



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

9 юни 2016 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 77/388/ЕИО — Член 17, параграф 5, трета алинея — Приложно поле — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Стоки и услуги, използвани едновременно за облагаеми доставки и за освободени доставки (стоки и услуги със смесено предназначение) — Определяне на предназначението на стоки и услуги, придобити за строителство, използване, обслужване и поддръжка на сграда, която отчасти служи за извършването на доставки, които предоставят право на приспадане, и отчасти за доставки, които не предоставят право на приспадане — Изменение на националната правна уредба, която предвижда реда за изчисляване на подлежащата на приспадане част — Член 20 — Корекция на приспаданията — Правна сигурност — Оправдани правни очаквания“

По дело C-332/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 5 юни 2014 г., постъпил в Съда на 9 юли 2014 г., в рамките на производство по дело

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

срещу

Finanzamt Krefeld,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на трети състав, изпълняващ функцията на председател на четвърти състав, J. Malenovský (докладчик), M. Safjan, A. Prechal и K. Jürimäe, съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 9 юли 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от J. Kraehling и L. Christie, в качеството на представители, подпомагани от R. Hill, barrister,

* Език на производството: немски.

— за Европейската комисия, от M. Wasmeier и G. Braun, както и от C. Soulay, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 ноември 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 17, 19 и 20 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г. (ОВ L 102, 1995 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (наричано по-нататък „Rey Grundstücksgemeinschaft“) и Finanzamt Krefeld (Данъчна служба Крефелд) по повод на реда за изчисляване на правото на приспадане на данък върху добавената стойност („ДДС“), дължим или платен за стоките и услугите, използвани за строителство, поддръжка, използване и обслужване на сграда със смесено предназначение, която отчасти служи за извършването на доставки, които предоставят право на приспадане, и отчасти за доставки, които не предоставят право на приспадане (наричана по-нататък „сградата със смесено предназначение“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 17 от Шеста директива е озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“ и гласи:

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

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

- а) дължимия или платен в страната данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за доставки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за доставки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, приспада се само частта от данъка върху добавената стойност, която се отнася до първата категория доставки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

Обаче държавите членки могат:

- а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всеки сектор на стопанската му дейност, при условие че се води отделна отчетност за всеки сектор;
- б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всеки сектор от стопанската си дейност и да води отделна отчетност за всеки сектор;
- в) да разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането въз основа на предназначението на всички или на част от стоките и услугите;
- г) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата на първата алинея за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;
- д) да предвидят за случаите, в които неподлежащият на приспадане от данъчнозадълженото лице данък върху добавената стойност е незначителен, той да бъде третиран като нулев.

[...]“ [неофициален превод].

- 4 Член 19, параграф 1 от тази директива, озаглавен „Изчисляване на подлежащата на приспадане част“, предвижда в параграф 1:

„Подлежащата на приспадане част съгласно член 17, параграф 5, първа алинея представлява дробна величина:

- с числител общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот от доставки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3, и,
- знаменател общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот от доставките, включени в числителя, и от доставките, за които данък върху добавената стойност не подлежи на приспадане. [...]

[...]“ [неофициален превод].

- 5 Член 20 от същата директива е озаглавен „Корекции на приспаданията“ и гласи следното:

„1. Първоначално определената сума за приспадане се коригира по ред, определен от държавите членки, когато в частност:

- а) приспаднатата сума е по-голяма или по-малка от сумата, на която данъчнозадълженото лице е имало право;
- б) след подаване на декларацията възникнат някои изменения на елементите, въз основа на които е определена сумата за приспадане, и в частност — разваляне на покупко-продажби или намаление на цени; [...]

2. В случаите на дълготрайни активи корекцията се разпределя за период от пет години, включително годината, в която стоките са били придобити или произведени. Годишната корекция се извършва само по отношение на една пета от начисления върху дълготрайните активи ДДС. Тази корекция е направена в съответствие с изменението на правото на приспадане, настъпило през следващите години, в сравнение с това на годината, през която стоките са били придобити или произведени.

Чрез дерогация от предходната алинея, държавите членки могат да установят за корекцията период от пълни пет години, считано от времето на първото използване на стоките.

За недвижимото имущество, придобито като дълготраен актив, срокът за корекция може да бъде удължен до 20 години.

[...]“. [неофициален превод].

Германското право

- 6 Релевантните разпоредби на германската правна уредба, приложима в областта на ДДС, се съдържат в Umsatzsteuergesetz 1999 (Закон от 1999 г. за данъка върху оборота, BGBl. 1999 I, стр. 1270, наричан по-нататък „UStG“).
- 7 Член 15 от UStG предвижда:

„(1) Търговецът може да приспадне следния данък, платен по получени доставки:

1. дължимия по закон данък за доставки и други услуги, които са осъществени от друг търговец за нуждите на неговото предприятие.

