



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

26 ноември 2020 година \*

„Преюдициално запитване — Национално законодателство, съгласно което корекцията на приспаданията на данъка върху добавената стойност (ДДС) трябва да се извърши от данъчнозадължено лице, различно от това, което първоначално е приспаднало данъка — Продажба от дружество на частни лица на недвижим имот, отдаван под наем от посоченото дружество и от дружеството предишен собственик — Прекратяване на задължението за ДДС при продажбата на имота на частни лица“

По дело C-787/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) с акт от 3 декември 2018 г., постъпил в Съда на 17 декември 2018 г., в рамките на производство по дело

**Skatteverket**

срещу

**Sögård Fastigheter AB**

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: А. Kumin (докладчик), председател на състава, Т. von Danwitz и Р. G. Xuereb, съдии,

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Skatteverket, от Т. Johansson, в качеството на представител,
- за Sögård Fastigheter AB, от С. Rosén, генерален директор,
- за финландското правителство, от S. Hartikainen, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от К. Simonsson, L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen и G. Tolstoy, в качеството на представители,

\* Език на производството: шведски.

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 19, 188 и 189 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 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Skatteverket (данъчна администрация, Швеция) и Sögaard Fastigheter AB относно корекцията на приспадането на данъка върху добавената стойност (ДДС), извършено в преходен момент от друго данъчнозадължено лице.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Съгласно член 12, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС:

„Държавите членки могат да считат за данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва [...]

а) доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване“.

- 4 Член 19, първа алинея от тази директива предвижда, че „[в] случай на прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноска в капитала на дадено дружество, на съвкупност или част от активи, държавите членки могат да считат, че не се извършва доставка на стоки и че лицето, на което се прехвърлят стоките, трябва да се третира като правоприменик на прехвърлителя“.

- 5 Член 135, параграф 1 от посочената директива гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

й) доставката на сгради или части от сгради, както и на земята, която заемат, с изключение на доставката, посочена в член 12, параграф 1, буква а);

[...]

л) отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти“.

6 Съгласно член 137 от Директивата за ДДС:

„1. Държавите членки могат да позволят на данъчнозадължените лица право на избор за данъчно облагане на следните сделки:

[...]

б) доставка на сграда или на части от нея и прилежащата ѝ земя, различна от доставката, посочена в член 12, параграф 1, буква а);

[...]

г) отдаване под наем или аренда на недвижими имоти.

2. Държавите членки предвиждат подробните правила, регулиращи упражняването на избора по параграф 1.

Държавите членки могат да ограничат обхвата на това право на избор“.

7 Член 168, буква а) от тази директива предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава[та] 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“.

8 Член 184 от посочената директива гласи следното:

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

9 Съгласно член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„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“.

10 Член 186 от тази директива предвижда, че „[Д]ържавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185“.

11 Член 187 от посочената директива гласи следното:

„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“.

12 Член 188 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Ако са били доставени по време на периода на корекция, дълготрайните активи се третираат, все едно са били използвани за стопанската дейност на данъчнозадълженото лице до изтичането на периода на корекция.

За стопанската дейност се счита, че е изцяло облагаема, в случаите, когато доставката на дълготрайните активи е облагаема.

За стопанската дейност се счита, че е изцяло [освободена], в случаите, когато доставката на дълготрайните активи е освободена от облагане с ДДС.

2. Корекцията, предвидена в параграф 1, се извършва само веднъж по отношение на цялото време, обхванато от периода на корекцията, който остава да изтече. Въпреки това, когато доставката на дълготрайни активи е освободена от ДДС, държавите членки могат да се откажат от изискването за корекция, доколкото купувачът е данъчнозадължено лице, използващо съответните дълготрайни активи само за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане“.

13 Съгласно член 189 от Директивата за ДДС:

„За целите на прилагането на членове 187 и 188 държавите членки могат да вземат следните мерки:

- а) да дефинират понятието за дълготрайни активи;
- б) да посочат сумата на ДДС, която трябва да се вземе предвид за корекцията;
- в) да приемат всички мерки, необходими за да се гарантира, че корекцията не води до никакво неоснователно предимство;
- г) допускат опростен административен ред“.

