ДДС, платен върху недвижим имот, придобит като дълготраен актив, в случай като разглеждания в главното производство, когато, от една страна, към момента на придобиването този актив, който поради естеството си може да се използва както за облагаеми, така и за необлагаеми дейности, се използва първоначално за необлагаеми дейности, и от друга страна, публичноправният субект не е изразил изрично намерението си да използва този имот за облагаема дейност, но и не е изключил използването му с такава цел, ако от преценката, която следва да осъществи националната юрисдикция на всички фактически обстоятелства, се установи, че е изпълнено условието по член 168 от Директива 2006/112 данъчнозадълженото лице да е действало в това си качество към момента, в който е осъществило придобиването.**

Подписи