[...]

(2) От приспадане се изключва заплатеният данък за получени доставки, при внос и при вътреобщностно придобиване на стоки и по доставки на услуги, които данъчнозадълженото лице използва за целите на следните доставки:

1. освободени доставки;

[...]

(4) Ако търговецът използва стока, доставена, внесена или придобита на територията на Общността за целите на търговската си дейност, или доставка на услуга, само частично при извършването на сделки, при които е изключено приспадането на платения данък по получени доставки, то не се приспада частта от платения данък по получени доставки, която икономически е свързана с посочените сделки. Търговецът може да определи частта, която не подлежи на приспадане, като извърши обективна преценка“.

- 8 Steueränderungsgesetz 2003 (Законът за изменение на данъците от 2003 г.) от 15 декември 2003 г. (BGBl. 2003 I, стр. 2645), който влиза в сила на 1 януари 2004 г., добавя трето изречение към член 15, параграф 4 от UStG, което гласи следното:

„Изчисляване на неподлежащата на приспадане част от данъка съобразно съотношението между сделките, които не пораждат право на приспадане, и сделките, които пораждат такова право, е допустимо само когато няма друга възможност за определяне на икономическото третиране“.

- 9 В преюдициалното запитване са посочени следните мотиви за изменението:

„Целта на тази разпоредба е разумното разпределение на данъка по получените доставки на стоки и други услуги. Тази нова уредба ограничава използването на основания на оборота критерий за разпределяне като единствен критерий за разпределяне. Прилагането на този критерий за разпределяне се допуска само ако няма друга възможност за определяне на икономическото третиране.

Изменението е необходимо, защото с решението си от 17 август 2001 г. [...] Bundesfinanzhof [(Федерален финансов съд, Германия)] приема, че разпределението на данъка по получените доставки според процентното съотношение между оборота от извършените доставки трябва да се признае за обективна преценка по смисъла на член 15, параграф 4 от [UStG].

Прилагането на критерия за разпределяне според оборота като общ критерий за разпределение обаче би довело до неточно разпределение по-специално в случая на построяването на сгради със смесено предназначение; [...];

Така че прилагането на критерия за разпределяне според оборота като общ критерий за разпределение не е императивно изискване на Шеста директива. Подобна система за „пропорция“ [...] не е задължителна за държавите членки, тъй като по силата на член 17, параграф 5, трета алинея могат да определят критерии за разпределение, които се отклоняват от тази система.

За придобиването на сгради остава възможно и разпределението на данъка по извършени доставки въз основа на връзката между производствените и търговските стойности [...].

- 10 Член 15а от UStG е озаглавен „Корекция на данъка по получените доставки“ и параграфи 1 и 2 гласят:

„(1) Когато в рамките на пет години от първата употреба на даден дълготраен актив се изменят отношенията, въз основа на които е определена сумата на първоначално извършеното приспадане, за всяка календарна година, съответстваща на тези изменения, трябва да се извърши компенсация посредством корекция в приспадането на сумите на данъка по получените доставки, които са били приложени върху разходите за придобиване или реализиране. За недвижимостите, включително основните им части, за правата, спрямо които се прилагат гражданскоправните разпоредби относно недвижимите имоти, и за строежите върху чужда земя, десетгодишният срок се заменя с петгодишен.

(2) За целите на корекцията, предвидена в параграф 1, за всяка календарна година, за която се отнасят тези изменения, в случаите по първото изречение от този параграф следва да се прилага пропорция от една пета, а в случаите по второто изречение, от една десета от размера на платения по получени доставки данък върху дълготрайния актив [...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 11 В периода от 1999 г. до 2004 г. Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, гражданско дружество за недвижими имоти, на свой терен разрушава стара сграда и построява нова сграда за жилищни и търговски нужди. Сградата е завършена през 2004 г. и включва шест жилищни и търговски обекта, както и десет подземни гаражни места. Някои от обектите и от местата са отдадени под наем още през октомври 2002 г.
- 12 За данъчните години през периода от 1999 г. до 2003 г. Rey Grundstücksgemeinschaft GbR изчислява своето право на приспадане на ДДС, платен за разрушаването и построяването, като прилага критерий за разпределяне, изчислен въз основа на съществуващата връзка между оборота, генериран от облагаемата с ДДС дейност по отдаване под наем на търговските обекти и гаражни места, и оборота от другите сделки по отдаване под наем, които са освободени от ДДС (наричан по-нататък „основен на оборота критерий за разпределяне“). Според този критерий размерът на подлежащата на приспадане част от ДДС съответства на 78,15 %. Вследствие на две жалби, подадени до Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд Дюселдорф, Германия) по повод на размера на ДДС, който може да се приспадне за 2001 г. и 2002 г., данъчната служба в Крефелд признава този критерий за разпределяне.