14 Член 193 от посочената директива гласи:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и член 202“.

## **Шведското право**

### *Разпоредби относно задължителното и доброволното данъчно облагане*

- 15 Съгласно член 2 от глава 3 от *mervärdesskattelagen* (1994:200) (Закон 1994:200 за данъка върху добавената стойност), в редакцията му, приложима за фактите в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), с известни ограничения сделките за прехвърляне и отдаване под наем на недвижими имоти са освободени от ДДС.
- 16 При все това собственик на сграда, който постоянно и с цел използване за подлежаща на облагане дейност отдаде под наем цяла сграда или част от сграда, представляваща недвижим имот, може да избере това отдаване под наем да бъде обложено с ДДС съгласно член 3 от глава 3 и член 1 от глава 9 от посочения закон.
- 17 В случай на прехвърляне на посочения недвижим имот член 5 от глава 9 от Закона за ДДС предвижда, че възникналото по избор данъчно задължение се прехвърля на новия собственик, считано от датата на влизането във владение, и че последният встъпва в предвидените от закона права и задължения на предишния собственик.
- 18 Съгласно член 6 от глава 9 от Закона за ДДС данъчната администрация следва да приеме, че от момента на влизането във владение възникналото по избор данъчно задължение във връзка с отдаването под наем се прекратява, ако предишният и новият собственик предварително подадат съвместно искане в този смисъл. Освен това възникналото по избор данъчно задължение се прекратява, когато собственикът на имота промени предназначението му, за да го използва за цели, различни от облагаема дейност по отдаване под наем, или когато имотът не може повече да бъде отдаван под наем поради пожар или други причини, независещи от волята на собственика, както и поради разрушаване.

### *Разпоредби относно приспадането на ДДС и корекциите на приспадането*

- 19 Съгласно член 6 от глава 8а от Закона за ДДС по отношение на придобитите като дълготрайни активи недвижими имоти периодът на корекцията е десет години.
- 20 Членове 7 и 8 от глава 8а от Закона за ДДС предвиждат, че когато се прехвърлят дълготрайни активи, приспадането на платения по получени доставки данък се коригира само веднъж. При изчисляване на размера на тази корекция приспаданатата сума, която следва да бъде коригирана, се разпределя за целия период на корекцията, след което корекцията се извършва върху сумата за остатъка от периода на корекцията.
- 21 Когато дълготрайни активи са прехвърлени в контекста на прехвърляне на стопанска дейност, данъчнозадълженият купувач на дълготрайни активи следва да встъпи в правата и задълженията на прехвърлителя във връзка с корекцията на приспадането, както е предвидено в член 11 от глава 8а от Закона за ДДС.
- 22 Съгласно член 12 от глава 8а от Закона за ДДС купувачът встъпва в правата и задълженията на прехвърлителя във връзка с корекцията на приспадането и при прехвърлянето на недвижим имот, чието отдаване под наем по избор се облага с данък, но само при условие че прехвърлителят и приобретателят не са се договорили, че прехвърлителят ще извърши корекцията, и че тя не е обоснована от промени, настъпили през периода, в който прехвърлителят е бил собственик.

- 23 В случай на прехвърляне на дълготрайни активи, при което приобретателят встъпва в правата и задълженията на прехвърлителя, последният трябва да изготви отделен документ съгласно членове 15 и 17 от глава 8а от посочения закон. Този документ трябва да съдържа по-специално подробни данни относно данъка по получени доставки, платен за придобиването на дълготрайните активи от прехвърлителя или за строителството, разширяването или преобразуването на недвижим имот, относно частта от този данък, по отношение на която прехвърлителят е приложил приспадане след евентуална корекция, относно момента на придобиването и приспадането, както и всякаква друга информация, релевантна за определянето на данъчното задължение и правото на приобретателя на приспадане.

