Сборник съдебна практика

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

18 май 2021 година*

„Преюдициално запитване — Член 99 от Процедурния правилник на Съда — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Приспадане на данъка, платен за получена доставка във фазата на строителството на сграда — Режим на избор за данъчно облагане — Отказ от първоначално планираната дейност — Корекция на първоначално определената сума за приспадане по получени доставки — Отговор на преюдициалния въпрос, който може да бъде изведен недвусмислено от съдебната практика“

По дело C-248/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) с акт от 19 май 2020 г., постъпил в Съда на 9 юни 2020 г., в рамките на производство по дело

Skatteverket

срещу

Skellefteå Industrihus AB,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: N. Wahl, председател на състава, F. Biltgen (докладчик) и L. S. Rossi, съдии,

генерален адвокат: H. Saugmandsgaard Øe,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, да се произнесе с мотивирано определение в съответствие с член 99 от Процедурния правилник на Съда,

постанови настоящото

Определение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 137, 168, 184—187, 189 и 192 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

* Език на производството: шведски.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Skatteverket (данъчна администрация, Швеция) и Skellefteå Industrihus AB относно задължението на последното да извърши корекцията на приспадането на платения данък върху добавената стойност (ДДС) по получени доставки поради отказ от първоначално планираната дейност.

Правна уредба

Правото на Съюза

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

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“.

4 Член 135, параграф 1 от тази директива гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

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

5 Член 137 от посочената директива гласи:

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

[…]

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

в) доставката на незастроена земя с изключение доставката на земя за строеж, както е посочено в член 12, параграф 1, буква б);

г) отдаване под наем или аренда на недвижими имоти.

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

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

6 Съгласно член 168 от същата директива:

„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;

б) дължимия ДДС по отношение на сделки, третирани като доставки на стоки или услуги в съответствие с член 18, буква а) и член 27;

в) дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), i);

г) дължимия ДДС върху сделки, третирани като вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с членове 21 и 22;

д) дължимия или платен ДДС по отношение на вноса на стоки в тази държава членка“.

7 Член 184 от Директивата за ДДС предвижда:

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

8 Съгласно член 185 от тази директива:

„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, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещ, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

9 Член 186 от посочената директива гласи:

„Държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185“.

10 Член 187 от същата директива гласи:

„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“.

11 Съгласно член 188 от Директивата за ДДС:

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

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

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

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

12 Съгласно член 189 от тази директива:

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

а) да дефинират понятието за дълготрайни активи;

б) да посочат сумата на ДДС, която трябва да се вземе предвид за корекцията;

в) да приемат всички мерки, необходими за да се гарантира, че корекцията не води до никакво неоснователно предимство;

г) допускат опростен административен ред“.

13 Член 190 от посочената директива гласи:

„За целите на членове 187, 188, 189 и 191, държавите членки могат да считат за дълготрайни активи тези услуги, които имат характеристики, подобни на тези, които обикновено се приписват на дълготрайните активи“.

14 Член 191 от Директивата за ДДС гласи:

„Ако в някоя държава членка практическият ефект от прилагането на членове 187 и 188 е незначителен, тази държава членка може след провеждане на консултации с Комитета по ДДС да се въздържи от прилагането на тези разпоредби, като вземе предвид цялостния ефект на ДДС в съответната държава членка и необходимостта за опростяване на административния ред и при условие че не се получава нарушаване на конкуренцията с това“.

15 Съгласно член 192 от тази директива:

„Когато данъчнозадълженото лице преминава от нормалния в специален режим на данъчно облагане и обратно, държавите членки могат да вземат всички необходими мерки, така че данъчнозадълженото лице да не бъде облагодетелствано или ощетено неоснователно“.

Шведското право

16 Съгласно глава 3, член 2 от Mervärdesskattelagen (1994:200) (Закон за данъка върху добавената стойност (1994:200) от 30 март 1994 г. (SFS 1994, № 200), в редакцията му, приложима за фактите в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), сделките за отдаване под наем на недвижими имоти по принцип са освободени от ДДС. При все това на основание глава 3, член 3 и глава 9, член 1 от Закона за ДДС собственикът на недвижим имот, който го отдава под наем изцяло или частично на наемател за постоянно ползване за дадена облагаема дейност, може да избере отдаването под наем да бъде обложено с данък.

