Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 19 април 2018 година [1]

Дело C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
срещу
Gmina Ryjewo

(Преюдициално запитване, отправено от Naczelny Sąd Administracyjny
(Върховен административен съд, Полша)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Придобиване на дълготраен актив — Включване на дълготрайния актив в съответните активи при все още неясно намерение за използването му за извършване на икономическа дейност — Първоначално използване за (властническа) дейност, за която ДДС не подлежи на приспадане — По-късно използване за облагаема дейност (промяна на използването) — Последващо приспадане на данъка чрез корекция на приспадането“

I. Въведение

1. В рамките на това производство Съдът трябва да се произнесе по въпроса дали възможността за последващо приспадане на данъка, платен за получена доставка, се запазва и в случай че към момента на придобиване на стоката данъчнозадълженото лице не я е включило изрично в активите на своето предприятие, тъй като към този момент все още не е могло да предвиди конкретно по-късното използване на актива. В случая този въпрос се поставя [2] по отношение на община, която при придобиването вече е била регистрирана като данъчнозадължено лице и е използвала придобитата стока за извършване на облагаеми сделки едва четири години по-късно (но все още в рамките на периода за корекция на приспадането).

2. Безспорно, ако ползването на актива се беше осъществило в обратен ред във времето, щеше да възникне право на общината да приспадне платения ДДС. В такъв случай приспадането щеше да бъде коригирано впоследствие чрез облагане на „изнасянето“ на стоката от сферата на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице поради използването ѝ извън тези сфера. При това положение може ли обаче данъчнозадълженото лице да носи тежестта на ДДС в зависимост от случайно обстоятелство, каквото е последователността на използването във времето на дълготраен актив?

1 Език на оригиналния текст: немски.

2 Сходен предмет са имали следните дела, по които са постановени определение от 5 юни 2014 г., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) и решение от 2 юни 2005 г., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3. Съдът приема в практиката си, чието начало е поставено с решението Lennartz[3], че по отношение на физическо лице, придобило стока изключително за лични нужди, данъкът не се приспада, дори и ако по-късно лицето използва стоката за нуждите на икономическа дейност. Междувременно обаче законовата уредба е претърпяла изменение, което налага да се изясни дали посочената съдебна практика продължава да е приложима. Относима ли е тази практика и по отношение на община, която към момента на придобиването на стоката има регистрация като данъчнозадължено лице по ДДС, но не я е причислила изрично към сферата на дейността си по упражняване на предоставените ѝ властнически правомощия? Във връзка с това има ли значение обстоятелството, че общините се считат за данъчно незадължени лица само при наличието на предпоставките по член 13 от Директивата за ДДС?

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Член 13 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност[4] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) урежда предпоставките, при които публичноправните субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица:

„1. 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.

Във всеки случай тези публичноправни субекти се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, изброени в приложение I, при условие че тези дейности не се извършват в такъв малък мащаб, за да бъдат определени като незначителни“.

5. Член 167 от Директивата за ДДС предвижда:

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

3 Решение от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

4 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; поправка, ОВ L 74, 2011 г., стр. 3; поправка, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15; поправка, ОВ L 323, 2015 г., стр. 31.

6. Член 168 от Директивата за ДДС 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; […]“.

7. Член 184 от Директивата за ДДС се отнася до корекцията на първоначалното приспадане:

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

8. Член 187 от Директивата за ДДС урежда периода на корекцията:

„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“.

Б. Полското право

9. Член 15 от полския Закон за данъка върху стоките и услугите (наричан по-нататък „Законът за ДДС“) [5] определя кръга на данъчнозадължените лица:„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.[…]

5 Ustawa o podatku od towarów i usług от 11 март 2004 г. (консолидирана редакция, обн., Dz. U. 2011, бр. 177, позиция 1054 с изменения).

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“.

10. Член 86, параграф 1 от Закона за ДДС гласи:

„При използването на стоки и услуги за извършване на облагаеми сделки данъчнозадължените лица по член 15 имат право да приспаднат данъка от дължимия ДДС, освен ако член 114, член 119, параграф 4, член 120, параграфи 17 и 19 и член 124 предвиждат друго“.

