



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

9 юли 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Корекция на приспаданията — Промяна на полагащото се приспадане — Дълготраен актив, използван за извършването както на облагаеми, така и на освободени сделки — Преустановяване на дейността, която дава право на приспадане — Остатъчно използване само за извършването на освободени сделки“

По дело C-374/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 27 март 2019 г., постъпил в Съда на 13 май 2019 г., в рамките на производство по дело

HF

срещу

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: L. S. Rossi, председател на състава, A. Prechal (докладчик), председател на трети състав, и N. Wahl, съдия,

генерален адвокат: G. Hogan,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за HF, от M. S. Thum, Steuerberater,
- за германското правителство, от J. Möller и S. Eisenberg, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė и R. Pethke, в качеството на представители,

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

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между HF и Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (Данъчна служба Бад Нойенар-Арвайлер, Германия) (наричана по-нататък „данъчната служба“) по повод на корекцията на подлежащите на приспадане суми на данъка върху добавената стойност (ДДС), който HF е платило при изграждането на кафене в пристройка към дома за възрастни хора, който то стопанисва при условията на освобождаване от ДДС.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.
- 4 Член 168 от тази директива гласи:

„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;

[...]“.

- 5 Член 184 от Директивата гласи:

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

- 6 Съгласно член 185 от същата директива:

„1. 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.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещь, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

7 Член 187 от Директивата за ДДС предвижда:

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

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

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

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

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

Германското право

8 Член 15а, параграф 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) в редакцията му, приложима за спора в главното производство (наричан по-нататък „UStG“), гласи:

„Когато през петте години след първата употреба на дълготраен актив, който не се използва само еднократно за извършване на доставки, се променят отношенията, въз основа на които е определена първоначално приспаданатата сума, за всяка календарна година, в която е налице промяна, се извършва изравняване чрез корекция на подлежащата на приспадане сума на данъка върху направените покупки и производствени разходи. За недвижимите имоти и техните съществени части, за правата, за които се прилагат гражданскоправните разпоредби относно недвижимите имоти, и за сградите върху чужда земя десетгодишният срок се заменя с петгодишен“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

9 Жалбоподателят в главното производство е дружеството майка и представител за данъчни цели на дружество с ограничена отговорност, което стопанисва дом за възрастни хора при условията на освобождаване от ДДС. През 2003 г. това дружество с ограничена отговорност изгражда кафене в пристройка към дома за възрастни хора, като в кафенето се влиза през външен вход за посетители и през трапезарията на дома за живущите в него.

10 Жалбоподателят в главното производство първоначално декларира, че кафенето ще се използва единствено за облагаеми сделки, тъй като е предназначено за външни посетители, а не за обитателите на дома, които по принцип остават в трапезарията. При първа проверка, извършена през 2006 г., данъчната служба принципно приема тази декларация, но намира за малко вероятно нито един от обитателите на дома за възрастни хора да не влезе и да не

използва кафенето заедно с хората, които му идват на посещение в дома. Затова страните в главното производство се съгласяват, че кафенето се използва 10 % за освободени доставки. Това довежда до корекция на основание член 15а от UStG за годините от 2003 г. нататък.