17 Макар по принцип да е възможно да се избере облагане с данък едва след завършването на недвижимия имот и началото на отдаването под наем, от глава 3 член 3, параграф 3, точка 3 и глава 9, член 2 от Закона за ДДС все пак следва, че собственикът на недвижим имот може да избере данъчно облагане във фазата на строителството на сградата, при условие по-специално че е имал намерение веднага след завършването ѝ да отдава сградата под наем.

18 Съгласно глава 9, член 6, параграф 2 от този закон данъчната администрация може по време на строителството на сградата дори преди началото на отдаването под наем да прекрати избора за данъчно облагане, ако се окаже, че условията, свързани с този режим, вече не са налице.

19 Разпоредбите относно приспадането на платения по получени доставки данък се съдържат в глава 8 от Закона за ДДС, а тези относно приспадането на ДДС, с който са били обложени получените доставки, и корекцията на приспаданията са предвидени в глава 8а.

20 Съгласно глава 8, член 3 от и глава 9, член 8 от този закон собственикът на недвижим имот, който е избрал данъчно облагане, има право да приспадне ДДС по получени доставки във връзка с придобиванията за неговата дейност. Приспадането може да се извърши било чрез избор за данъчно облагане във фазата на строителството, било чрез приспадане с обратна сила, било чрез корекция.

21 От глава 8, член 4 от посочения закон следва, че корекцията на приспаданията по принцип трябва да се извърши при промяна в използването на дълготраен актив, чието придобиване е породило пълно или частично право на приспадане на данъка по получени доставки, така че правото на приспадане се намалява. Корекция на приспаданията следва също така да се извърши в обратна хипотеза, а именно когато покупката не поражда или поражда само частично право на приспадане, и след промяна на използването правото на приспадане бъде установено или увеличено.

22 Съгласно глава 8а, член 6 от същия закон подлежащият на приспадане данък по получени доставки се коригира само когато през определен период от време (период на корекцията) се промени използването на дълготрайни активи или те бъдат прехвърлени. Този период е десет години по отношение на недвижимите имоти.

23 Глава 9, член 11 от Закона за ДДС съдържа специални разпоредби относно корекцията в хипотезата, при която изборът за данъчно облагане се прекрати по време на фазата на строителството, преди да започне отдаването под наем. Корекцията трябва да се извърши само веднъж по отношение на цялото време, обхванато от периода на корекцията, който остава да изтече. Освен това данъкът по получени доставки за периода между решението, с което се допуска избор за данъчно облагане и прекратяването му, трябва да се плати на държавата заедно с лихвите. В резултат на тези разпоредби всеки приспаднат данък по получени доставки трябва незабавно да бъде възстановен заедно с лихвите.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

24 Skellefteå Industrihus, дружество по шведското право, което възнамерява да построи върху притежаван от него поземлен имот офис сграда, предназначена за отдаване под наем, иска и получава възможността при строителството на сградата да се ползва от режима на избор за данъчно облагане, считано от ноември 2012 г. След това то приспада ДДС по получени доставки в размер на 966 508 шведски крони (SEK) (около 95 400 EUR), с който са обложени направените от него придобивания, главно за архитектурни услуги, свързани с планираната сграда. След като един от бъдещите наематели съобщава, че вече не се интересува от наемане на помещения във въпросната сграда, преоценката на разходите показва, че проектът не е икономически рентабилен. Поради това през септември 2013 г. ответникът в главното производство решава да се откаже от проекта, с което се преустановява режимът на избор за данъчно облагане.

25 През декември 2013 г. Skellefteå Industrihus възстановява изцяло приспаднатия ДДС за периода, през който то се е ползвало от режима на избор за данъчно облагане. Три години по-късно обаче, тъй като счита, че задължението за възстановяване на приспаднатия по получени доставки ДДС не е съвместимо с Директивата за ДДС, то иска приспадането по получени доставки отново да бъде прието.

26 След като данъчната администрация отхвърля тази молба, Skellefteå Industrihus подава жалба пред Förvaltningsrätten i Umeå (Административен съд, Умек, Швеция), който я уважава с мотива, че приложимото национално законодателство не е съвместимо с правото на Съюза. Вследствие на това данъчната администрация превежда на Skellefteå Industrihus сумата на ДДС, което то първоначално е възстановило.

27 Тъй като подадената от данъчната администрация въззивна жалба е отхвърлена, тя подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция, като иска Skellefteå Industrihus да бъде задължено да плати приспаднатия по получени доставки ДДС.

