



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

10 октомври 2013 година *

„Шеста директива ДДС — Член 13, В и член 20 — Доставка на недвижим имот — Право на избор за данъчно облагане — Право на приспадане — Корекция на приспаданията — Събиране на сумите, дължими вследствие от корекцията на приспадат ДДС — Данъчнозадължено лице платец — Данъчнозадължено лице, което е различно от първоначално направилото това приспадане данъчнозадължено лице и не е участвало в облагаемата сделка, довела до посоченото приспадане“

По дело C-622/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 28 октомври 2011 г., постъпил в Съда на 5 декември 2011 г., в рамките на производство по дело

Staatssecretaris van Financiën

срещу

Pactor Vastgoed BV,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), председател на състав, г-н J. L. da Cruz Vilaça, г-н G. Arestis, г-н J.-C. Bonichot и г-н Ал. Арабаджиев, съдии,

генерален адвокат: г-н M. Wathelet,

секретар: г-н M. Alekseyev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 18 април 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Pactor Vastgoed BV, от г-н M. van de Leur, belastingadviseur,
- за нидерландското правителство, от г-н J. Langer, както и от г-жа C. Wissels и г-жа M. Bulterman, в качеството на представители,
- за Ирландия, от г-жа E. Creedon, в качеството на представител, подпомагана от г-н C. Toland, BL,

* Език на производството: нидерландски.

- за финландското правителство, от г-жа М. Pere, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-н G. Wils и г-жа L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 май 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 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, стр. 18, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите) и Pactor Vastgoed BV (наричано по-нататък „Pactor Vastgoed“) във връзка с издаден на това дружество акт за установяване на данъчно задължение за данък върху оборота (наричан по-нататък „ДАС“).

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 Съгласно член 4, параграф 3 от Шеста директива:

„Държавите членки могат също да третират като данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва сделка, свързана с дейностите, посочени в параграф 2, и в частност някои от следните сделки:

- а) доставка на сгради или части от сгради и прилежащата им земя, когато тя е извършена преди първото обитаване; държавите членки могат да определят условията, при които този критерий се прилага към преобразуването на сгради и прилежащата им земя.

Държавите членки могат да прилагат и други критерии освен първото обитаване като например периода между датата на завършване на сградата и датата на първата ѝ доставка или периода между датата на първото обитаване и датата на последващата доставка, при условие че тези периоди не са по-дълги от пет и две години съответно.

За „сграда“ се счита всяка постройка, прикрепена неподвижно към земята;

[...]“. [неофициален превод]

4 Член 13, Б от тази директива гласи:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможните данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[...]

ж) доставката на сгради или части от сгради, както и на земята под тях, с изключение на случаите, посочени в член 4, параграф 3, буква а);

з) доставката на незастроена земя с изключение на земята за строеж, посочена в член 4, параграф 3, буква б)“. [неофициален превод]

5 Съгласно член 13, В от посочената директива:

„Държавите членки могат да дават на данъкоплатците право на избор по отношение на данъчното облагане в случаите на:

[...]

б) сделките, посочени в част Б, букви г), ж) и з).

Държавите членки могат да ограничават обхвата на правото на избор и определят реда за неговото прилагане“. [неофициален превод]

6 Член 17, параграф 2, буква а) от същата директива, в редакцията му, която следва от член 28е от нея, гласи:

„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 [ДДС] на територията на страната за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави“. [неофициален превод]

7 Член 20 от Шеста директива предвижда:

„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; корекции обаче не се извършват за сделки, по които не е извършено никакво или е извършено частично плащане, както и при унищожаване, погиване или кражба на имущество, доказани или потвърдени по съответния ред, и при даване на подаръци с малка стойност или мостри, посочени в член 5, параграф 6. Държавите членки обаче могат да изискват корекции при сделки, по които не е извършено никакво или е извършено частично плащане, както и при кражба на имущество.

[...]

3. При доставка по време на периода на корекция за капиталовите стоки се счита, че те все още се използват за стопански цели от данъчнозадълженото лице до изтичането на периода на корекция. За тези стопански дейности се допуска, че са изцяло облагаеми, когато доставката на посочените стоки е облагаема. Когато доставката е освободена, същото се допуска и за дейностите. Корекцията се извършва само веднъж за целия остатък от периода на корекция.