- 11 При втора проверка данъчната служба установява, че през периода от 2009 г. до 2012 г. дружеството с ограничена отговорност вече не извършва продажби в кафенето и през февруари 2013 г. е отписало този търговски обект от регистъра. Въз основа на тази констатация данъчната служба извършва нова корекция на основание член 15а от UStG за посочените години, доколкото кафенето вече изобщо не се използва за извършването на сделки, които дават право на приспадане на платения данък по получени доставки.
- 12 След като безуспешно обжалва по административен ред решението на данъчната служба да приложи втората корекция, жалбоподателят в главното производство подава жалба до Finanzgericht (финансов съд, Германия), който обаче я отхвърля. В решението си финансовият съд отбелязва, че намерението за използване на въпросното кафене за извършване на облагаеми доставки на услуги за обществено хранене вече е отпаднало. Щом помещенията не се ползват от външни посетители, това непременно означава, че съотношението между видовете употреба така се е променило, че кафенето вече се използва 100 % за извършването на освободени от ДДС сделки.
- 13 Жалбоподателят в главното производство подава ревизионна жалба против това съдебно решение пред запитващата юрисдикция, като изтъква, че въпросното кафене, което е част от активите на предприятието без възможност да се използва за лични нужди, наистина вече не се използва за облагаеми цели, но това не представлява промяна в употребата на кафенето, годна да наложи корекция на основание член 15а от UStG. Преустановяването на използването на кафенето за облагаеми цели трябвало да се смята за резултат от инвестиционна грешка. Данъчната служба отказала да признае частична амортизация на кафенето и това показвало, че все още е било налице намерение за използването му през периода от 2009 г. до 2012 г. Входът към кафенето бил затворен само по съображения за сигурност. Използването му от обитателите на дома не нараснало.
- 14 Като препраща в частност към решение от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), запитващата юрисдикция посочва, че правото на приспадане на платения по получени доставки данък се запазва включително когато поради независещи от волята му обстоятелства данъчнозадълженото лице не е могло да използва за облагаеми сделки стоките или услугите, за които си е приспаднало данъка. Според тази юрисдикция хипотезата на неизползване на стоките или услугите по независещи от данъчнозадълженото лице причини е аналогична на хипотезата на неизползването им въпреки намерението да бъдат използвани за облагаеми цели.
- 15 Запитващата юрисдикция отбелязва, че преустановяването на дейността на въпросното кафене се дължи на икономическата нерентабилност на тази дейност и в този смисъл на неуспех на жалбоподателя в главното производство, което само по себе си не представлява промяна на обстоятелствата, довели до възникването на право на приспадане по смисъла на член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС, при положение че използването на кафенето от обитателите на дома за възрастни хора при условията на освобождаване от ДДС е останало непроменено. В този смисъл използването на кафенето за облагаеми с ДДС сделки е изцяло преустановено, без да е заменено с повишено използване на кафенето от обитателите на дома. Според запитващата юрисдикция от правна гледна точка би могло да е погрешно от преустановената употреба на кафенето да се прави извод, че то вече се използва само за извършването на освободени от ДДС сделки.

- 16 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли данъчнозадължено лице, което създава дълготраен актив за използването му за облагаеми сделки с право на приспадане (в случая строежа на сграда за кафене), да коригира сумата за приспадане съгласно член 185, параграф 1 и член 187 от Директивата [за ДДС], когато преустанови доставките, даващи право на приспадане (в случая стопанисването на кафенето), и от този момент насетне дълготрайният актив не се използва в частта, съответстваща на извършваните преди това облагаеми сделки?“.

По преюдициалния въпрос

- 17 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 184, 185 и 187 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която данъчнозадълженото лице, което е придобило правото да си приспадне частично ДДС във връзка с изграждането на кафене, пристроено към дома за възрастни хора, стопанисван от лицето при условията на освобождаване от ДДС, и предназначено да се използва за извършването както на облагаеми, така и на освободени сделки, е длъжно да коригира първоначално определената сума на данъка за приспадане, когато преустанови всяка облагаема дейност в помещенията на кафенето.
- 18 В това отношение следва да се припомни, че режимът на приспадане цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралност от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, т. 29).
- 19 За да може заинтересованото лице да получи право на приспадане, от една страна, трябва то да е „данъчнозадължено лице“ по смисъла на Директивата за ДДС, и от друга, трябва съответните стоки и услуги да се използват за целите на облагаемите му сделки, като се има предвид, че използването на стоките или услугите или намерението за използването им определя само обхвата на първоначалното приспадане, на което има право данъчнозадълженото лице, и обхвата на евентуалните корекции за следващи периоди, но не засяга възникването на правото на приспадане (вж. в този смисъл решение от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 33 и 39).
- 20 Механизмът на корекции, предвиден в членове 184—187 от Директивата за ДДС, е неразделна част от установения с тази директива режим на приспадането на данъка. Целта му е да увеличи точността на приспаданията по начин, осигуряващ неутралността на ДДС, така че правото на приспадане на платения данък за сделките от предходния етап да се запазва само доколкото същите служат за извършването на облагаеми с този данък доставки. Така този механизъм има за цел да установи тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС по получени доставки и използването на съответните стоки или услуги за извършването на облагаеми сделки (вж. в този смисъл решение от 27 март 2019 г., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 21 Всъщност в общата система на ДДС може да се приспадат само онези суми на данъка, с които е обложена доставката на стоки или услуги, които данъчнозадължените лица използват за целите на извършвани от тях облагаеми сделки. Приспадането на данъка 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 извършваните доставки, нито да се приспада данъкът по получените доставки (вж. в този смисъл решение от 11 април 2018 г., *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, т. 38).