28 Запитващата юрисдикция отбелязва най-напред, че в случая не е налице злоупотреба или измама и че придобиванията не са били използвани за извършването на освободени сделки. В този смисъл спорът по главното производство се отнася единствено до съвместимостта на глава 9, член 11 от Закона за ДДС с Директивата за ДДС, когато данъчното задължение е преустановено поради отказ от проект за строителство на сграда преди нейното завършване и следователно не е извършена никаква сделка за отдаване под наем.

29 По-нататък тя отбелязва, че разпоредбите на глава 9, член 11 от Закона за ДДС нямат пряко еквивалент в Директивата за ДДС и че следователно трябва да се определи дали, както изтъква данъчната администрация, тези разпоредби действително се вписват в рамките на свободата на преценка, предоставена на държавите членки с член 137 от посочената директива, за да уточнят режима на избор за данъчно облагане на отдаването под наем на недвижими имоти. Отговорът на такъв въпрос обаче не може да се изведе от практиката на Съда, и по-специално от решения от 12 януари 2006 г., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214) и от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Накрая тя уточнява, че ако Съдът приеме, че разглежданата в главното производство правна уредба не попада в обхвата на признатата на държавите членки свобода на преценка, следва също да се провери дали тези разпоредби все пак могат да бъдат допуснати от гледна точка на правилата на Директивата за ДДС относно корекцията на приспаданията. Запитващата юрисдикция счита, че и по този въпрос практиката на Съда, и по-специално решение от 29 февруари 1996 г., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), не позволява да се отговори на този въпрос.

31 При тези обстоятелства Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместима ли е с Директивата [за ДДС], и по-специално с членове 137, 168, 184—187, 189 и 192, разпоредба, съгласно която от собственик на недвижим имот, който е избрал да бъде облагаан за строителството на сграда и е приспаднал данъка по получени доставки, платен за придобивания във връзка със строителния проект, се изисква незабавно да възстанови целия размер на платения по получени доставки данък заедно с лихвите, на основание че задължението за облагане се преустановява поради прекратяването на строителния проект, преди сградата да бъде завършена, и следователно не е налице отдаване под наем?“.

По преюдициалния въпрос

32 Съгласно член 99 от Процедурния правилник на Съда, когато отговорът на преюдициален въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика или отговорът на такъв въпрос не оставя място за разумно съмнение, Съдът може във всеки един момент да се произнесе с мотивирано определение по предложение на съдията докладчик и след изслушване на генералния адвокат.

33 Посочената разпоредба следва да се приложи по настоящото дело.

34 С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 137, 168, 184—187, 189 и 192 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда задължение за собственика на недвижим имот, на когото е предоставено правото да се ползва от режима на избор за данъчно облагане при строителството на сграда, която е трябвало да отдава под наем, и който е приспаднал ДДС по получени доставки, платен за придобивания във връзка със строителния проект, да възстанови незабавно целия размер на този ДДС заедно с лихвите поради отказ от планирания проект, довел до правото на приспадане, без да е имало облагаема дейност, или която при такова положение предвижда задължение за корекция на платения по получени доставки ДДС.

35 За да се отговори на този въпрос, следва да се констатира, че фактите в основата на спора по главното производство не се отнасят до положение, при което се извършва данъчно облагане, а до положение, при което липсват облагаеми сделки. Всъщност, тъй като съгласно член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС за „данъчнозадължено лице“ се смята всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност (вж. в този смисъл решение от 12 октомври 2016 г. Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 26 и цитираната съдебна практика), облагането с ДДС не се прекратява автоматично в момента, в който данъчнозадълженото лице реши да се откаже от първоначално планираната дейност.

36 Що се отнася до въпроса дали при упражняването на свободата на преценка, предоставена им с член 137 от Директивата за ДДС, държавите членки могат да предвидят правило, съгласно което правото на приспадане, предоставено след упражняване на правото на избор, предвидено в този член, може да бъде отнето с обратна сила при отказ от планираната икономическа дейност, е необходимо да се припомни, че съгласно практиката на Съда именно придобиването на стоки или услуги от данъчнозадължено лице в това му качество е определящо за прилагането на системата на ДДС и следователно на механизма на приспадане. Използването на стоките или услугите или намерението за тяхното използване определят само обхвата на първоначалното приспадане, на което данъчнозадълженото лице има право съгласно член 168 от Директивата за

ДДС, и обхвата на евентуалните корекции за следващи периоди, но не засяга възникването на право на приспадане (решение от 12 ноември 2020 г., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, т. 33 и цитираната съдебна практика).