- 13 През 2004 г. някои части от разглежданата в главното производство сграда, за които първоначално се предвижда да са предназначени за извършването на облагаеми доставки, в крайна сметка са отдадени под наем като освободени от ДДС. За да направи корекция на приспаданията на данъка по получените доставки, в данъчната си декларация за 2004 г. Rey Grundstücksgemeinschaft GbR посочва размер на корекция, който установява, като прилага основания на оборота критерий за разпределяне. В декларацията Rey Grundstücksgemeinschaft посочва и подлежащите на приспадане суми по ДДС, платени за стоки и услуги, придобити за използването, обслужването и поддръжката на сградата. Общият размер на данъка, който подлежи на възстановяване на Rey Grundstücksgemeinschaft GbR според неговите изчисления, възлиза на около 3 500 EUR.
- 14 С акт за определяне на допълнително данъчно задължение от 1 септември 2016 г. данъчната служба в Крефелд поставя под въпрос този резултат, на основание че след влизането в сила от 1 януари 2004 г. на член 15, параграф 4, трето изречение от UStG, основаният на оборота критерий за разпределяне може да се прилага само когато няма възможност да се използва друг метод за определяне на икономическото третиране на стоките и услугите със смесено предназначение. Тъй като приема, че е възможно и е по-точно икономическото третиране на стоките и услугите, използвани за разрушаването и построяването на сграда, да се определи, като се използва критерий, равностоен на съотношението между площта в квадратни метри на търговските обекти и на обектите за жилищни нужди (наричан по-нататък „критерий за разпределяне според площта“), посочената данъчна служба приема, че Rey Grundstücksgemeinschaft е трябвало да приложи този критерий. Вследствие на това тя определя процента на приспадане на ДДС в размер на 38,74 %, който съответства на частта от общата площ на сградата, чието отдаване под наем се облага с данък, и определя размера ДДС, който подлежи на възстановяване на Rey Grundstücksgemeinschaft за 2004 г., на около 950 EUR.
- 15 Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд Дюселдорф) частично отменя този акт за определяне на допълнително данъчно задължение, с мотива че критерият за разпределяне според площта може да се приложи само по отношение на дължимия за разходите, извършени след 1 януари 2004 г. Ето защо определя размера на ДДС, който подлежи на възстановяване на Rey Grundstücksgemeinschaft GbR за 2004 г., на малко повече от 1 700 EUR.
- 16 Двете страни в главното производство подават пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) ревизионна жалба срещу това решение.
- 17 Според запитващата юрисдикция, на първо място, спорът повдига въпроси, свързани с направеното от Съда в решение от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) тълкуване на член 17, параграф 5 от Шеста директива.
- 18 От една страна, запитващата юрисдикция отбелязва, че в посоченото решение Съдът приема, че е възможно да се използва критерий за разпределяне на стоки и услуги със смесено предназначение, различен от предвидения в Шеста директива, основан върху оборота, само ако този метод позволява по-точно определяне на правото на приспадане. Методът, който се състои в установяването на обстоятелството за коя част на сградата е начислен ДДС и в прилагането на критерий за разпределяне само за сумите по ДДС, които не се отнасят конкретно до нито една от тези части или отнасящи се до общите части сграда със смесено предназначение, водел обаче до по-точни резултати. Ето защо запитващата юрисдикция си поставя въпроса дали не трябва да се предпочете този метод.
- 19 От друга страна, запитващата юрисдикция посочва, че в точка 19 от решение от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) Съдът уточнява, че възможността за държава членка да използва метод за третиране на стоките и услугите със смесено предназначение, различен от предвидения в Шеста директива, се допуска само за „определена доставка, като строежа на сграда със смесено предназначение“. Възприетият от германската данъчна

администрация различен метод за разпределяне на стоките и услугите, използвани за строителството или придобиването на сграда със смесено предназначение, се прилага обаче и по отношение на стоките и услугите, придобити за използването, обслужването или поддръжката на такива сгради. Ето защо посочената юрисдикция си поставя въпроса дали прилагането на един и същ метод спрямо тези две категории разходи е в съответствие с Шеста директива.