- 22 В настоящия случай е безспорно, че жалбоподателят в главното производство е придобил правото да си приспадне платения от него ДДС при изграждането на кафенето, обсъждано в главното производство. Сумата за приспадане е коригирана за първи път през 2006 г., когато данъчната служба определя обхвата на полагащото се приспадане на 90 % от данъка във връзка с изграждането на кафенето въз основа на своята оценка, неоспорена от жалбоподателя в главното производство, че 10 % от употребата на кафенето ще е за освободени сделки.
- 23 Що се отнася до спорната в главното производство корекция за периода от 2009 г. до 2012 г., от преписката, с която разполага Съдът, следва, че данъчната служба извършва тази корекция въз основа на констатацията, че през този период в обсъжданото в главното производство кафене вече не са извършвани никакви облагаеми сделки, така че то вече се използва само за освободени сделки. Според данъчната служба това е промяна по смисъла на член 185 от Директивата за ДДС, която налага корекция на сумата за приспадане за тези години.
- 24 Запитващата юрисдикция обаче се съмнява дали в случая е налице такава промяна, доколкото според нея облагаемата дейност просто е преустановена, защото облагаемото стопанисване на кафенето се е оказало икономически нерентабилно, и това в случая не е довело до никаква промяна и до никакво нарастване на освободената дейност.
- 25 В това отношение следва да се припомни, от една страна, че съгласно съдебната практика, цитирана в точка 20 от настоящото решение, правото на приспадане по принцип може да се упражнява само доколкото е налице тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения по получените доставки данък и използването на съответните стоки или услуги за извършването на облагаеми сделки. Следователно, когато става дума за дълготрайни активи като обсъжданото в главното производство кафене, ако в периода на корекция по член 187, параграф 1 от Директивата за ДДС се установи, че макар на предходния етап да е била реална, тази връзка вече е отпаднала, по принцип това съставлява промяна по смисъла на член 185 от Директивата, вследствие на която е задължително да се коригира сумата за приспадане.
- 26 От друга страна, съгласно постоянната практика на Съда правото на приспадане по принцип се запазва по-конкретно дори когато поради независещи от волята му обстоятелства данъчнозадълженото лице впоследствие не е използвало за облагаеми сделки стоките и услугите, за които си е приспаднало данъка (решение от 28 февруари 2018 г., *Imofloresmira — Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 40 и цитираната съдебна практика). В това отношение Съдът е пояснил, че при такива условия да се приеме, че за да се докаже наличието на промяна по смисъла на член 185 от Директивата, е достатъчно 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 приложимите разпоредби в областта на корекциите (решение от 28 февруари 2018 г., *Imofloresmira — Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 47).
- 27 Тук обаче е видно, че обсъжданият в главното производство случай, така както е изложен от запитващата юрисдикция, се различава чувствително от случаите, по които е възприета тази съдебна практика.
- 28 В това отношение следва да се отбележи, че посочената съдебна практика се отнася до случаи, в които съответните разходи са направени с оглед на извършването на облагаеми сделки, но на практика последните не се осъществяват и не е извършена нито една сделка. В този случай

правото на приспадане на платения ДДС върху тези разходи се смята за тясно и пряко свързано с извършването на планирани облагаеми сделки в съответствие със съдебната практика, припомнена в точка 20 от настоящото решение.