37 Съдът също така многократно е постановявал, че веднъж възникналото право на приспадане по принцип остава придобито право дори когато планираната икономическа дейност не е извършена и не е довела до облагаеми сделки (вж. в този смисъл решения от 29 февруари 1996 г. INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 20 и от 17 октомври 2018 г., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 25) или дори когато впоследствие поради независещи от волята му обстоятелства данъчнозадълженото лице не е използвало за облагаеми сделки стоките и услугите, за които си е приспаднало данъка (решение от 12 ноември 2020 г., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, т. 34 и цитираната съдебна практика).

38 Различно тълкуване на Директивата за ДДС би било в противоречие с принципа на неутралност на ДДС по отношение на данъчната тежест върху предприятието. То би могло да породи при данъчно третиране на сходни инвестиционни дейности необосновани различия между предприятия, които вече осъществяват облагаеми сделки, и предприятия, които се стремят чрез инвестиции да започнат дейности, които ще бъдат източник на облагаеми сделки. Също така биха възникнали произволни различия между последните предприятия, тъй като окончателното допускане на приспаданията ще зависи от това дали направените инвестиции водят до облагаеми сделки (решение от 12 ноември 2020 г., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, т. 36 и цитираната съдебна практика).

39 Освен това от съдебната практика следва, че макар член 137, параграф 2 от Директивата за ДДС да предоставя на държавите членки широки правомощия за преценка, които им позволяват да определят реда и условията за упражняване на правото на избор и дори да го премахнат, държавите членки не могат да използват тези правомощия, за да нарушават членове 167 и 168 от посочената директива, като отнемат вече придобито право на приспадане (решение от 28 февруари 2018 г. Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 48 и цитираната съдебна практика). Действително ограничаването на приспаданията на ДДС, свързани с облагаеми сделки, след като е упражнено право на избор, не се отнася до „обхвата“ на правото на избор, което държавите членки могат да ограничават съгласно член 137, параграф 2 от Директивата за ДДС, а до последиците от упражняването на това право (решение от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 49 и цитираната съдебна практика).

40 Следователно, макар държавите членки да могат да определят условията и реда за упражняване на правото на избор, те не трябва да накърняват самото право на приспадане и трябва да спазват целите и общите принципи на Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решения от 9 септември 2004 г., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, т. 24, от 12 януари 2006 г., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, т. 31 и от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, т. 45 и 46).

41 От това следва, че член 137, параграф 2 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална законодателна разпоредба като глава 9, член 11 от Закона за ДДС, която фактически предвижда отнемането на правото на приспадане на платения по получени доставки данък, въпреки че това право е предоставено на данъчнозадължено лице при упражняване на правото му на избор.

42 Що се отнася до въпроса как принципът, подчертан в решение от 29 февруари 1996 г., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), че правото на приспадане е придобито дори когато дейността е прекратена, преди да доведе до облагаеми сделки, трябва да се съчетае с правилата на Директивата за ДДС относно корекцията на приспаданията, и по-специално дали разпоредба като глава 9, член 11 от Закона за ДДС все пак може да се приеме за допустима с оглед на тези

правила, следва да се припомни, че Съдът, от една страна, е приел, че механизмът на корекции, предвиден в членове 184—187 от Директивата за ДДС, е неразделна част от установения с тази директива режим на приспадане на ДДС и цели да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС по получени доставки и използването на съответните стоки или услуги за извършването на облагаеми сделки (вж. в този смисъл решения от 9 юли 2020 г., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, т. 20 и от 17 септември 2020 г., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, т. 26). От друга страна, е уточнил, че когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, които са освободени или не попадат в приложното поле на ДДС, не може нито да се събира данък по извършени доставки, нито да се приспада данък по получените доставки (решение от 9 юли 2020 г., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, т. 21 и цитираната съдебна практика).

43 Освен това член 184 от Директивата за ДДС определя възникването на задължението за корекция по възможно най-широк начин, доколкото „[п]ървоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“. Тази формулировка не изключва a priori нито една възможна хипотеза на неправомерно приспадане, тъй като общият обхват на задължението за коригиране се потвърждава от изричното изброяване на изключенията, предвидени в член 185, параграф 2 от тази директива (решение от 17 септември 2020 г., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, т. 30 и 31).