#### *Разпоредби относно прехвърлянето на стопанска дейност*

- 24 Член 25 от глава 3 от Закона за ДДС предвижда, че прехвърлянето на свързани със стопанската дейност активи трябва да се освободи от данък, когато се извършва с прехвърлянето на стопанската дейност, при условие че приобретателят има право на приспадане или на възстановяване на данъка. Тази разпоредба е тълкувана в съответствие с член 19 от Директивата за ДДС от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция), който приема, че прехвърлянето на стопанска дейност не е доставка на стоки за целите на ДДС.

#### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 25 През 2012 г. Sögård Fastigheter придобива недвижим имот, който отдава под наем при режим на доброволно данъчно облагане.
- 26 Предишният собственик на имота също е направил избор за облагане с ДДС и е приспаднал платения по получени доставки данък, начислен във връзка с преустройството на имота, като е отразил това в акт.
- 27 При продажбата страните не са се договорили, че предишният собственик следва да коригира извършеното приспадане на ДДС, и не са подали искане до данъчната администрация възникналото по избор данъчно задължение да не се прехвърля. Sögård Fastigheter отдава имота под наем и следователно продължава да го използва за целите на облагаеми сделки.
- 28 През 2013 г. Sögård Fastigheter прехвърля имота на две частни лица, които няма да го използват за облагаеми сделки. Вследствие на това се прекратява възникналото по избор задължение за заплащане на ДДС. При това положение данъчната администрация иска от Sögård Fastigheter да извърши корекция на приспаданията от предишния собственик данък по получени доставки и да плати ДДС за остатъка от периода на корекцията.
- 29 Като смята, че съгласно решение от 10 октомври 2013 г., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) не е длъжно да плати ДДС, който е бил приспаднал от предишния собственик, Sögård Fastigheter подава пред Förvaltningsrätten (Административен съд, Швеция) жалба за отмяна на решението на данъчната администрация.
- 30 Förvaltningsrätten (Административен съд) отхвърля жалбата, като приема, че случаят в главното производство е различен от този, във връзка с който е постановено решение от 10 октомври 2013 г., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), в което Съдът постановява, че разпоредбите относно корекцията на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат сумите, дължими вследствие от корекцията на приспаднал ДДС, да се събират от данъчнозадължено лице, различно от това, което е извършило приспадането.

- 31 След като подадената от Sögarđ Fastigheter въззивна жалба е уважена от Kammarrätten (Апелативен административен съд, Швеция), данъчната администрация обжалва решението на този съд пред Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) и го моли да постанови, че Sögarđ Fastigheter е длъжно посредством корекция да възстанови приспаданията от предишния собственик ДДС.
- 32 Запитващата юрисдикция иска да се установи дали разрешението, възприето в решение от 10 октомври 2013 г., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), може да се приложи и за случай, в който непосредствено след придобиването на недвижим имот приобретателят го използва само за сделки, пораждащи право на приспадане, след което го препродава на трето лице, което няма да го използва за такива сделки.
- 33 Запитващата юрисдикция посочва също, че ако Съдът приеме, че членове 188 и 189 от Директивата за ДДС не допускат задължението на прехвърлителя за корекция на приспадането на ДДС да се прехвърли на приобретателя, тя ще трябва да се произнесе по доводите на данъчната администрация и да определи дали придобиването на недвижимия имот от Sögarđ Fastigheter представлява прехвърляне на съвкупност или част от активи по смисъла на член 19 от Директивата за ДДС.
- 34 Запитващата юрисдикция уточнява, че отговорът на въпроса дали разпоредбите относно прехвърлянето на съвкупност или част от активи действително са приложими в спор като разглеждания в главното производство, зависи от фактите по делото и не е предмет на преюдициалното запитване по настоящото дело. Тя посочва, че ще се произнесе по този въпрос, когато се произнася окончателно по настоящия спор. Според тази юрисдикция обаче, ако разглежданото прехвърляне трябва да се приеме за прехвърляне на съвкупност или част от активи, то възниква въпросът дали е съвместимо с член 19 от Директивата за ДДС да се изисква от Sögarđ Fastigheter да извършва корекция на приспаданията от предишния собственик ДДС.
- 35 При тези обстоятелства Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Съществува ли пречка — ако съгласно правилата, приети от държава членка на основание член 188, параграф 2 от Директивата за ДДС, продавач на имот не е коригирал приспадане на платен по получени доставки данък, тъй като купувачът възнамерява да използва имота единствено за сделки, пораждащи право на приспадане — купувачът да бъде задължен, в случай че периодът на корекция продължава да тече, да извърши корекция на приспадането в последващ момент, когато на свой ред прехвърли имота на трето лице, което не възнамерява да го използва за такива сделки?
- 2) Би ли бил различен отговорът на първия въпрос, ако първото посочено в него прехвърляне представлява прехвърляне на активи по смисъла на член 19 от Директивата за ДДС?“