В последния случай обаче държавите членки могат да се откажат от изискването за корекция, доколкото купувачът е данъчнозадължено лице, ползващо въпросните капиталови стоки само за сделки, за които [ДДС] подлежи на приспадане.

4. За прилагане на разпоредбите на параграфи 2 и 3 държавите членки могат:

[...]

— да приемат всякакви необходими мерки, така че корекцията да не води до някакво неоснователно предимство,

— да допускат опростен административен ред.

[...]“. [неофициален превод]

8 Съгласно член 21 от Шеста директива, озаглавен „Лица платци пред властите“:

„Лица платци на [ДДС] са:

1. при вътрешната система:

а) данъчнозадължените лица, които извършват облагаеми сделки [...]. Държавите членки могат също да предвидят някой друг освен данъчнозадълженото лице да бъде солидарно отговорен за плащането на данъка;

[...]“. [неофициален превод]

9 Член 27, параграф 1 от споменатата директива има следното съдържание:

„Съветът може с единодушно решение по предложение на Комисията да разреши на държавите членки да въведат специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, така че да бъде опростен редът за събиране на данъка или да бъдат предотвратени някои форми на данъчна измама или избягване на данъка. Мерките, предназначени за опростяване на реда за събиране на данъка, не могат, освен в пренебрежима степен, да засягат сумата на дължимия данък на етапа на крайно потребление“. [неофициален превод]

10 Член 1 от Решение 88/498/ЕИО на Съвета от 19 юли 1988 г. относно даването на право на Кралство Нидерландия да приложи мярка като дерогация от член 21, параграф 1, буква а) от Шеста директива 77/388 (ОВ L 269, стр. 54), прието на основание член 27, параграф 1 от същата директива, предвижда, че във връзка със сделките, посочени в член 13, Б, букви ж) и з) от Директивата, в отклонение от член 21, параграф 1, буква а) от тази директива Кралство Нидерландия има право в рамките на предвидения в посочения член 13, В, буква б) режим на избор за данъчно облагане да прилага разпоредба, съгласно която приобретателят става лице платец на ДДС.

- 11 Решение 88/498 е отменено, считано от 1 януари 2008 г., с Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на някои мерки за опростяване на процедурата за начисляване на данък добавена стойност и за подпомагане на борбата срещу избягване на данъчно облагане, и за отмяна на някои решения за предоставяне на дерогации (ОВ L 221, стр. 9; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 247).

Нидерландско право

- 12 Съгласно член 11 от Закона за данъка върху оборота (Wet op de omzetbelasting) от 28 юни 1968 година (*Staatsblad* 1968, № 329), в приложимата му към спора по главното производство редакция (наричан по-нататък „Законът от 1968 г.“):

„1. При условията, определени с общ административен акт, от данък се освобождават:

а) доставката на недвижими имоти и прехвърлянето на права, с които тези имоти са обременени, с изключение на:

- 1) доставката на сграда или част от сграда и прилежащата ѝ земя, извършена преди или най-много две години след първото ѝ обитаване, както и доставката на поземлен имот за застрояване;
- 2) доставките, различни от посочените в точка 1), на лица, които използват недвижимия имот за цели, които им дават право по силата на член 15 изцяло или частично да приспадат данъка, при условие че търговецът, който извършва доставката, и търговецът, на когото тя се прави, са отправили до инспектора общо искане за целта, и които освен това отговарят на условията, определени с наредба от министъра;

[...]“.

- 13 Член 12а от този закон гласи:

„Ако изключението по член 11, параграф 1, буква а), точка 2 се ползва неправомерно, тъй като получателят на доставката не използва недвижимия имот за цели, за които съгласно член 15 е налице право на пълно или почти пълно приспадане, приспаданият от доставчика на основание на член 15 данък във връзка с доставката се събира от получателя на доставката“.

- 14 Съгласно член 12, параграф 5 от същия закон:

„В случаи, които трябва да бъдат предвидени с общ административен акт и да бъдат определени в съответствие с приети с него или въз основа на него правила, данъкът се събира, с цел да се осигури по-добрата му събираемост, от получателя на стоката или услугата“.