11. Член 91 от Закона за ДДС съдържа разпоредби относно корекцията на приспадането:

„2. При стоки и услуги, които на основание на разпоредбите относно подоходното облагане данъчнозадълженото лице причислява към амортизируемите материални активи или към нематериалните активи и права, както и към недвижимите имоти и правата на дългосрочно ползване на поземлени имоти […], данъчнозадълженото лице следва да направи посочената в параграф 1 корекция в рамките на 5 последователни години, а за недвижимите имоти и правата на дългосрочно ползване — в рамките на 10 години, считано от годината, в която те са предоставени за ползване. […]

7. Разпоредбите на параграфи 1—6 се прилагат съответно, когато данъчнозадълженото лице […] не е имало […] право [на приспадане на целия ДДС] за използваните от него стоки или услуги и впоследствие правото на приспадане на ДДС за съответната стока или услуга от дължимия данък се е променило“.

III. Спорът в главното производство

12. Същината на спора по висящото пред запитващата юрисдикция дело е дали община Ryjewo (Рийево) (наричана по-нататък „общината“) има право на последващо приспадане на данъка на части върху инвестиционните си разходи. В случая общината възлага строителството на общински културен дом, който първоначално е използвала за дейност в кръга на предоставените ѝ властнически правомощия. Разходите за изграждането на сградата са включвали и ДДС.

13. Към момента на построяването на сградата общината има регистрация като данъчнозадължено лице и подава съответните данъчни декларации. Първоначално обаче тя не подава заявление за приспадане на данъка, тъй като домът не се ползва за извършване на облагаеми сделки. Общината също така не включва изрично изградения културен дом в активите на своето „предприятие“.

14. Четири години след построяването на сградата се променя нейното предназначение, като общината започва да я използва и за целите на облагаеми сделки. Общината счита, че от момента, в който е отдала дома под наем за търговски цели, е придобила право на частично приспадане на ДДС по фактурите за направените от нея разходи за изграждането на дома чрез многогодишната корекция по реда на член 91, параграфи 7 и 7a във връзка с член 91, параграфи 1 и 2 от полския Закон за ДДС.

15. Обратно, данъчният орган изтъква, че общината няма право да приспада ДДС от разходите за изграждането и стопанисването на дома. Министърът на финансите приема, че доколкото е придобила стоки и услуги за създаването на дълготраен актив (културен дом) с цел безвъзмездно да го предостави на Общинския културен център, общината не е придобила тези

стоки и услуги за целите на икономическа дейност и съответно не е действала в качеството на данъчнозадължено лице по ДДС. Обстоятелството, че впоследствие общината използва дълготрайния актив за целите на икономическа дейност, не е основание да се приеме, че към момента на придобиването на актива тя е действала в качеството на данъчнозадължено лице.

16. Първоинстанционният съд възприема обратното становище. Установените факти не изключвали към момента на придобиването на стоките и услугите за инвестиционни цели общината да е възнамерявала да ги използва по-късно в сферата на икономическата си дейност. Съдът приема, че първоначалното използване на придобитите стоки и услуги от данъчнозадълженото лице за цели, които не подлежат на облагане, не й отнема правото впоследствие да приспадне ДДС, когато предназначението на тези стоки и услуги се променени и общината ги използва вече за целите на облагаема дейност.

17. Министърът на финансите подава касационна жалба срещу решението на воеводския административен съд. Сезираният с жалбата Върховен административен съд на Полша решава да отправи преюдициално запитване.

IV. Производство пред Съда на Европейския съюз

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) отправя до Съда на Европейския съюз следните 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) данъка върху инвестиционните си разходи, при положение че:

   – в началния период след производството (придобиването) дълготрайният актив е използван за целите на необлагаема дейност (във връзка с изпълнението от общината на публични задачи в кръга на предоставените ѝ властнически правомощия),

   – предназначението на дълготрайния актив обаче 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 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?

19. В производството пред Съда писмени становища по преюдициалните въпроси са представили община Рийево, Полската република и Европейската комисия. В съдебното заседание от 11 януари 2018 г. се явяват общината, Главна данъчна дирекция на Полската република, Полската република и Европейската комисия.

V. Правен анализ

20. Въпросите могат да бъдат разгледани заедно, тъй като всички те имат за цел да се установи дали впоследствие общината може да претендира за пропорционално приспадане, когато използването на изградения културен дом е променено така, че общината започва да използва този актив за предоставяне на облагаеми услуги.