### **По преюдициалните въпроси**

#### ***По първия въпрос***

- 36 С първия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национално законодателство, което предвижда на основание член 188, параграф 2 от тази директива, че продавачът на недвижим имот не е длъжен да извърши корекция на приспадането на платения по получени доставки ДДС, когато купувачът ще използва имота единствено за сделки, пораждащи право на

приспадане, и същевременно задължава купувача да извърши корекция на това приспадане за остатъка от периода на корекцията, когато на свой ред прехвърля имота на трето лице, което не възнамерява да го използва за такива сделки.

- 37 Като начало следва да се припомни, че член 184 от Директивата за ДДС предвижда задължението първоначално определената сума за приспадане на ДДС да се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.
- 38 Тази разпоредба, както и членове 185 и 186 от Директивата за ДДС, определя приложимия режим към евентуалното възникване на правото на данъчната администрация да изисква корекция на ДДС от данъчнозадълженото лице, включително по отношение на корекцията на отнасящите се до дълготрайни активи данъчни кредити (вж. по-специално решения от 18 октомври 2012 г., ТЕЦ Хасково, C-234/11, EU:C:2012:644, т. 26 и от 17 септември 2020 г., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, т. 33).
- 39 В този контекст член 186 от Директивата за ДДС изрично изисква от държавите членки да определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185 от тази директива, докато членове 187—192 от нея предвиждат някои правила за корекция на приспадането на ДДС по отношение на дълготрайните активи (вж. по-специално решения от 11 април 2018 г., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, т. 27 и от 17 септември 2020 г., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, т. 28 и 29).
- 40 Член 188 от Директивата за ДДС урежда особената хипотеза на доставка на дълготраен актив по време на периода на корекцията. В този случай годишната корекция, предвидена в член 187 от тази директива, се заменя с една-единствена корекция, основаваща се на предполагаемото използване на съответния дълготраен актив за остатъка от периода. Съгласно член 188 възможността за приспадане на ДДС, платен по получени доставки, зависи от това дали извършената доставка подлежи на облагане с този данък (вж. в този смисъл решение от 15 декември 2005 г., Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, т. 56).
- 41 В съответствие с посочения член 188, когато данъчнозадължено лице прехвърли дълготрайни активи през периода на корекцията и въпросното прехвърляне е освободено, дълготрайните активи се третираат, все едно са били използвани за стопанската дейност на данъчнозадълженото лице до изтичането на периода на корекцията, и стопанската дейност се счита за изцяло освободена. Подобна презумпция води до задължението да се извърши една-единствена корекция, за целия остатък от периода на корекцията, освен ако държава членка не реши да приложи предвидената в член 188, параграф 2 от Директивата за ДДС възможност да не изисква посочената корекция.
- 42 Всъщност член 188, параграф 2 от посочената директива предвижда, че когато доставката на дълготрайни активи е освободена от ДДС, държавите членки могат да се откажат от изискването за корекция, доколкото купувачът е данъчнозадължено лице, използващо съответните дълготрайни активи само за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане.
- 43 От това следва, че възможността да не се изисква корекция, е обусловена, от една страна, от качеството на данъчнозадължено лице на купувача на съответните дълготрайни активи и от друга, от естеството на използването на тези активи, а именно те да се използват само за сделки, за които ДДС подлежи на приспадане.
- 44 Разбира се, когато купувачът на дълготрайните активи престане да ги използва само за сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, вече не са изпълнени условията, които обосновават отказа да се изисква корекция.