- 29 За сметка на това за обсъждания в главното производство случай предоставената от запитващата юрисдикция информация сочи, че през първия период — между 2003 г. и 2008 г., разглежданото в главното производство кафене действително е служело за извършването както на облагаеми, така и на освободени сделки, така че поне през тези години и в частта от 90 %, определена от данъчната служба, е била налице тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС върху разходите за изграждането на кафенето и действително извършвани облагаеми сделки, за каквито е било използвано това кафене.
- 30 Тази информация обаче също така сочи, че през втория период — от 2009 г. до 2012 г. включително, който единствен е предмет на спора в главното производство, облагаемите сделки са преустановени, без значение по каква причина, а извършването на освободените сделки продължава. Като неизбежна последица от това — и за разлика от обстоятелствата по делото, по което е постановено решение от 28 февруари 2018 г., *Imofloresmira — Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134) — помещенията на кафенето, които впрочем са неразделна част от дом за възрастни хора, стопанисван при условията на освобождаване от ДДС, не остават незаети, а са вече използвани само за освободени сделки.
- 31 Въпросът би стоял другояче само ако, както правилно изтъкват германското правителство и Европейската комисия, през този период жалбоподателят в главното производство е намерил друга употреба за тези помещения, водеща до извършването на сделки, които дават право на приспадане на ДДС. Макар че от преписката, с която разполага Съдът, не изглежда да е така, запитващата юрисдикция следва евентуално да направи необходимите проверки в това отношение.
- 32 Ето защо, в съответствие със съдебната практика, спомената в точки 20 и 21 от настоящото решение, доколкото стоките и услугите, придобити от жалбоподателя в главното производство за целите на изграждането на обсъжданото в главното производство кафене, са били използвани от 2009 г. до 2012 г. само за целите на освободените му сделки, което запитващата юрисдикция все пак следва да провери, сделките от предходния етап вече не служат за извършването на облагаеми доставки и съответно за тях се прилага механизмът на корекция на приспаданията. Всъщност при такива обстоятелства тясната и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС върху направените разходи за получени доставки и определени извършвани от данъчнозадълженото лице облагаеми дейности, макар да е съществувала на предходния етап, вече е прекъсната.
- 33 Оттук следва, както беше посочено в точка 25 от настоящото решение, че при такива обстоятелства по принцип би била налице промяна по смисъла на член 185 от Директивата за ДДС, вследствие на която е необходимо да се коригира сумата за приспадане. Дори това да се дължи на обстоятелства, които не зависят от волята на данъчнозадължените лица, този факт сам по себе си не поставя под съмнение необходимостта от корекция (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).
- 34 Накрая следва да се отбележи, че принципът на данъчна неутралност не е пречка за този извод. Всъщност предприятието, което извършва инвестиции с оглед на осъществяването на икономическа дейност, обхващаща както облагаеми, така и освободени сделки, но което по-нататък все извършва освободени сделки, се намира в различно положение от предприятието, което прави инвестиции с оглед на осъществяването на икономическа дейност, която обхваща само облагаеми сделки, без в крайна сметка тази дейност да доведе до извършването на такива сделки.

- 35 По изложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 184, 185 и 187 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, съгласно която данъчнозадълженото лице, което е придобило правото да си приспадне частично данъка във връзка с изграждането на кафене, пристроено към дома за възрастни хора, стопанисван от лицето при условията на освобождаване от ДДС, и предназначено да се използва за извършването както на облагаеми, така и на освободени сделки, е длъжно да коригира първоначално определената сума на данъка за приспадане, когато преустанови всяка облагаема дейност в помещенията на кафенето, ако е продължило да извършва освободени сделки в тези помещения и съответно вече ги използва само за такива сделки.

По съдебните разноски

- 36 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 (осми състав) реши:

Членове 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 допускат национална правна уредба, съгласно която данъчнозадълженото лице, което е придобило правото да си приспадне частично данъка върху добавената стойност (ДДС) във връзка с изграждането на кафене, пристроено към дома за възрастни хора, стопанисван от лицето при условията на освобождаване от ДДС, и предназначено да се използва за извършването както на облагаеми, така и на освободени сделки, е длъжно да коригира първоначално определената сума на данъка за приспадане, когато преустанови всяка облагаема дейност в помещенията на кафенето, ако е продължило да извършва освободени сделки в тези помещения и съответно вече ги използва само за такива сделки.

Подписи