A. Член 168 от Директивата за ДДС като израз на принципа на неутралитет

21. Според текста на член 168, буква а) от Директивата за ДДС, „доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице“, същото има правото да приспадне данъка върху добавената стойност по отношение на доставените му от друго данъчнозадължено лице стоки или услуги. Всички тези предпоставки са налице в настоящия случай.

22. Обратно, отказ да се признае приспадането на данъка би означавал запазване на тежестта на ДДС върху използването на стоките или услугите за облагаеми сделки. Това очевидно не е съвместимо с концепцията за неутралитет в правната уредба за ДДС. Съгласно практиката на Съда общата система на ДДС гарантира пълна неутралност на данъка спрямо всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че дейностите сами по себе си подлежат на облагане с ДДС[6]. Както многократно е постановявал Съдът, принципът на данъчен неутралитет следователно изисква предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, по принцип да бъде окончателно освободено от тежестта на ДДС[7], при условие че самата му стопанска дейност обслужва извършването на (по принцип) облагаеми доставки[8]. Тези елементи са налице в настоящия случай.

23. Освен това съгласно практиката на Съда принципът на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС, не допуска облагането на икономическите дейности на данъчнозадължено лице да доведе до двойно данъчно облагане[9]. Ако лицето не бъде освободено от тежестта на облагането с данък върху добавената стойност, свързан с придобиването на стоката, като едновременно се облагат извършените посредством тази стока доставки, това би довело до двойно данъчно облагане. Това също е аргумент в подкрепа на възможността за последващо приспадане на данъка.

24. Предвид междувременно приетите изменения в законодателството досегашната практика на Съда относно последващото приспадане на ДДС вече не изключва непременно този резултат, който е в съответствие с принципа на неутралитет.

6 Решения от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, т. 38), от 13 март 2014 г., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41), от 3 март 2005 г., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, т. 25 и цитираната съдебна практика) и от 14 февруари 1985 г., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, т. 19).

7 Решения от 13 март 2008 г., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25) и от 1 април 2004 г., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 39).

8 Вж. решения от 13 март 2014 г., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41), от 15 декември 2005 г., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 51), от 21 април 2005 г., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, т. 57), както и представеното от мен заключение по дело Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, т. 42).

9 Решение от 2 юли 2015 г., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, т. 40); вж. в този смисъл и решения от 22 март 2012 г., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 42) и от 23 април 2009 г., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, т. 46).

Б. Член 167 от Директивата за ДДС като изключение от принципа на неутралитет?

1. Досегашната съдебна практика по член 20 от Шеста директива

25. Досега при действието на член 20, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО[10] Съдът е приемал, че лице, което е придобило стока за лични нужди, но впоследствие я използва за икономическа дейност, няма право на приспадане на данъка[11]. Съдът изрично разпростира тази практика, която не е била изцяло безспорна[12], и върху публичноправните юридически лица[13].

26. От друга страна, обаче в постоянната си практика Съдът приема също така, че лице, което придобива стоки за целите на икономическа дейност по смисъла на член 9, прави това в качеството на данъчнозадължено лице, дори и да не ги използва веднага за тази дейност[14]. Период от 23 месеца, в който стоката първоначално е използвана за лични нужди, не е пречка за пълното приспадане на ДДС[15]. В посочения случай обаче още към момента на придобиването на стоката даденото лицето е изразило намерението си впоследствие да я използва за икономическа дейност („решение за включване в съответните активи“).

27. В същото време има и решения, в които Съдът не признава право на последващо приспадане на данъка[16]. Тези решения са постановени обаче при старата правна уредба по Шеста директива 77/388/ЕИО, която се е прилагала до влизането в сила на Директивата за ДДС. В съответния член 20, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО действително е било посочено, че корекцията на приспадането се отнася за годината, „в която стоките са придобити или произведени“. С оглед на това е разбираемо защо Съдът, въпреки обратното становище, изразено от генерален адвокат Jacobs[17], приема, че в случаи като посочения не се поражда право на последващо приспадане на данъка по член 20 от Шеста директива 77/388/ЕИО[18].