- 15 Съгласно член 24ба, параграф 1, буква а) от Правилника за прилагане на Закона за данъка върху оборота от 1968 г. (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968):

„1. Случаи като посочените в член 12, параграф 5 от [закона от 1968 г.] са случаите, когато:

а) се извършва доставка на недвижим имот или се прехвърля право, с което този имот е обременен, съгласно член 11, параграф 1, буква а), точка 2 от [закона от 1968 г.]“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 16 На 5 януари 2000 г. предприятие (наричано по-нататък „доставчикът“) доставя недвижим имот на дружество Pactor Vastgoed, което със съгласието на доставчика и на основание член 11, параграф 1, буква а), точка 2 от Закона от 1968 г. избира режима на облагане за тази доставка.
- 17 При придобиването на посочения имот няколко години по-рано доставчикът също е избрал режима на облагане за това придобиване. Тогава той е приспаднал начисления му ДДС.
- 18 От април 2000 г. Pactor Vastgoed отдава въпросния имот под наем. Сделката е освободена от ДДС.
- 19 Впоследствие Pactor Vastgoed продава имота и го доставя в началото на юли 2000 г. Доставката е освободена от ДДС.
- 20 Считайки, че извършената на Pactor Vastgoed доставка не отговаря на условията по член 11, параграф 1, буква а), точка 2 от Закона от 1968 г., поради което тя е трябвало да бъде освободена от ДДС, на основание член 12а от същия закон нидерландските данъчни органи издават акт за установяване на данъчно задължение за ДДС на това дружество за периода от 1 януари до 31 декември 2000 г. в размер, който съответства на сумата, дължима вследствие от корекцията на ДДС, приспаднал от доставчика във връзка с придобиването от него на недвижимия имот, впоследствие доставен на Pactor Vastgoed.
- 21 Pactor Vastgoed обжалва по административен ред посочения акт за установяване на данъчно задължение.
- 22 След като жалбата му е отхвърлена, Pactor Vastgoed обжалва съответното решение по съдебен ред пред Rechtbank te 's-Gravenhage.
- 23 След като и тази жалба е отхвърлена, Pactor Vastgoed обжалва решението на Rechtbank te 's-Gravenhage пред Gerechtshof te 's-Gravenhage, който го отменя заедно с издадения по отношение на дружеството акт за установяване на данъчно задължение.
- 24 Staatssecretaris van Financiën подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция срещу решението на Gerechtshof te 's-Gravenhage.
- 25 При тези обстоятелства Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„В случай че първоначално приспаднатият ДДС бъде коригиран съгласно член 20 от Шеста директива така, че в резултат на това коригиране приспадналата сума следва да бъде напълно или частично възстановена, допуска ли Шеста директива посочената сума да бъде събрана от лице, различно от извършилото първоначалното приспадане данъчнозадължено лице, и по-специално — какъвто е случаят по член 12а от Закона [от 1968 г.] — от лицето, на което данъчнозадълженото лице е доставило определена вещ?“.

По преюдициалния въпрос

- 26 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска сумите, дължими вследствие от корекцията на приспаднал ДДС, да се събират от данъчнозадължено лице, различно от това, което е извършило приспадането.

