Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 3 март 2016 година[1]

Дело C-229/15

Minister Finansów
срещу
Jan Mateusiak

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

„Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Член 18, буква в) от Директива 2006/112/ЕО — Облагане на задържането на стоки при преустановяване на икономическата дейност — Отражение на изтичането на периода на корекция по член 187, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО“

I – **Въведение**

1. Разглежданото понастоящем полско преюдициално запитване се отнася до една твърде особена хипотеза на облагане с данък върху добавената стойност. Ако данъчнозадълженото лице преустанови икономическата си дейност, държавите членки имат право да обложат стопанските му активи, които в този момент остават у него. Условието е данъчнозадълженото лице да е придобило съответните стопански активи необременени с ДДС, тоест да си е приспаднало платения при придобиването им данък. Целта на това облагане е да не се допусне данъчнозадълженото лице в крайна сметка да ползва за лични нужди стоки, за които не е платило ДДС.

2. В главното производство става дума за данъчнозадължено лице, което смята да преустанови икономическата си дейност. Към стопанските му активи спада и част от сграда, която то е построило преди време, като си е приспаднало платения във връзка със строителството ДДС. Данъчнозадълженото лице повдига въпроса дали не трябва да се приеме, че тъй като е изминало много време от построяването на тази част от сградата, облагането ѝ вече е невъзможно. То изтъква, че е изтекъл срокът, в който е възможно последващо коригиране на подлежащия на приспадане данък във връзка с придобиването на частта от сградата. Щом обаче вече не е възможно да се коригира сумата за приспадане, нямало и основание подобна корекция да се прави косвено — чрез събирането на данък за тази част от сградата при преустановяването на дейността.

3. С други думи, разглежданото дело се отнася до различните техники за последващо коригиране на подлежащия на приспадане данък. Във връзка с това правото на Съюза в областта на ДДС предвижда различни режими, които изглежда отчасти се припокриват. Затова Съдът ще трябва да разграничи хипотезите на прилагане на тези режими.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

II – **Правна уредба**

A– *Правото на Съюза*

4. Събирането на ДДС в Съюза е уредено с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [2] (наричана по-нататък: „Директивата за ДДС“) [3].

5. Съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС с данъка се облага „възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

6. Член 18 от Директивата за ДДС предвижда:

„Държавите членки могат да третират всяка от следните сделки като възмездна доставка на стоки:

[…]

в) освен в случаите, посочени в член 19, задържането на стоките от данъчнозадължено лице или от неговите правоприемници, след като то преустанови облагаемата си икономическа дейност, когато дължимият за тези стоки ДДС е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при тяхното придобиване […]“.

7. Споменатият член 19 от Директивата за ДДС съдържа правило за случаите на „прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноска в капитала на дадено дружество, на съвкупност или част от активи“.

8. Член 168 от Директивата за ДДС урежда правото на приспадане на данъка по получени доставки, както следва:

„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;

[…]“.

2 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

3 — До 31 декември 2006 г. се прилагаше 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). Директивата за ДДС по същество представлява преработка на Шеста директива (вж. съображение 3 от Директивата за ДДС). Затова в настоящия случай следва да се има предвид и съдебната практика относно съответните разпоредби на Шеста директива.

9. Членове 184—192 от Директивата за ДДС уреждат „[к]орекции[те] на приспаданията“. Във връзка с това член 185, параграф 1 предвижда:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане […]“.

10. Освен това член 187 от Директивата за ДДС предвижда:

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

[…]

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– *Националното право*

11. Полският закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите (консолидиран текст в Dz. U., 2011 г., бр. 177, позиция 1054, съответно изменен) урежда събирането на ДДС в Република Полша. Член 14 от този закон гласи:

„1. С данъка се облагат стоките собствено производство […], в случай на:

[…]

2) преустановяване на облагаемата дейност от страна на данъчнозадължено физическо лице по член 15 […].

[…]

4. Параграфи 1 и 3 се прилагат за стоки, по отношение на които е било налице право на приспадане на данъка по получени доставки.

5. В случаите по параграфи 1 и 3 данъчнозадължените лица са длъжни да изготвят инвентарен опис на стоките към деня на […] преустановяване на облагаемата дейност […]. Към данъчната си декларация […] данъчнозадължените лица са длъжни да приложат информация за изготвения инвентарен опис […].