2. По момента на възникване на правото на приспадане

28. Изходна точка за тази практика на Съда е член 167 от Директивата за ДДС. Съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква в момента, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем[19]. Вследствие на това, съгласно практиката на Съда, единствено качеството, в което действа дадено лице към този момент, може да определи наличието на право на приспадане[20]. ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени (член 63 от Директивата за ДДС), следователно определящо е придобиването на актива.

10 Шеста директива от 17 май 1997 година за хармонизиране на разпоредбите на държавите членки относно данъка върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), която предвижда следното: „При корекцията се отчитат промените в правото на приспадане на данъка, настъпили в следващите години спрямо годината, в която стоките са придобити или произведени“ [неофициален превод].

11 Решения от 19 юли 2012 г., X (C-334/10, EU:C:2012:473, т. 17), от 23 април 2009 г., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, т. 44), от 6 май 1992 г., de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, т. 17) и от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 8, 9 и 17).

12 Пространна критика при H. Stadie, частта Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, бележки 1860 и сл. (положение: 170-та актуализация — година 2017).

13 Решение от 2 юни 2005 г., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, т. 39 и 40).

14 Решения от 19 юли 2012 г., X (C-334/10, EU:C:2012:473, т. 31), от 22 март 2012 г., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 44 и 52) от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 14).

15 Решение от 19 юли 2012 г., X (C-334/10, EU:C:2012:473, т. 27).

16 Решения от 2 юни 2005 г., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335) и от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Заключение на генералния адвокат Jacobs, представено по дело Charles и Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, т. 89 и 90).

18 Решение от 23 април 2009 г., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, т. 44).

19 Вж. и решение от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Така изрично решения от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, т. 35), от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 38) и от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 8 и 9).

29. Обратно, когато данъчнозадълженото лице не използва стоката за целите на икономическата си дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, а „за свои лични нужди“, не се поражда право но приспадане [21]. От съвместния прочит на член 167 и член 9 от Директивата за ДДС следва, че дадено лице, което впоследствие придобива качеството на данъчнозадължено лице и по-късно използва придобитата „за лични нужди“ стока за извършването на облагаема дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, според Съда не може впоследствие да упражни право на приспадане.

30. В обратната хипотеза, ако това лице придобие стоката в качеството си на данъчнозадължено лице, то може да приспадне данъка, и то изцяло, още в момента на придобиването. Съгласно практиката на Съда за данъчнозадължено следва да се счита лице, което има намерение, подкрепено въз основа на обективни данни, да извършва независима икономическа дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС и прави първоначални капиталови разход за тази цел [22].

31. Правото на приспадане не се засяга дори от обстоятелството, че впоследствие стоката се използва само в незначителна степен за извършване на сделки, за които може да се направи приспадане. Тези обстоятелства се вземат предвид едва по-късно при условията на членове 184 и сл. или на членове 16 и 26 от Директивата за ДДС, които предвиждат механизъм за корекция на първоначално определената (завишена) сума за приспадане [23]. По-специално е предвидена уредба (членове 16 и 26 от Директивата за ДДС) на случаите на т.нар. „изнасяне“ на актива от сферата на икономическата дейност, т.е. последващото използване на стока, чието придобиване е било освободено от тежестта на ДДС, за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето. Последицата в тези случаи е последващо облагане на използването на стоката за цели извън сферата на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице.

3. Липса на изрична уредба на „внасянето“

32. Директивата за ДДС не съдържа обаче уредба на обратния случай на т.нар. „внасяне“, когато първоначално придобитият „за лични нужди“ актив едва впоследствие се използва за осъществяването на икономическа дейност.

33. Тази хипотеза повдига въпроса за съвместимостта с основния принцип на данъчен неутралитет (по този въпрос вж. т. 22 по-горе), както посочва генералният адвокат Jacobs [24]. Според последователността във времето, в която активът се използва за икономически цели, различни са и правните последици, дори и при съответствие между периода на използване на стоката за целите на икономическа дейност и произтичащия от това ДДС. Обратно, от членове 184 и сл. от Директивата за ДДС следва, че при редуване на необлагаема и облагаема дейност последователността на използване на придобития актив във времето е без значение.