- 45 Макар член 188 от Директивата за ДДС да предвижда, че държавите членки могат да се откажат от изискването за корекция, „доколкото“ са изпълнени условията, припомнени в точка 43, той не предвижда разпоредби, приложими за хипотезата, в която посочените условия вече не са изпълнени.
- 46 В това отношение съгласно член 189 от Директивата за ДДС за целите на прилагането на член 188 от нея държавите членки могат да приемат всички мерки, необходими за да се гарантира, че корекцията не води до никакво неоснователно предимство, и да допускат опростен административен ред.
- 47 Тези национални разпоредби обаче не могат да доведат до това корекцията на приспадане на ДДС във връзка с доставка на стоки или услуги да бъде в тежест на данъчнозадължено лице, различно от това, което е извършило приспадането.
- 48 Всъщност, макар в Директивата за ДДС да не е указано изрично кое е данъчнозадълженото лице, платец на произтичащите от корекцията на приспаданат ДДС данъчни вземания, от това все пак не би могло да се заключи, че в рамките на подробните правила, които държавите членки определят съгласно член 137, параграф 2 и членове 186 и 189 от тази директива, те са свободни да решат кое е данъчнозадълженото лице, което трябва да заплати ДДС в подобен случай (вж. в този смисъл решение от 10 октомври 2013 г., *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, т. 30 и 31).
- 49 Определянето на лицето, което трябва да плати сумите, дължими вследствие на корекцията на приспаданат ДДС, не е част от „подробните правила“ по смисъла на тези разпоредби, а видно от член 193 от същата директива, е основно правило на създадената с нея обща система на ДДС (вж. в този смисъл решение от 10 октомври 2013 г., *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, т. 32).
- 50 Ето защо от практиката на Съда следва, че член 184 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато е направена корекция на ДДС, приспаданат от данъчнозадължено лице, дължимите на това основание суми трябва да бъдат платени от това данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 10 октомври 2013 г., *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, т. 36 и 37).
- 51 Всъщност е важно да се подчертае, от една страна, че режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално решение от 6 септември 2012 г., *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 52 От друга страна, правилата в областта на корекцията на приспаданията съставляват съществен елемент от системата, установена с Директивата за ДДС, доколкото целят да гарантират точността на приспаданията, а следователно и неутралитета на данъчната тежест. С тези правила посочената директива има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС и използването на съответните стоки или услуги за извършените облагаеми доставки (вж. по-специално решения от 29 ноември 2012 г., *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, т. 38 и цитираната съдебна практика и от 10 октомври 2013 г., *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, т. 34).
- 53 При това положение тълкуването в смисъл, че последиците от корекцията на приспаданат ДДС във връзка с доставка на стоки или услуги биха могли да бъдат понесени от данъчнозадължено лице, различно от това, което е извършило приспадането, би било несъвместимо с

припомнените в точки 51 и 52 от настоящото решение цели, преследвани с правилата на Директивата за ДДС в тази област (вж. в този смисъл решение от 10 октомври 2013 г., *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, т. 37).