- 20 На второ място, запитващата юрисдикция установява, че макар Съдът вече да е имал повод да приеме, че дадено законодателно изменение може да доведе до възникване на задължението за корекция на определени приспадания на ДДС, до настоящия момент той се е произнасял единствено по повод на законодателни изменения, засягащи самото съществуване на правото на приспадане. При тези условия е налице съмнение дали член 20 от посочената директива не допуска законодателство на държава членка, съгласно което се налага корекция на ДДС, тъй като посочената държава е изменила метода за приспадане на ДДС, платен за стоките и услугите с двойно предназначение.
- 21 На трето място, запитващата юрисдикция поставя въпроса дали при обстоятелствата по главното производство принципите на защита на оправданите правни очаквания и на правната сигурност не се противопоставят на извършването на корекция на ДДС. Във връзка с това тя посочва, че германското законодателство не съдържа изрична разпоредба, предвиждаща, че влизането в сила на член 15, параграф 4, трето изречение от UStG може да доведе до корекции. По-нататък, посоченото законодателство не предвиждало преходна уредба, макар от точка 70 на решение от 29 април 2004 г., *Gemeente Leusden и Holin Groep* (C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263), да следва, че приемането на такава уредба е необходимо, когато адресатите на нова разпоредба могат да бъдат изненадани от незабавното ѝ прилагане. На последно място, приложеният от *Rey Grundstücksgemeinschaft* метод за определяне на третирането на стоки и услуги с двойно предназначение е бил допуснат от данъчните органи за данъчните години 2001 и 2002 вследствие на производства пред *Finanzgericht Düsseldorf* (Финансов съд Дюселдорф).
- 22 При тези условия *Bundesfinanzhof* (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Съдът на Европейския съюз приема, че член 17, параграф 5, трета алинея от [Шеста директива] позволява на държавите членки да предвидят, че за целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки във връзка с определена доставка като строителството на сграда със смесено предназначение, се прилага с предимство критерий за разпределяне, различен от посочения в член 19, параграф 1 от тази директива критерий, основан на оборота, при условие че избраният метод гарантира по-точно определяне на посочената подлежаща на приспадане част (решение от 8 ноември 2012 г., *BLC Baupunkt*, C-511/10, EU:C:2012:689).
- а) При придобиването или строителството на сграда със смесено предназначение трябва ли — с цел по-точно определяне на подлежащата на приспадане част от данъка — получените доставки, чиято цена спада към разходите за придобиване или производство, да се категоризират първо според вида на доставките, за чието извършване се използват (облагаеми или освободени), а само данъкът по останалите след тази категоризация доставки да се разпределя според критерий за площта или оборота?
- б) Принципиите, изведени от Съда на Европейския съюз в решение от 8 ноември 2012 г., *BLC Baupunkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), и отговорът на предходния въпрос важат ли и за данъка по получени доставки във връзка с използването, обслужването или поддръжката на сграда със смесено предназначение?
- 2) Трябва ли член 20 от [Шеста директива] да се тълкува в смисъл, че предвидената в тази разпоредба корекция на първоначално приспаданата сума следва да се прилага и в хипотезата, при която данъчнозадълженото лице е определило подлежащата на приспадане

част на данъка по получени доставки във връзка със строителството на сграда със смесено предназначение по метода на оборота, който е предвиден в член 19, параграф 1 от тази директива и е допустим съгласно националното право, но впоследствие в периода на корекция държавата членка е предвидила да се прилага с предимство друг критерий за разпределение?