- 27 Като начало трябва да се напомни, че Кралство Нидерландия, от една страна, е използвало предвидената в член 13, В, първа алинея, буква б) от Шеста директива възможност, която позволява на държавите членки да дават на данъкоплатците правото да решат сделките по член 13, Б, буква ж) от същата директива да подлежат на данъчно облагане, и от друга страна, че на основание член 27 от Директивата е получило разрешение от Съвета да прилага в отклонение от член 21, параграф 1, буква а) от тази директива разпоредба, съгласно която купувачът става платец на ДДС в рамките на предвидения в член 13, В, първа алинея, буква б) режим на избор за данъчно облагане.
- 28 Именно в този контекст разглежданите в главното производство доставки на недвижимия имот са били обложени и ДДС за тях е бил платен от доставчика, а впоследствие от Pactor Vastgoed.
- 29 Предмет на спора в главното производство е въпросът дали нидерландските данъчни органи могат да изискват от Pactor Vastgoed сумите, които се дължат поради корекцията на ДДС, приспаднат от доставчика във връзка с придобиването от него на недвижимия имот, впоследствие доставен на Pactor Vastgoed.
- 30 В тази връзка следва да се отбележи, че в Шеста директива не е указано изрично кое е данъчнозадълженото лице, платец на произтичащите от корекцията на приспаднат ДДС данъчни вземания.
- 31 От това обаче не би могло да се заключи, че в рамките на реда, който съгласно член 13, В, втора алинея и член 20, параграф 1 от тази директива държавите членки определят, те са свободни да решат кое в подобен случай е данъчнозадълженото лице, което трябва да заплати ДДС.
- 32 Всъщност определянето на лицето, което трябва да плати сумите, дължими вследствие от корекцията на приспаднат ДДС, не е част от „реда“ по смисъла на тези разпоредби, а видно от член 21 от същата директива, е основно правило на създадената с нея обща система на ДДС.
- 33 В това отношение следва да се напомни, че предвиденият от Шеста директива механизъм за корекции е неразделна част от установения от нея режим на приспадане на ДДС (вж. Решение от 18 октомври 2012 г. по дело ТЕЦ Хасково, C-234/11, точка 30, и Решение от 29 ноември 2012 г. по дело Gran Via Moinești, C-257/11, точка 39).
- 34 Съгласно практиката на Съда всъщност предвидените в тази директива правила в областта на корекцията на приспаданията целят да увеличат точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитетът на ДДС по начин, по който осъществените на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за получаването на обложени с такъв данък доставки. Така с тези правила цитираната директива има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги за облагаеми впоследствие операции (вж. Решение от 15 декември 2005 г. по дело Centralan Property, C-63/04, Recueil, стр. I-11087, точка 57; Решение по дело ТЕЦ Хасково, посочено по-горе, точка 31, и Решение по дело Gran Via Moinești, посочено по-горе, точка 38).
- 35 Съгласно член 20, параграф 1, буква а) от Шеста директива първоначално приспадналата сума се коригира, когато е по-голяма или по-малка от сумата, на която данъчнозадълженото лице е имало право.
- 36 Тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че когато е направена корекция на ДДС, приспаднат от данъчнозадължено лице, дължимите на това основание суми трябва да бъдат платени от това данъчнозадължено лице.