[…]“.

12. Член 91, параграф 2 от полския закон предвижда срок от десет години за корекция на подлежащия на приспадане данък за недвижими имоти.

III – **Спорът в главното производство**

13. Разглежданият в главното производство спор се води във връзка с подаденото през 2013 г. заявление на г-н Mateusiak до полската данъчна администрация за издаване на задължителни указания за тълкуване на закона за ДДС.

14. Между 1997 г. и 1999 г. г-н Mateusiak построява сграда със смесено жилищно-стопанско предназначение. Първоначално използва една част от нея за лични нужди, а другата част — за целите на своята дейност като нотариус. Г-н Mateusiak си приспада платения ДДС само за доставките във връзка със строителството на използваната за стопански цели част от сградата.

15. Понастоящем той иска указания от полската данъчна администрация дали при преустановяване на дейността си като нотариус трябва да плати ДДС за използваната за стопански цели част от сградата. Той поддържа становището, че след изтичането на периода на корекция на подлежащия на приспадане данък за сградата вече не може да се събира ДДС. Полската данъчна администрация не приема това становище. Затова г-н Mateusiak обжалва решението ѝ.

IV – **Производството пред Съда**

16. Сезираният понастоящем със спора Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) преценява, че правото на Съюза е от определящо значение за решаването на делото, и на 19 май 2015 г. на основание член 267 ДФЕС отправя следния въпрос до Съда:

„Трябва ли член 18, буква в) от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че след изтичането на периода на корекция по член 187 от Директивата дълготрайните активи на данъчнозадълженото лице, във връзка с придобиването на които то е приспадналo ДДС, не следва нито да се облагат, нито да се включват в ликвидационния опис при преустановяване на дейността му, тъй като е изтекъл нормативно определеният срок за корекция на начисления данък във връзка с придобиването им, който произтича от заложения срок на изхабяване на тези активи в хода на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, или напротив, трябва да се тълкува в смисъл, че независимо от периода на корекция дълготрайните активи подлежат на облагане при преустановяване на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице?“.

17. През септември 2015 г. писмени становища по този въпрос пред Съда представят г-н Mateusiak, Република Гърция, Република Полша и Европейската комисия.

V – **Правен анализ**

18. С въпроса си запитващата юрисдикция на практика иска да установи дали член 18, буква в) от Директивата за ДДС се прилага и за стоки, които представляват дълготрайни активи по смисъла на член 187 и за които е изтекъл периодът по член 187, параграф 1, поради което вече не е възможна корекция на подлежащия на приспадане данък.

19. Смятам, че на този въпрос следва да се отговори утвърдително. Изтичането на периода на корекция за дадена стока по член 187, параграф 1 от Директивата за ДДС няма отражение върху облагането на тази стока в хипотезата на член 18, буква в).

20. Текстът на член 18, буква в) от Директивата за ДДС нито предвижда времево ограничение за събирането на данъка, нито препраща към член 187. Това е особено показателно, като се има предвид, че член 168а, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС пък изрично препраща към разпоредбите на членове 184—192 във връзка с облагането на личната употреба на недвижим имот съгласно член 26.

21. Освен това, както ще покажа по-нататък, в хипотезата на член 18, буква в) от Директивата за ДДС няма и основание за съответно прилагане на член 187.

1. Общи характеристики на режимите

22. Правилата за корекция на подлежащия на приспадане данък, към които спада член 187 от Директивата за ДДС, и разпоредбите относно облагането на личното ползване на стоки, каквато е разпоредбата на член 18, буква в), несъмнено имат някои общи характеристики.

23. По-точно, и двата режима са предназначени да предотвратят случаите, в които данъчнозадълженото лице, тъй като вече си е приспаднало ДДС, би получило възможност да използва съответните стоки, без да е платило за тях ДДС, въпреки че вече ги ползва по начин, който не му дава право на приспадане. Съгласно съдебната практика данъчнозадълженото лице не бива да получава неоснователно предимство спрямо крайните потребители, а двата режима следва да гарантират взаимната обвързаност между приспадането на данъка по получените доставки и събирането на начисления данък по извършените доставки [4].