- 3) При утвърдителен отговор на предходния въпрос: принципите на правна сигурност и защита на оправданите правни очаквания пречка ли са за прилагането на член 20 от [Шеста директива], когато за случаи като описания по-горе държавата членка нито изрично е предвидила да се коригира приспадналата сума, нито е приела преходна уредба, а Bundesfinanzhof [(Федерален финансов съд)] е признал по принцип за подходящ метода [на оборота], приложен от данъчнозадълженото лице при определянето на подлежащата на приспадане част от данъка?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 23 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 17, параграф 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че в хипотезата, в която при извършването на доставки дадена сграда е използвана за извършването на доставки, които предоставят право на приспадане, и на други доставки, които не предоставят право на приспадане, държавите членки са длъжни да предвидят, че използваните за строителството или придобиването на тази сграда стоки и услуги от получени доставки първо се причисляват само към единия тези видове доставки, така че след това да се определи само правото на приспадане, дължимо за стоките и услугите, които не могат да бъдат категоризирани по този начин, като това право на приспадане се определя посредством прилагането на основан на оборота критерий за разпределение, или, при условие че този метод гарантира по-точното определяне на подлежащата на приспадане част — според площта. Запитващата юрисдикция освен това пита дали отговорът, който следва да предостави Съдът на този въпрос, се прилага и по отношение на стоки и услуги, които са предназначени за ползването, обслужването или поддръжката на сграда със смесено предназначение.
- 24 Предварително следва да се посочи, че този въпрос се отнася до разпоредбите на член 17, параграф 5 от Шеста директива, без да указва конкретно някоя от възможностите, предвидени в трета алинея на тази разпоредба. Ето защо следва да се приеме, че въпросът се отнася до общото тълкуване на член 17, параграф 5 от Шеста директива.
- 25 В това отношение следва да се напомни, че правото на приспадане е различно в зависимост от предназначението на разглежданите стоки и услуги. Всъщност докато за стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани само за извършването на облагаеми доставки, член 17, параграф 2 от Шеста директива предвижда, че данъчнозадължените лица имат право да приспаднат целия данък, с който се облага придобиването или предоставянето им, то за стоките и услугите със смесено предназначение член 17, параграф 5, първа алинея от тази директива гласи, че правото на приспадане е ограничено само за частта от ДДС, пропорционална на сумата, която се отнася до извършените с тези стоки или услуги доставки, за които данъкът може да се приспада.
- 26 Предвид посочената разлика в обхвата на правото на приспадане в зависимост от предназначението на обложените с ДДС стоки и услуги, държавите членки по принцип са длъжни да предвидят, че при определянето на размера на своето право на приспадане данъчнозадължените лица първо трябва да категоризират придобитите по получени доставки

стоки и услуги според вида на различните извършени доставки, за които те са били предназначени. След това компетентните органи на тази държава следва да приложат спрямо стоките или услугите режима на приспадане, който съответства на предназначението им, като се има предвид, че по отношение на стоките и услугите, които не се отнасят до един-единствен вид доставки, следва да се прилага предвидената в член 17, параграф 5 от посочената директива уредба.

- 27 На първо място, по отношение на първия етап, а именно етапа, на който стоките или услугите се категоризират според вида на доставките, за които използват, без да се засяга прилагането на определени особени разпоредби, посочени в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, запитващата юрисдикция следва да определи дали, в случай че те са използвани за строителство на сградата със смесено предназначение, категоризирането се оказва на практика твърде сложно и следователно трудно осъществимо.
- 28 Всъщност национално законодателство може да позволи на данъчнозадължените лица да не категоризират тези стоки и услуги, независимо от предназначението, за което ще се използват, когато тези стоки и услуги се отнасят до придобиването или строителството на сграда със смесено предназначение и това категоризиране е трудно осъществимо на практика.
- 29 Освен това отнасянето на стоките и услугите, придобити за използването, обслужването или поддръжката на сграда със смесено предназначение, към различни извършени посредством тази сграда доставки като цяло изглежда лесно осъществимо на практика, като това обаче следва да се подложи на проверка от запитващата юрисдикция по отношение на разглежданите в главното производство стоки и услуги.
- 30 Ако случаят е такъв, държава членка не би могла да има право да предвиди, че данъчнозадължените лица могат да не отнасят стоките и услугите, придобити за използването, обслужването или поддръжката на сграда със смесено предназначение, към различните доставки, извършени посредством тази сграда.
- 31 По-нататък, по отношение на втория етап, по-точно етапът на изчисляване на размера на приспадането, то във връзка със стоките и услугите, отнесени едновременно към сделки, за които може да се приспада данък, и към сделки, за които не може да се приспада данък, следва да се напомни, че съгласно член 17, параграф 5, втора алинея от Шеста директива, този размер по принцип се изчислява като част, която се определя в съответствие с член 19 от тази директива за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице, посредством прилагането на основан на оборота критерий за разпределение.
- 32 Съдът обаче допуска, че държавите членки могат въз основа на възможностите, предвидени в член 17, параграф 5, трета алинея от посочената директива, да прилагат метод за изчисление, който е различен от посочения в предходната точка от настоящото решение, по-специално при условие че възприетият метод гарантира по-точно определяне на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки, в сравнение с прилагането на основания на оборота метод (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, т. 24).
- 33 Посоченото условие обаче не означава, че избраният метод трябва непременно да бъде възможно най-точният. Всъщност, както посочва генералният адвокат в точка 90 от своето заключение, изискването в диспозитива на решение от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), е само избраният метод да гарантира по-точен резултат от произтичащия от прилагането на основания на оборота критерий за разпределение (вж. в този смисъл и решение от 10 юли 2014 г., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, т. 29).