- 37 Тълкуването в обратния смисъл — че последиците от корекцията на приспаднал ДДС във връзка с доставка на стоки или услуги биха могли да бъдат понесени от данъчнозадължено лице, различно от получателя на тази доставка на стоки или услуги — би било несъвместимо с напомнените в точка 34 от настоящото решение цели, преследвани от Шеста директива в тази област.
- 38 Във връзка с това следва да се изтъкне, че съгласно член 21, параграф 1, буква а) от същата директива при вътрешната система данъчнозадължено лице платец на ДДС е лицето, което извършва облагаема сделка (вж. Определение от 3 март 2004 г. по дело *Transport Service*, C-395/02, *Recueil*, стр. I-1991, точка 23). В допълнение, както отбелязва генералният адвокат в точки 66 и 68 от заключението си, в този член са изчерпателно изброени случаите, когато лице, различно от това данъчнозадължено лице, може да бъде задължено да плати данъка.
- 39 Случаят по главното производство обаче е съвсем различен. В това отношение се налага изводът — обратно на твърдяното от нидерландското правителство — че признатата с тази разпоредба възможност на държавите членки да предвидят, че лице, различно от данъчнозадълженото лице, носи солидарна отговорност за плащането на данъка, не може да се тълкува в смисъл, че допуска въвеждането на самостоятелно данъчно задължение в тежест на първото лице.
- 40 Освен това при последователни доставки на недвижим имот като разглежданите в главното производство обстоятелството, че при доставката, в която едното от съответните данъчнозадължени лица е участвало, то не се е съобразило с предвидения в член 13, В, втора алинея от Шеста директива ред за упражняване на правото на избор, няма как да доведе до задължаване на същото лице да изплати данъчното задължение, възникнало вследствие от корекцията на ДДС, приспаднал от друго данъчнозадължено лице във връзка с едната от посочените доставки, в която първото данъчнозадължено лице не е участвало.
- 41 Всъщност в подобен случай биха се осуетили точността на приспаданията и неутралитетът на ДДС — цели, чието постигане трябва да бъде осигурено с правилата относно корекцията на приспаданията.
- 42 Що се отнася до квалифицираното като несправедливо от нидерландското правителство положение, доколкото доставилото недвижим имот данъчнозадължено лице щяло да бъде задължено да плати суми, които се дължат поради корекцията на ДДС, приспаднал от него при придобиването на този имот, въпреки че лицето, на което е доставило имота, е обявило, че ще го използва за нуждите на своите облагаеми сделки, налага се изводът — както генералният адвокат отбелязва в точка 89 от заключението си — че макар съгласно член 13, В, втора алинея от Шеста директива държавите членки да могат да ограничават обхвата на правото на избор и да определят реда за неговото упражняване, при използването на тази възможност те не могат да налагат на дадено данъчнозадължено лице задължения, които надхвърлят допустимото съгласно правото на Съюза в областта на ДДС.
- 43 Както изтъква генералният адвокат в точка 84 от заключението си, положението, в което се намира доставчикът в главното производство, е следствие от разпоредбите на нидерландското право, които задължават избралия режима на данъчно облагане приобретател на недвижим имот да използва този имот за нуждите на своите облагаеми сделки.
- 44 Също така, що се отнася на довода на нидерландското правителство, че целта на член 12а от Закона от 1968 г., в съответствие с член 20, параграф 4 от Шеста директива, е да не се допусне корекциите да доведат до някакво неоснователно предимство, необходимо е да се посочи, от една страна и видно от изпратената на Съда преписка, че след като доставката на разглеждания в главното производство недвижим имот, осъществена между доставчика и *Pactor Vastgoed*, е била освободена от ДДС с обратно действие от 5 януари 2000 г., и от друга страна, че

платеният и приспаднат от Pactor Vastgoed ДДС за тази доставка е бил отменен, то това дружество не е получило „неоснователно предимство“ по смисъла на член 20, параграф 4. Ето защо посоченото дружество не може въз основа на тази разпоредба да бъде задължено да плати ДДС, дължим вследствие от корекцията на направено от доставчика приспадане във връзка с друга сделка, в която то не е участвало, а именно първоначалното придобиване от доставчика на този недвижим имот.

- 45 На последно място, налага се изводът, че Решение 88/498 — с което на Кралство Нидерландия е разрешено да прилага в отклонение от член 21, параграф 1, буква а) от Шеста директива разпоредба, съгласно която купувачът става платец на ДДС в рамките на предвидения в член 13, В, първа алинея, буква б) от тази директива режим на избор за данъчно облагане — няма за цел изискуемите вследствие от корекцията на приспаднат ДДС дължими суми да бъдат платени от данъчнозадължено лице, различно от извършилото това приспадане данъчнозадължено лице, а цели при доставка на недвижим имот като разглежданата по главното производство ДДС за тази доставка да бъде платен и приспаднат от едно и също данъчнозадължено лице — приобретателят на съответния имот.
- 46 Ето защо, въпреки че в главното производство Решение 88/498 е позволило доставчикът, а впоследствие и Pactor Vastgoed, в качеството им на приобретатели на съответния недвижим имот, да бъдат задължени за ДДС за разглежданите придобивни сделки, то все пак не може да обоснове възлагането на Pactor Vastgoed да изплати сумите, които се дължат вследствие от корекцията на ДДС, приспаднат от доставчика по сделка, в която това дружество не е участвало, а именно първоначалното придобиване от доставчика на този недвижим имот.
- 47 При това положение на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска сумите, дължими вследствие от корекцията на приспаднат ДДС, да се събират от данъчнозадължено лице, различно от това, което е извършило приспадането.

По съдебните разноски

- 48 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

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 година, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска сумите, дължими вследствие от корекцията на приспаднат данък върху добавената стойност, да се събират от данъчнозадължено лице, различно от това, което е извършило приспадането.

Подписи