34. Едно толкова различно данъчно третиране на предприятия, чиито облагаеми сделки са идентични, като се изключи последователността на извършването им във времето, трудно може да се приеме за основателно, като се има предвид и член 20 от Хартата [25].

21 Така изрично решение от 11 юли, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 9).

22 Така изрично решения от 29 ноември 2012 г., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, т. 27), от 8 юни 2000 г., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, т. 34) и от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98 до C-147/98, EU:C:2000:145, т. 47); вж. по въпроса представеното от мен заключение по дело X (C-334/10, EU:C:2012:108, т. 81).

23 Така като краен резултат и решения от 29 ноември 2012 г., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, т. 28) и от 8 юни 2000 г., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, т. 35).

24 Заключение, представено от генерален адвокат Jacobs по делото Charles и Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, т. 75 и сл.).

25 Вж. решение от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, т. 44). В този случай Съдът изрично постановява, че принципът на данъчен неутралитет не допуска неоснователни различия в данъчното третиране на еднакви инвестиционни дейности на предприятия с еднакъв профил, извършващи една и съща дейност.

4. Отчитане на изменения текст на Директивата за ДДС

35. Доколкото ми е известно, Съдът все още не се е произнасял изрично по въпроса за последващо приспадане на ДДС в случаите, когато придобитата от данъчно незадължено лице стока впоследствие е „внесена“ в сферата на икономическата дейност, като се вземе предвид новият текст на член 187, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС.

36. Съгласно изменения текст [26] на член 187, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС вече е релевантна не само годината, през която стоките са били придобити или произведени, но и годината, през която те са били използвани за първи път („или когато е приложимо, използвани за първи път“). Според мен тази хипотеза включва по-специално случаите, в които данъчнозадълженото лице все още не е включило стоката в активите, използвани за неговата икономическа дейност, и следователно не е могло да приспадне (по принцип изцяло и незабавно) данъка към момента на придобиването на актива.

37. В този случай от текста на Директивата следва, че основа за последващите корекции на приспадането е моментът на първоначалното използване, което задължително предполага (по-късно) приспадане към момента на използването на стоката. Всъщност, ако купувачът имаше съответното намерение за използване на актива още към момента на придобиването му, правото на приспадане щеше да е налице от самото начало и следователно нямаше да се поставя въпросът за последващото приспадане чрез корекция. От това следва, че Директивата за ДДС допуска вече изрично възможност за последващо включване на вече придобит актив в активите, използвани за икономическа дейност, посредством по-късното му използване за целите на такава дейност.

38. В съответствие с това Съдът, като е съобразил новата правна уредба, не е отрекъл правото на последващо пропорционално приспадане в полза на община, която, подобно на настоящия случай, първоначално е използвала спортна зала за изпълнението на публични задачи, а впоследствие — за целите на облагаеми сделки [27].

39. Действително, когато лицето първоначално планира конкретно да използва стоката за нестопански цели, не възниква незабавно право на приспадане. Ако по-късно обаче използването бъде променено в рамките на периода за корекция на приспадането, текстът на членове 184 и сл. от Директивата за ДДС допуска от момента на промяната в използването прецизна последваща корекция на приспадането, която има действие за в бъдеще и се извършва по години в съответния размер. Ако след това отново има промяна, този път на степента, в която активът се използва за целите на стопанска дейност, също може да се предприеме съответна корекция при условията на членове 184 и сл. от Директивата за ДДС.

40. Такава последваща корекция на липсващото приспадане на ДДС съответства и на смисъла и целта на разпоредбите на членове 184 и сл. от Директивата за ДДС. Впрочем, както подчертава и Съдът, системата за корекция на приспаданията (членове 184 и 185 от Директивата за ДДС) е основен елемент от въведената с Директива за ДДС уредба, доколкото има за цел да осигури точност в случай на приспадане, а оттам и неутралитет на данъчната тежест [28]. Само подобна последваща корекция води до съответстващо на принципа на неутралитет освобождаване на данъчнозадълженото лице от данъчната тежест във връзка с придобиването на стоката.

26 В член 20, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО се споменава само, че корекцията се извършва спрямо годината, „в която стоките са придобити или произведени“.

27 Определение от 5 юни 2014 г., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, т. 19 и сл.).

28 Определение от 5 юни 2014 г., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, т. 24).