- 54 Всъщност изискването извършеното от прехвърлителя на недвижим имот приспадане да бъде коригирано от неговия приобретател, би означавало последният да трябва да плати данъчно задължение за сделка, в която не е участвал и която е извършена в рамките на стопанската дейност на друго данъчнозадължено лице. За сметка на това прехвърлителят, извършил приспадането, ще продължава да се ползва с приспадане в по-голям размер от това, на което има право поради действителното използване на недвижимия имот, и по отношение на него не би била постигната целта за неутралитет на данъчната тежест.
- 55 Данъчната администрация и финландското правителство обаче твърдят, от една страна, че мотивите на решение от 10 октомври 2013 г., *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649) не могат да се приложат към настоящото дело поради разликите в случаите по двете дела и от друга страна, че съображенията, свързани с правната сигурност, както и с необходимостта да се гарантира, че корекциите не водят до никакво неоснователно предимство и до скрито данъчно облагане, обосновават плащането на сумите, дължими вследствие на корекцията на приспаданат ДДС, от данъчнозадължено лице, различно от това, извършило приспадането.
- 56 На първо място, за да разграничат настоящото дело от това, по което е постановено решение от 10 октомври 2013 г., *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), данъчната администрация и финландското правителство посочват, че в главното производство от приобретателя е поискано да извърши корекция на приспадането поради изменение в използването на съответния недвижим имот вследствие на прехвърлянето му на частни лица и че размерът на изисквания на това основание данък се отнася само до остатъка от периода на корекцията. Те добавят, че встъпването в правата и задълженията във връзка с корекцията е въпрос на избор и че приобретателят разполага с информацията относно приспадането, чиято корекция се иска.
- 57 Следва обаче да се констатира, че посочените обстоятелства не могат да поставят под въпрос релевантността за настоящото дело на съображенията, изложени от Съда по делото, по което е постановено решение от 10 октомври 2013 г., *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649).
- 58 Най-напред, по делото, по което е постановено решение от 10 октомври 2013 г., *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), Съдът разглежда въпроса дали корекцията на приспадане на ДДС може да се извърши на равнището на данъчнозадължено лице, различно от лицето, което е приспаднало данъка, когато това първо данъчнозадължено лице не е спазило правилата, обосноваващи извършеното от второто лице приспадане. Съдът отговаря отрицателно на този въпрос, като приема по същество в точки 40 и 41 от това решение, че в такъв случай изискването корекцията на приспадането на ДДС да се извърши от данъчнозадължено лице, различно от това, приспаднало данъка, би осуетило точността на приспаданията и неутралитета на ДДС — цели, чието постигане трябва да бъде осигурено с правилата относно корекцията на приспаданията.
- 59 В главното производство се поставя въпросът дали може да се изисква сумите, дължими вследствие на корекцията на приспаданат ДДС, да бъдат платени от данъчнозадължено лице, което не е извършило приспадането, когато поради прехвърлянето на недвижимия имот от това данъчнозадължено лице на частни лица, които вече няма да го използват за облагаеми сделки, вече не са изпълнени условията, обосноваващи отказа да се изисква корекция. Този въпрос обаче е аналогичен на поставения по делото, по което е постановено решение от 10 октомври 2013 г., *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), доколкото в двете дела действията на данъчнозадължено лице водят до това данъчната администрация да изисква от него корекция на приспадане на ДДС, извършено от друго данъчнозадължено лице.

- 60 На следващо място, в това отношение е без значение, че изискваната в настоящото дело корекция се отнася единствено до сумата за остатъка от периода на корекцията, тъй като приспадането, за което се изисква корекция, е извършено от друго данъчнозадължено лице.
- 61 Всъщност, видно от писмените отговори на данъчната администрация на въпросите на Съда, встъпването на приобретателя в правата и задълженията на прехвърлителя във връзка с корекцията, предвидено в разглежданото в главното производство шведско законодателство, обхваща и свързания с дълготраен актив данък по получени доставки, за който прехвърлителят не е приспаднал изцяло или частично ДДС. От това следва — като запитващата юрисдикция трябва да извърши съответната проверка — че когато прехвърлителят е приспаднал изцяло или частично ДДС, приобретателят не може да се ползва от правото да приспадне този данък.
- 62 На последно място, държава членка не може да предвижда за данъчнозадължено лице задължения, които надхвърлят позволеното от правото на Съюза в областта на ДДС, дори когато посоченото данъчнозадължено лице предварително е уведомено за обхвата на тези задължения или прилагането на такива задължения е факултативно (вж. по аналогия решение от 18 март 2010 г., *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, т. 53 и цитираната съдебна практика).
- 63 Следователно данъчната администрация и финландското правителство напразно поддържат, че разрешението, възприето в решение от 10 октомври 2013 г., *Ractor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), не може да се приложи в настоящото дело.
- 64 На второ място, следва да се отбележи, че противно на твърденията на данъчната администрация и на финландското правителство, доводите, свързани с правната сигурност, както и с необходимостта да се гарантира, че корекциите не водят до никакво неоснователно предимство или до скрито данъчно облагане, не могат да обосноват изискването сумите, дължими вследствие на корекцията на приспаднал ДДС, да бъдат платени от данъчнозадължено лице, различно от това, приспаднало данъка.
- 65 Най-напред, не може да бъде приет доводът, че би било в противоречие с правната сигурност да се изисква корекцията на приспадането да се извършва от данъчнозадълженото лице, което е приспаднало ДДС, в случая прехвърлителят на недвижимия имот, когато приобретателят изменя използването на посочения имот и прехвърлителят няма никакво влияние върху това използване.
- 66 Всъщност, както следва от точки 45 и 46 от настоящото решение, държавите членки следва да приемат всички необходими разпоредби за прилагането на член 188 от Директивата за ДДС при условията, предвидени в член 189 от нея, като спазват всички нейни разпоредби, както и общите принципи, като например принципа на правната сигурност.
- 67 На следващо място, данъчната администрация и финландското правителство считат, че приобретателят на недвижимия имот би се ползвал с неоснователно предимство, ако измени използването на посочения имот, без от него да се изисква корекция на приспадането, извършено от прехвърлителя на имота. Всъщност в такъв случай приобретателят щял да придобие недвижим имот, който не подлежал на облагане с никакъв данък.
- 68 При все това, първо, подобно положение произтича от разпоредбите на шведското право, които освобождават от облагане с ДДС сделките по прехвърляне на недвижими имоти, без да позволяват на данъчнозадължените лица да изберат тези сделки да бъдат облагани, при положение че член 137, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС позволява на държавите членки да предоставят на данъчнозадължените лица право на избор за данъчно облагане на доставките на сгради.