- 34 Следователно при доставки като разглежданите в главното производство, които се състоят в отдаването под наем на различни части от сграда, някои от които предоставят право на приспадане, а други — не, запитващата юрисдикция следва да провери дали използването на метод за изчисляване на правото на приспадане посредством прилагането на критерий за разпределяне според площта може да доведе до по-точен резултат от произтичащия от прилагането на основания на оборота метод.
- 35 Правото, с което според случая разполага държава членка, да предвиди, че данъчнозадължените лица не са длъжни да отнесат към конкретна извършена доставка всяка от стоките или услугите, използвани за придобиването или построяването на сграда със смесено предназначение, не се поставя под въпрос поради избора на тази държава да използва метод за приспадане, който е различен от предвидения в Шеста директива, доколкото посоченото в точка 32 от настоящото решение изискване за точност се отнася до реда за изчисляването на частта от сумата по ДДС, която поражда право на приспадане, а не до категоризирането на използваните стоки и услуги.
- 36 По изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 5 от посочената директива трябва да се тълкува в смисъл, че в хипотезата, в която при извършването на доставки дадена сграда е използвана за извършването на някои доставки, които предоставят право на приспадане, и на други доставки, които не предоставят право на приспадане, държавите членки не са длъжни да предвидят, че използваните за строителството, придобиването, използването, обслужването или поддръжката на тази сграда стоки и услуги от получени доставки първо се категоризират според вида на тези различни доставки, когато това категоризиране е трудно осъществимо, така че след това да се определи само правото на приспадане, дължимо за стоките и услугите, използвани едновременно за някои доставки, които предоставят правото на приспадане, и за други, които не предоставят това право, като то се определя посредством прилагането на основан на оборота критерий за разпределение, или, при условие че този метод гарантира по-точното определяне на подлежащата на приспадане част — според площта.

По втория въпрос

- 37 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 20 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска да се правят корекции на приспаданията на ДДС, извършени за стоки или услуги по член 17, параграф 5 от тази директива, вследствие на настъпило през разглеждания период на корекция изменение на критерия за разпределяне на ДДС, използван за изчисляване на неговите приспадания.
- 38 В това отношение следва да се отбележи, че член 20, параграф 1, буква б) от посочената директива предвижда, че първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато след подаване на декларацията възникнат някои изменения на елементите, въз основа на които е определена сумата за приспадане, и „в частност“ — разваляне на покупко-продажби или намаление на цени. Използването на наречието „в частност“ указва, че така описаните хипотези не представляват изчерпателно изброяване.
- 39 Следователно, макар тази разпоредба да не предвижда изрично хипотезата на изменение на приложимия спрямо стоки и услуги със смесено предназначение метод за изчисляване на правото на приспадане, тя не я и изключва.
- 40 Ето защо, за да се установи дали посочената разпоредба урежда тази хипотеза, следва да се разгледа нейният контекст и целите, които преследва уредбата, от която тя е част (в този смисъл вж. по-специално решение от 27 ноември 2003 г., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, т. 34).

- 41 Във връзка с контекста, в рамките на който е постановен член 20, параграф 1, буква б) от Шеста директива, от член 17, параграф 5 от Шеста директива, във връзка с член 19, параграф 1 от нея, следва, че подлежащата на приспадане част от ДДС, с който са облагани доставените по получени доставки стоки или услуги със смесено предназначение, се определя посредством прилагането на критерий за разпределяне, който може да е предвиденият в тези разпоредби основан на оборота критерий или друг критерий за разпределяне, избран съгласно член 17, параграф 5, трета алинея от посочената директива, доколкото той позволява по отношение на разглежданата дейност да се получат по-точни резултати при изчисляването на подлежащата на приспадане част (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, т. 24).
- 42 Така критерият за разпределяне, а следователно и методът за изчисляване на размера на прилаганото приспадане представляват данни, които се вземат предвид при определянето на сумите за приспадане по смисъла на член 20, параграф 1, буква б) от Шеста директива.
- 43 Колкото до целта, преследвана с установения от посочената директива механизъм на корекциите, неговата цел е по-специално да се повиши точността на приспаданията на ДДС (вж. в този смисъл решения от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, т. 25 и от 18 октомври 2012 г., ТЕЦ Хасково, C-234/11, EU:C:2012:644, т. 31).
- 44 Както обаче се напомня в точки 32 и 33 от настоящото решение, по отношение на стоките и услугите със смесено предназначение, дерогация от метода за определяне на предвиденото в нея право на приспадане се допуска само с цел прилагането на друг метод, който гарантира по-точен резултат.
- 45 Следователно извършването на корекции посредством прилагането на друг метод може само да допринесе за повишаването на точността на приспаданията и следователно допринася за постигането на преследваната цел с механизма за корекциите.
- 46 Така от анализа на контекста на член 20, параграф 1, буква б) от Шеста директива и на целта, преследвана от установения с нея механизъм на корекции, следва, че тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че се отнася до хипотезата на изменение на метода за изчисляване на правото за приспадане, който се прилага по отношение на стоки и услуги с двойно предназначение.
- 47 Предвид всички изложени по-горе съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 20 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че изисква да се направи корекция на приспаданията на ДДС, извършени за стоки или услуги по член 17, параграф 5 от посочената директива, вследствие на приемането през разглеждания период на корекция на използван за изчисляването на приспаданията критерий за разпределянето на данъка, с който се дерогира предвиденият в същата директива метод на определяне на правото на приспадане.