41. Освен това корекцията позволява да се избегне различно третиране на данъчнозадължени лица в зависимост от последователността на използването на стоката във времето за целите на икономическа дейност и за цели извън такава дейност. В този контекст член 20 от Хартата също подкрепя такова тълкуване. По този начин в крайна сметка се избягват както неоснователни предимства, така и необосновани неблагоприятни последици за данъчнозадълженото лице.

42. Последващата промяна на приспадането при условията на членове 184 и сл. от Директивата за ДДС е и по-прецизният механизъм в сравнение с пълното приспадане въз основа единствено на планирано (частично) използване за целите на икономическа дейност, като това важи както по отношение на данъчните приходи, така и по отношение на освобождаването на данъчнозадълженото лице от данъчна тежест във връзка с използването на актив за извършване на икономическа дейност. Всъщност по този начин се избягва едно съмнително предварително финансиране на предприятия[29] чрез приспадането на ДДС само поради (планирано) използване на стоката в минимална степен за целите на икономическа дейност и свързано с това включване изцяло към съответните активи. Не без основание с член 168а от Директивата за ДДС законодателят на Съюза е пресякъл впоследствие във възможно най-голяма степен възможността за такива модели на финансиране във връзка с недвижими имоти, използвани предимно за жилищни цели.

B. При условията на евентуалност: критерии за действия в качеството на данъчнозадължено лице

43. В случай че Съдът не споделя моето тълкуване на членове 184 и сл. (и по-специално на член 187, параграф 2, втора алинея) от Директивата на ДДС, се поставя следният въпрос за решаване: по какъв начин следва да се прецени в какво качество общината придобива облагаемата с ДДС доставка — в качеството на данъчнозадължено или на данъчно незадължено лице, при положение че към момента на придобиване не изразява изрично своето решение в тази връзка?

44. Въпросът дали данъчнозадълженото лице е придобило стоката в това си качество, т.е. за целите на своята икономическа дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, е фактически и следва да се преценява 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 данъчнозадълженото лице[30].

1. Решение за включване към съответните активи въпреки липсата на намерение?

45. За да може данъкът да бъде приспаднат незабавно и изцяло, Съдът изисква подкрепено с обективни доказателства намерение дълготрайният актив да бъде използван за извършването на независима икономическа дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС[31].

29 Този ефект на финансиране възниква от това, че корекцията по членове 184 и сл., а също и по член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС се извършва само пропорционално за всяка година и така в крайна сметка стопанският субект ползва безлихвен заем в съответния размер на ДДС.

30 Решение от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 58); вж. в този смисъл и решения от 8 март 2001 г., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, т. 29) и от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 21).

31 Така изрично решения от 8 юни 2000 г., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, т. 34) и от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98 до C-147/98, EU:C:2000:145, т. 47); вж. по въпроса и представеното от мен заключение по дело X (C-334/10, EU:C:2012:108, т. 81).

46. В настоящия случай общината все още не е знаела в момента на придобиването дали и в каква степен ще използва културния дом и за целите на икономическа дейност. Съответно тя не е можела да изрази такова намерение. В това отношение от данъчнозадълженото лице би се изисквало нещо невъзможно. Най-много би била налице съмнителната мотивация за включване на стоките за всеки случай в активите на предприятието чрез „изявления за намерение“.

47. Съдът избягва тази дилема по дело Gmina Międzyzdroje [32], в което е трябвало да се приложи член 187, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС. Както с основание изтъква Полската република, по това дело Съдът признава в крайна сметка, макар и не изрично, че въпросната община има право на последващо пропорционално приспадане на ДДС за инвестициите си в спортна зала, която е използвана за извършване на облагаеми сделки по отдаването ѝ под наем едва след изтичането на продължителен период от време след нейното придобиване. В случая Съдът не се основава на наличието на решение за включване в съответните активи към момента на придобиването. Напротив, той приема, че приспадането на платения данък върху получените доставки е свързано със събирането на данъка върху извършените доставки [33].

2. Включване в съответните активи на основание член 13 от Директивата за ДДС?