- 69 Второ, както бе посочено в точка 61 от настоящото решение, когато прехвърлителят е приспаднал изцяло или частично ДДС, приобретателят не може да се ползва с правото да приспадне този данък, като запитващата юрисдикция следва да извърши проверка в това отношение. Следователно приобретателят не се ползва с „неоснователно предимство“ под формата на приспадане, на което той няма право поради естеството на използването на недвижимия имот.
- 70 Трето, определянето на цена за придобиване на недвижимия имот, която е по-ниска от пазарната и с която прехвърлителят се е съгласил, тъй като приобретателят евентуално би бил длъжен да коригира извършеното по-рано приспадане, произтича от свободата на договаряне на страните и също не може да се квалифицира като „неоснователно предимство“ по смисъла на Директивата за ДДС.
- 71 Накрая, данъчната администрация и финландското правителство считат, че при липсата на възможност корекцията да се извърши на равнището на приобретателя, би била застрашена приемствеността на системата на ДДС, доколкото продажната цена на недвижимия имот се изчислява така, че да се вземе предвид евентуалната корекция на приспадането на ДДС, и следователно води до скрито облагане с данък, който приобретателят не би могъл да приспадне от своя страна, когато използва имота за сделки, пораждащи право на приспадане на ДДС.
- 72 В това отношение е важно да се отбележи, от една страна, че същите последици, ако се приемат за установени, могат да настъпят и когато държава членка реши да не приложи предвидената в член 188, параграф 2 от Директивата за ДДС възможност да не изисква корекция. От друга страна, както бе припомнено в точка 68 от настоящото решение, член 137, параграф 1, буква б) от тази директива позволява на държавите членки да предоставят на данъчнозадължените лица право на избор за данъчно облагане на доставката на сгради, което би позволило да се предотвратят последиците, посочени в предходната точка от настоящото решение.
- 73 При това положение на първия въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национално законодателство, което предвижда на основание член 188, параграф 2 от тази директива, че продавачът на недвижим имот не е длъжен да извърши корекция на приспадането на платения по получени доставки ДДС, когато купувачът ще използва имота единствено за сделки, пораждащи право на приспадане, и същевременно задължава купувача да извърши корекция на това приспадане за остатъка от периода на корекцията, когато на свой ред прехвърля имота на трето лице, което не възнамерява да го използва за такива сделки.

### ***По втория въпрос***

- 74 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали отговорът на първия въпрос би бил различен, ако първото посочено в него прехвърляне представлява прехвърляне на активи по смисъла на член 19 от Директивата за ДДС.
- 75 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика в рамките на сътрудничеството между Съда и националните юрисдикции, въведено с член 267 ДФЕС, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, щом като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. по-специално решение от 24 април 2012 г., Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, т. 40 и цитираната съдебна практика).

- 76 Все пак Съдът следва да разгледа условията, при които е сезиран от националния съд, за да провери собствената си компетентност. Всъщност духът на сътрудничество, който трябва да ръководи развитието на производството по постановяване на преюдициално заключение, предполага, че от своя страна националният съд трябва да отчита възложените на Съда правомощия, които се състоят в подпомагане на правораздаването в държавите членки, а не във формулиране на консултативни становища по общи или хипотетични въпроси (решение от 24 април 2012 г., *Kamberaj*, C-571/10, EU:C:2012:233, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 77 Всъщност основанието на преюдициалното запитване не е във формулирането на подобни становища, а в необходимостта му за действителното решаване на даден правен спор (вж. по-специално решения от 8 септември 2010 г., *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, т. 38 и от 16 юни 2016 г., *Rodríguez Sánchez*, C-351/14, EU:C:2016:447, т. 56).
- 78 От постоянната съдебна практика безспорно следва, че предвид разделението на правомощията между националните юрисдикции и Съда не би могло да се изисква от запитващата юрисдикция, преди да сезира Съда, да направи всички фактически констатации и правни преценки, които налага правораздавателната ѝ функция. Всъщност е достатъчно от акта за преюдициално запитване да са видни предметът на спора по главното производство, както и основните последици от него, свързани с правовия ред на Съюза, за да се позволи на държавите членки и на другите заинтересовани субекти да представят становищата си съгласно член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз и да участват ефективно в производството пред него (вж. решение от 8 септември 2010 г., *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, т. 39).
- 79 В настоящото дело обаче запитващата юрисдикция изрично уточнява, че приложимостта на разпоредбите относно прехвърлянето на стопанска дейност в главното производство трябва да се определи в зависимост от фактите по спора в главното производство и не е предмет на преюдициалното запитване по настоящото дело, както и че тя ще се произнесе по този въпрос, когато се произнася окончателно по спора в главното производство. Въпросът дали е съвместимо с член 19 от Директивата за ДДС да се изисква от *Sögård Fastigheter* да извърши корекция на приспаднатия от предишния собственик данък, ще се постави само ако се установи, че придобиването на недвижимия имот от това дружество трябва да се квалифицира като „прехвърляне на стопанска дейност“.
- 80 При това положение на този етап от спора по главното производство въпросът относно тълкуването на член 19 от Директивата за ДДС е хипотетичен и не е доказано, че отговорът на този въпрос е необходим за разрешаването на спора.
- 81 Ето защо Съдът не може да отговори на втория въпрос, като формулира консултативно становище по проблем, който на този етап е от хипотетично естество (вж. в този смисъл решения от 10 ноември 2016 г., *Private Equity Insurance Group*, C-156/15, EU:C:2016:851, т. 56, от 28 март 2017 г., *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, т. 194 и от 11 декември 2018 г., *Weiss и др.*, C-493/17, EU:C:2018:1000, т. 166). Фактът, че този въпрос би могъл да бъде релевантен, ако националният съд приеме, че разпоредбите относно прехвърлянето на стопанска дейност трябва да бъдат приложени в разглеждания в главното производство случай, е без значение в това отношение.
- 82 От това следва, че вторият въпрос е недопустим.

## По съдебните разноси

- 83 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 (седми състав) реши:

**Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национално законодателство, което предвижда на основание член 188, параграф 2 от тази директива, че продавачът на недвижим имот не е длъжен да извърши корекция на приспадането на платения по получени доставки данък върху добавената стойност, когато купувачът ще използва имота единствено за сделки, пораждащи право на приспадане, и същевременно задължава купувача да извърши корекция на това приспадане за остатъка от периода на корекцията, когато на свой ред прехвърля имота на трето лице, което не възнамерява да го използва за такива сделки.**

Подписи