По третия въпрос

- 48 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали общите принципи на правото на Съюза на правната сигурност и на защитата на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат приложимо национално законодателство, което не предвижда изрично корекция по смисъла на член 20 от Шеста директива на платения по получени доставки данък вследствие на изменението на използвания за изчисляването на някои приспадания критерий за разпределение на ДДС, нито предвижда преходна уредба, въпреки че върховният съд е признал по принцип за подходящо разпределението на платения по получени доставки данък, извършено от данъчнозадълженото лице в съответствие с приложимия преди изменението критерий за разпределение.

- 49 На първо място следва да се напомни, че принципите на защита на оправданите правни очаквания и на правната сигурност са част от правния ред на Съюза. Поради това те трябва да се спазват както от институциите на Съюза, така и от държавите членки при упражняване на правомощията, които им предоставят директивите на Съюза (решение от 29 април 2004 г., *Gemeente Leusden и Holin Groep*, C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 57).
- 50 Освен това, въпреки че запитващата юрисдикция изглежда изпитва известни съмнения по отношение на начина, по който член 20 от Шеста директива може да се съчетае с принципите на правната сигурност и на защита на правните очаквания, тя формално не поставя под съмнение валидността на тази разпоредба.
- 51 При все това текстовете на вторичното право на Съюза, като член 20 от посочената директива, трябва да се тълкуват, доколкото е възможно, в смисъл, съответстващ на общите принципи на правото на Съюза, и по-конкретно на принципа на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания (вж. в този смисъл решение от 29 април 2010 г., *М и др.*, C-340/08, EU:C:2010:232, т. 64).
- 52 Що се отнася до липсата на изрично указване в дадено национално законодателство, като разглежданото в главното производство, на задължението да се извърши корекция в случай на изменение на метода за изчисляване на правото на приспадане, следва да се напомни, че както беше отбелязано в точка 47 от настоящото решение, това задължение произтича от разпоредбите на член 20 от Шеста директива.
- 53 От постоянната съдебна практика обаче следва, че когато прилагат разпоредбите на своето вътрешно право, с което се транспонира дадена директива, държавите членки са длъжни да тълкуват тези разпоредби във възможно най-голяма степен в съответствие с тази директива (вж. в този смисъл решение от 27 юни 2000 г., *Océano Grupo Editorial и Salvat Editores*, C-240/98—C-244/98, EU:C:2000:346, т. 31).
- 54 Следователно принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания не могат да се тълкуват в смисъл, че за да се наложи корекция на правото на приспадане в случай на изменение на метода за изчисляване на това право, задължителният характер на тази корекция трябва да е бил изрично указан в националното законодателство, по силата на което е направено изменението.
- 55 По-нататък, във връзка с обстоятелството, че в национално законодателство като разглежданото в главното производство се извършва изменение на метода за изчисляване на правото на приспадане, без да се предвиди преходна уредба, първо от контекста на преюдициалното запитване е видно, че запитващата юрисдикция схваща понятието „преходна уредба“ като обозначаващо разпоредби, по силата на които с цел временно да се изключи прилагането на новия закон, в рамките на преходен период се прилага особена уредба, съобразена с обстоятелствата.
- 56 В това отношение е важно да се припомни, че по принцип е съвместимо с правото на Съюза новата правна норма да се прилага от момента на влизане в сила на акта, с който тя се въвежда. (решение от 7 ноември 2013 г., *Gemeinde Altrip и др.*, C-72/12, EU:C:2013:712, т. 22). Следователно принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания по принцип допускат държава членка да може да измени с незабавно действие стар закон, без да предвиди преходна уредба.
- 57 Все пак в особени ситуации, в които принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания го налагат, може да е необходимо да се въведе такава съобразена с обстоятелствата уредба.

- 58 Както посочва запитващата юрисдикция, Съдът приема, че даден национален законодател може да допусне нарушение на принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, когато внезапно и непредвидимо приеме нов закон, който отменя право, от което до този момент се ползват данъчнозадължените лица, без да им остави необходимото време, за да се адаптират, и то при положение че целта, която трябва да се постигне, не го налага (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. 70).
- 59 По-специално, данъчнозадължените лица трябва да разполагат с време, за да се адаптират, когато отмяната на правото, с което са разполагали до момента, ги задължава да предприемат съответни икономически корекции (вж. в този смисъл решение от 11 юни 2015 г., *Berlington Hungary* и др., C-98/14, EU:C:2015:386, т. 87).
- 60 Дори обаче да се предположи, че изменение на националното законодателство, което определя метода за изчисляване на правото на приспадане, може да се счита за внезапно и непредвидимо, при обстоятелства като разглежданите в главното производство не изглежда да са изпълнени напomenните по-горе в предходните две точки от настоящото решение условия, които обосновават приемането на съобразена с обстоятелствата преходна уредба.
- 61 Всъщност, от една страна, следва да се отбележи, че последицата от изменение на метода за изчисляване не е отмяната на правото на приспадане, с което разполагат данъчнозадължените лица, а изменение на неговия обхват.
- 62 От друга страна, при обстоятелства като разглежданите в главното производство това изменение само по себе си не води до предприемането на съответни икономически корекции от страна на данъчнозадължените лица, поради което времето за адаптиране не е абсолютно необходимо.
- 63 На последно място, що се отнася до обстоятелството, че по силата на национално законодателство като разглежданото в главното производство се извършва изменение на метода за изчисляване на правото на приспадане, макар едно от върховните съдилища на съответната държава членка да признава предишния метод за „подходящ“, следва да се отбележи, че принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, с оглед на които следва да се тълкува член 20 от Шеста директива, по принцип не са пречка национален законодател да измени своето законодателство, което има за цел транспонирането на правото на Съюза (вж. по аналогия решение от 14 януари 2010 г., *Stadt Papenburg*, C-226/08, EU:C:2010:10, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 64 Последицата е по-специално че само обстоятелството, че едно от върховните съдилища на съответната държава членка признава някои национални норми като „подходящи“, не е пречка законодателят да ги измени и вследствие на това изменение да се извършат корекции.
- 65 От всички изложени по-горе съображения следва, че общите принципи на правото на Съюза на правната сигурност и на защитата на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат приложимо национално законодателство, което не предвижда изрично корекция по смисъла на член 20 от Шеста директива на платения по получени доставки данък вследствие на изменението на използвания за изчисляването на някои приспадания критерий за разпределение на ДДС, нито предвижда преходна уредба, въпреки че върховният съд е признал по принцип за подходящо разпределението на платения по получени доставки данък, извършено от данъчнозадълженото лице в съответствие с приложимия преди изменението критерий за разпределение.

По съдебните разноси

- ⁶⁶ 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 (четвърти състав) реши:

- 1) Член 17, параграф 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г., трябва да се тълкува в смисъл, че в хипотезата, в която при извършването на доставки дадена сграда е използвана за извършването на някои доставки, които предоставят право на приспадане, и на други доставки, които не предоставят право на приспадане, държавите членки не са длъжни да предвидят, че използваните за строителството, придобиването, използването, обслужването или поддръжката на тази сграда стоки и услуги от получени доставки първо се категоризират според вида на тези различни доставки, когато това категоризиране е трудно осъществимо, така че след това да се определи само правото на приспадане, дължимо за стоките и услугите, използвани едновременно за някои доставки, които предоставят правото на приспадане, и за други, които не предоставят това право, като това право на приспадане се определя посредством прилагането на основан на оборота критерий за разпределение, или, при условие че този метод гарантира по-точното определяне на подлежащата на приспадане част — според площта.
- 2) Член 20 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 95/7, трябва да се тълкува в смисъл, че изисква да се направи корекция на приспаданията на данъка върху добавената стойност, извършени за стоки или услуги по член 17, параграф 5 от посочената директива, вследствие на приемането през разглеждания период на корекция на използван за изчисляването на приспаданията критерий за разпределянето на данъка, с който се дерогира предвиденият в същата директива метод на определяне на правото на приспадане.
- 3) Общите принципи на правото на Европейския съюз на правната сигурност и на защитата на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат приложимо национално законодателство, което не предвижда изрично корекция по смисъла на член 20 от Шеста директива, изменена с Директива 95/7, на платения по получени доставки данък вследствие на изменението на използвания за изчисляването на някои приспадания критерий за разпределение на данъка върху добавената стойност, нито предвижда преходна уредба, въпреки че върховният съд е признал по принцип за подходящо разпределянето на платения по получени доставки данък, извършено от данъчнозадълженото лице в съответствие с приложимия преди изменението критерий за разпределение.

Подписи