24. Затова разпоредбите относно корекцията на подлежащия на приспадане данък в член 184 и сл. от Директивата за ДДС са непосредствено свързани с правото на приспадане. Съгласно член 167 във връзка с член 63 от Директивата за ДДС правото на приспадане по принцип възниква още към момента на придобиването на стоката с оглед на *намерението* за начина за използването ѝ. Въпросът при какви начини на ползване е налице право на приспадане е уреден в членове 168 и 169 от Директивата за ДДС. По принцип условието е данъчнозадълженото лице да използва придобитата стока за извършването на облагаеми сделки. Съгласно съдебната практика правилата за корекцията целят да увеличат точността на приспаданията, като през определен период след момента на придобиването на стоката се упражнява контрол доколко данъчнозадълженото лице *действително* я използва за цели, за които е налице право на приспадане [5]. Съгласно член 187, параграф 1 от Директивата за ДДС за дълготрайните активи този период е между пет и 20 години.

25. Обратно, правилата за облагането на личното ползване на стоки не са свързани с правото на приспадане, а предвиждат облагане на личното ползване с ДДС, без да засягат признатото някога право на приспадане. Сред тези правила член 26, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС урежда личното ползване на стоки, които още са част от стопанските активи [6], докато хипотезите на член 16 и на член 18, буква в) се отнасят до прехвърлянето на съответната стока от стопанските активи към личното имущество на данъчнозадълженото лице. В хода на дейността това прехвърляне се третира съгласно член 16 от Директивата за ДДС като употреба

4 — Вж. решение Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, т. 35 и 36); вж. също предложението за Шеста директива на Съвета за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота (COM (73) 950 окончателен), стр. 7, частта относно член 5, параграф 3: там двата режима се разглеждат донякъде като взаимозаменяеми.

5 — Вж. в този смисъл решения Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 57), ТЕЦ Хасково (C-234/11, EU:C:2012:644, т. 31), Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, т. 34) и Фирин (C-107/13, EU:C:2014:151, т. 50); вж. също моето заключение по дело ТЕЦ Хасково (C-234/11, EU:C:2012:352, т. 27 и 28).

6 — Отскоро важи изключение за случаите на промяна в употребата, при които недвижим имот с първоначално смесено предназначение е започнал да се използва за лични нужди: това изключение е предвидено в член 168а, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, въведен с член 1, точка 12 от Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 година за изменение на различни разпоредби от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 10, стр. 14).

за лични нужди и съответно задължително се облага. Наред с това член 18, буква в) от Директивата за ДДС предоставя възможност на държавите членки да облагат прехвърлянето на стока от стопанските активи към личното имущество, когато това прехвърляне е резултат от преустановяването на икономическата дейност [7].

2. Различия между режимите

26. Целите на двата режима — на корекцията на подлежащия на приспадане данък и на облагането на личното ползване — са сходни, но се постигат по различен начин. Всъщност, въпреки че според Съда и двата режима имат еднакъв стопански ефект [8], както предпоставките за прилагането им, така и правните им последици не са едни и същи.

27. От една страна, по друг повод вече подробно обясних, че правилата за облагането на личното ползване са специални разпоредби спрямо правилата за корекцията на подлежащия на приспадане данък [9].

28. От друга страна, корекцията на подлежащия на приспадане данък представлява поправяне на тази сума към съответния минал момент, докато облагането на личното ползване обхваща и промените в стойността на стопанския актив между момента на придобиването му и момента на отделянето му за лично ползване. Всъщност съгласно член 74 от Директивата за ДДС данъчната основа при лична употреба (член 16) и при преустановяване на дейността (член 18, буква в) е равна на стойността на стоката към момента на отделянето ѝ за лична употреба [10] или съответно към момента на преустановяването на дейността [11].

29. Това се обяснява с обстоятелството, че в тези случаи облагането има и друга цел в допълнение към целите, на които служи корекцията на подлежащия на приспадане данък. Всъщност съгласно съдебната практика облагането по член 16 от Директивата за ДДС е предназначено да гарантира равно третиране на данъчнозадълженото лице, което употребява стоки в частност за личните си нужди, и крайния потребител, който придобива стока от същия вид [12]. Подобно е становището на Съда и по отношение на член 18, буква в) от Директивата за ДДС: облагането е предназначено да предотврати риска след преустановяването на облагаемата дейност стоките да станат обект на необложено с данък крайно потребление [13]. Ето защо данъчнозадълженото лице, което задържа стока от стопанските си активи за крайно потребление за лични нужди, трябва да плати ДДС по същия начин, както когато закупува такава стока от друго данъчнозадължено лице. Следователно доставката от другиго и доставката за себе си са равнозначни.