48. Щом като обаче правото на приспадане не може да се изведе от наличието на съответно намерение в момента на придобиването, е необходим друг критерий. В това отношение може да се прибегне до съответно прилагане на член 13 от Директивата за ДДС, поне що се отнася до публичноправните субекти. Общината основава доводите си по същество на това съображение, а в съдебното заседание Комисията също показва известна симпатия към това разрешение на въпроса.

49. Съгласно член 13 от Директивата за ДДС публичноправните субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи. Такива дейности представляват дейности, извършвани от тези органи в рамките на специалния за тях правен режим. Към тях не се отнасят дейностите, които те упражняват при същите правни условия като частните икономически оператори [34].

50. Следователно е решаващо дали при придобиването общината е действала като орган, упражняващ властнически правомощия. Такава хипотеза би могла да се приеме само в изключителни случаи (напр. при отчуждаване). Редки са случаите, в които публичноправните субекти действат като носители на властнически правомощия при обичайното снабдяване с потребителски стоки. Оттук следва, че при придобиването на стоки и услуги общините най-често действат в качеството си на данъчнозадължени лица.

51. Считам обаче за неубедителни доводите въз основа на член 13 от Директивата за ДДС. Още в самия текст на тази разпоредба се посочва, че когато публичноправните субекти извършват сделки, те се считат за данъчно незадължени лица при определени условия. По този начин разпоредбата се отнася изрично до изходната страна (т.е. извършването на доставки), а не до входната страна (т.е. получаването на доставки). Това става още по-ясно и от разпоредбите на 13, параграф 1, втора и трета алинея от Директивата за ДДС. Тези разпоредби се отнасят до нарушения на правилата за конкуренцията (втора алинея) и до мащаб на дейностите, който не е незначителен (трета алинея). Нито едно от тези обстоятелства не може да бъде отнесено към входната страна към момента на придобиването.

32 Определение от 5 юни 2014 г., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Определение от 5 юни 2014 г., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, т.19), така още в решение от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 24).

34 Решение от 29 октомври 2015 г., Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, т. 70); вж. в този смисъл решение от 14 декември 2000 г., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, т. 17 и 22).

52. Смисълът и целта на член 13 от Директивата за ДДС се състоят в създаването на благоприятен режим за определени дейности на публичноправните субекти[35], когато и тъй като те изпълняват възложените им задачи в качеството на органи на публична власт. Ако все пак това предизвиква по-значителни нарушения на конкуренцията, член 13, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС предвижда, че по принцип икономическите им дейности са облагаеми, независимо че се извършват от тях като органи на публична власт. Така в тези случаи благоприятното третиране отпада.

53. Действително, в настоящия случай прилагането на член 13 от Директивата за ДДС към придобиването би помогнало на общината. Когато обаче община придобие стока в качеството си на орган на публична власт, този подход евентуално би могъл да я постави в неблагоприятно положение. Впрочем при последователно прилагане на уредбата правото на приспадане би трябвало да бъде изключено, дори когато общината използва стоката, която е придобила в качеството си на орган на публична власт, за извършване на икономическа дейност. Съгласно член 168 от Директивата за ДДС обаче за възникване на правото на приспадане от решаващо значение е дали придобиването се облага с ДДС и дали стоката се използва за извършване на облагаеми сделки. Както е видно от член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС, може да е налице облагаема доставка и в случаите, когато доставчикът в качеството си на публичноправен орган или от името на такъв или в съответствие със закона (т.е. при упражняване на властнически правомощия) прехвърля собствеността върху вещ срещу заплащането на компенсация.

54. В крайна сметка член 13 от Директивата за ДДС не казва дали публичноправните субекти действат в качеството на данъчнозадължени или на данъчно незадължени лица, когато придобиват стоки, а единствено дали те се разглеждат като данъчнозадължени лица, когато извършват доставки на стоки и услуги.

3. Предположение за включване на стоката в съответните активи, когато данъчнозадължено лице впоследствие действително я използва за извършване на облагаеми сделки

55. В случай че Съдът споделя поне отчасти моето виждане, че липсата на уредба на внасянето на активи, за разлика от облагането на изнасянето на активи, е проблемно с оглед на принципите на неутралитет и на еднакво третиране, той би следвало да държи сметка за това положение най-малкото чрез влагане на широко разбиране на понятието за придобиване „в качеството на данъчнозадължено лице“.

56. В разгледаните досега случаи, при които Съдът не е признал право на последващо приспадане, приобретателят на стоката или е бил данъчно незадължено лице в момента на придобиването (така по дело Waterschap[36]), или впоследствие изрично е внесъл стоката в активите на своето предприятие (така по дело Lennartz[37]), т.е. от само себе си се разбира, че той е придобил стоката първоначално за лични цели. Настоящият случай се различава от посочените случаи по това, че приобретателят е данъчнозадължено лице, което все още не е взело изрично решение.

57. Когато обаче данъчнозадължено лице придобива стока, която по естеството си може да се използва от него и за целите на икономическа дейност, и това лице все още не може да изключи вероятността да използва стоката и за извършването на облагаеми сделки в рамките на периода по член 187 от Директивата за ДДС, може да се направи предположението, че към

35 Във връзка с това Съдът често използва понятието *освобождаване от облагане*, решения от 13 декември 2007 г., Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, т. 41), от 12 септември 2000 г., Комисия/Обединено кралство (C-359/97, EU:C:2000:426, т. 55) и от 26 март 1987 г., Комисия/Нидерландия (235/85, EU:C:1987:161, т. 20 и 21), което следва да се тълкува тясно.

36 Решение от 2 юни 2005 г., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Решение от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

момента на придобиването като данъчнозадължено лице то прави това с намерението евентуално да я използва по-късно и за целите на икономическа дейност. Това важи, при условие че лицето не е причислило изрично тази стока към сферата на своята нестопанска дейност и така не я е изключило напълно от приложното поле на правото в областта на ДДС[38].

58. В подкрепа на тази теза е и текстът на член 187, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС в променената си редакция в сравнение с Шеста директива 77/388/ЕИО (вж. подробно по този въпрос т. 36 и 37 по-горе), тъй като той се позовава вече и на първото използване след придобиването („или когато е приложимо, [стоките са били] използвани за първи път“.

59. Следователно, като се вземе предвид текстът на член 187, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС, може да се приеме, че правото на приспадане се поражда и в случаите на придобиване въз основа само на потенциално намерение за съответното използване, при условие че то впоследствие се потвърди. Когато обаче лицето още от самото начало планира конкретно използване за целите на нестопанска дейност, първоначално правото на приспадане съществува само по основание (т.е. само в нулев размер). Ако по-късно използването се промени в рамките на периода за корекция на приспадането, членове 184 и 185 от Директивата за ДДС позволяват прецизна последваща корекция на приспадането с действие за в бъдеще за всяка година в съответния размер.

60. Следователно предположението за такова потенциално намерение за бъдещо използване не позволява на данъчнозадълженото лице незабавно приспадане, а само му открива възможност за последващо пропорционално приспадане, доколкото използва стоката за целите на облагаеми сделки в рамките на периода за корекция на приспадането. Освен това по този начин се избягват както неоснователни предимства, така и необосновани неблагоприятни последици за данъчнозадълженото лице.

VI. Заключение

61. С оглед на гореизложеното предлагам на въпросите на Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) да се отговори по следния начин:

„По силата на членове 167, 168, 184, 185 и член 187, параграф 2, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и предвид принципа на неутралитет общината има право да приспадне чрез корекция на приспадането данъка върху инвестиционните си разходи, ако тя ги е направила за извършване на облагаеми сделки. Това важи и в случаите, когато произведеният или придобитият дълготраен актив първоначално е бил използван за целите на необлагаема дейност, но впоследствие предназначението на актива е променено в рамките на периода по член 187 от Директивата за ДДС и общината вече го използва и за извършване на облагаеми сделки.

Във връзка с това е без значение дали към момента на създаването или на придобиването на актива е изразено намерение за бъдещото му използване за извършване на облагаеми сделки.

За отговора на първия въпрос също така е без значение, че дълготрайният актив се използва за извършване както на облагаеми, така и на необлагаеми сделки и че не е възможно конкретните инвестиционни разходи да бъдат обективно отнесени към едната от посочените по-горе категории сделки. Това се отнася само за разделянето на приспадането на части по размер, но не и за правото на приспадане на данъка като такова“.

38 Според Съда именно това е последицата от придобиването на стока от данъчно незадължено лице, вж. по-специално решение от 15 септември 2016 г., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, т. 33).