44 Освен това, когато поради независещи от волята му обстоятелства данъчнозадълженото лице не е използвало за облагаеми сделки стоките и услугите, за които си е приспаднало данъка, за да се докаже наличието на промяна по смисъла на член 185 от Директивата за ДДС, не е достатъчно дадена сграда да е останала незаета след прекратяването на договор за наем на тази сграда поради независещи от волята на собственика обстоятелства, макар да е установено, че последният все още възнамерява да я използва за целите на облагаема дейност и предприема необходимите стъпки за тази цел, тъй като това би означавало да се ограничи правото на приспадане чрез приложимите разпоредби в областта на корекциите (решение от 12 ноември 2020 г., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, т. 43 и цитираната съдебна практика).

45 Само ако данъчнозадълженото лице вече не възнамерява да използва въпросните стоки и услуги за извършването на облагаеми сделки или ги използва за извършване на освободени сделки, би била прекъсната тясната и пряка връзка — по смисъла на припомнената в точка 42 от настоящото определение съдебна практика — която трябва да съществува между правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС и осъществяването на планирани облагаеми сделки (вж. в този смисъл решение от 12 ноември 2020 г., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, т. 44).

46 Следователно, ако, както следва от акта за преюдициално запитване, положението в главното производство съответства на описаното в предходната точка, което запитващата юрисдикция следва да провери, то трябва да доведе до прилагането на механизма за корекция, предвиден в членове 184—187 от Директивата за ДДС.

47 Що се отнася по-конкретно до член 187 от Директивата за ДДС, Съдът е постановил, че тази разпоредба не урежда правилата за корекция, които следва да се прилагат, ако към самия момент на първото използване на дълготрайния актив правото на приспадане се оказва по-голямо или по-малко от първоначално извършеното приспадане (решение от 17 септември 2020 г., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, т. 43). Освен това определянето на реда и условията, свързани с корекцията на първоначалното приспадане към датата на първото използване на съответния дълготраен актив, когато се окаже, че към тази дата посоченото приспадане е било по-голямо от това, което данъчнозадълженото лице е имало право да извърши предвид действителното използване на този актив, не попада в приложното поле на

член 187 от Директивата за ДДС, а на правилата за прилагане на членове 184 и 185 от тази директива, които държавите членки трябва да определят съгласно член 186 от посочената директива (решение от 17 септември 2020 г., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, т. 48).

48 В случая обаче, тъй като не е налице „първоначално използване“ или „действително използване“ на придобитата стока и услуги, следва да се заключи, че предвидените в шведското право правила за корекция на първоначалното приспадане на ДДС не попадат в обхвата на член 187 от Директивата за ДДС и следователно, противно на предвиденото от запитващата юрисдикция, не могат да влизат в противоречие с тази разпоредба.

49 Същият извод се налага и по отношение на член 192 от Директивата за ДДС, тъй като от текста на тази разпоредба ясно следва, че тя оставя на държавите членки избор дали да вземат „всички необходими мерки, така че данъчнозадълженото лице да не бъде облагодетелствано или ощетено неоснователно“.

50 С оглед на всички тези съображения на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че членове 137, 168, 184—187, 189 и 192 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда задължение за собственика на недвижим имот, на когото е предоставено правото да се ползва от режима на избор за данъчно облагане при строителството на сграда, която е трябвало да отдава под наем, и който е приспаднал ДДС по получени доставки, платен за придобивания във връзка със строителния проект, да възстанови незабавно целия размер на този данък евентуално заедно с лихвите поради отказ от планирания проект, довел до правото на приспадане, без да е имало облагаема дейност, но допускат национална правна уредба, която при такова положение предвижда задължение за корекция на платения по получени доставки ДДС.

По съдебните разноски

51 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 разноски.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Членове 137, 168, 184—187, 189 и 192 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда задължение за собственика на недвижим имот, на когото е предоставено правото да се ползва от режима на избор за данъчно облагане при строителството на сграда, която е трябвало да отдава под наем, и който е приспаднал данъка върху добавената стойност (ДДС) по получени доставки, платен за придобивания във връзка със строителния проект, да възстанови незабавно целия размер на този данък евентуално заедно с лихвите поради отказ от планирания проект, довел до правото на приспадане, без да е имало облагаема дейност, но допускат национална правна уредба, която при такова положение предвижда задължение за корекция на платения по получени доставки ДДС.

Подписи