7 — Тъй като Република Полша е използвала възможността по член 18, буква в) от Директивата за ДДС, в настоящия случай не е необходимо да се обсъжда въпросът дали въпреки наличието на тази особена разпоредба член 16 се отнася и до личната употреба на стоката в резултат от преустановяване на дейността; по този въпрос вж. решение Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 87) и заключението на генералния адвокат Jacobs по съединени дела Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, EU:C:2000:700, т. 83).

8 — Решение Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 30).

9 — Вж. заключението ми по дело Van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, т. 25).

10 — Решение Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 80).

11 — Решение Маринов (C-142/12, EU:C:2013:292, т. 33).

12 — Вж. по-специално решения De Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, т. 15), Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 56) и BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, т. 23).

13 — Решение Маринов (C-142/12, EU:C:2013:292, т. 27).

3. Успоредно прилагане на режимите

30. Ето защо предвид тези различия двата режима трябва да се прилагат успоредно и независимо един от друг, както Съдът вече е посочвал [14].

31. Както обаче правилно подчерта преди време генералният адвокат Stix-Hackl [15], необходимо е известно координиране на двата режима, за да се гарантира спазването на принципа на данъчен неутралитет. Този принцип осигурява в частност избягване на двойното облагане [16].

32. Оттук например следва, че корекция на подлежащия на приспадане данък при извършването на работи върху съответната стока е възможна само доколкото тези работи не са вече взети предвид за целите на ДДС при облагането на личната употреба на стоката [17]. В противен случай данъчнозадълженото лице би било двойно обложено с ДДС. Същото важи и в обратната посока: облагане на личната употреба на стоката е допустимо само доколкото във връзка с придобиването и поддръжката ѝ е било налице право на приспадане [18].

33. В настоящия случай принципът на данъчен неутралитет обаче не изисква облагането по член 18, буква в) да е допустимо единствено във времевите рамки на периода на корекция по член 187, параграф 1 от Директивата за ДДС. Всъщност тук няма опасност от двойно облагане.

34. Съгласно текста на член 18, буква в) от Директивата за ДДС в хипотезата на тази разпоредба се дължи ДДС само ако във връзка с придобиването на стоката е било налице право на приспадане. Следователно тази стока е стопански актив, който изобщо не е обременен с ДДС. Щом обаче при преустановяването на дейността стоката още има остатъчна стойност, то тя не е използвана докрай за целите на икономическата дейност и следователно по-нататъшното ѝ лично ползване трябва — за първи път — да бъде обложено, доколкото не е налице някоя от хипотезите на освобождаване [19].

35. Впрочем това е по принцип същото данъчно третиране, което несъмнено щеше да произтече и съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, ако към същия момент г-н Mateusiak беше купил сградата. Ето защо облагането по член 18, буква в) от Директивата за ДДС независимо от изтичането на периода на корекция по член 187, параграф 1 гарантира и неутралитета на системата на ДДС, доколкото няма отражение върху икономическите решения на данъчнозадълженото лице.

VI – **Заключение**

36. Ето защо предлагам на Съда да отговори на въпроса на Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), както следва:

„Член 18, буква в) от Директива 2006/112/ЕО се прилага и за стоки, за които към момента на преустановяването на икономическата дейност вече е изтекъл периодът на корекция по член 187, параграф 1 от Директивата“.

14 — Вж. решение Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 29); вж. също заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Charles и Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, т. 54).

15 — Заключение на генералния адвокат Stix-Hackl по дело Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, т. 26).

16 — Вж. решения Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 76) и NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, т. 40).

17 — Вж. решение Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 95).

18 — Вж. решение Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 74—76); във връзка с данъчната основа по сегашния член 74 от Директивата за ДДС вж. също решение Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, т. 42).

19 — В настоящия случай би могло да се мисли за член 135, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС.