Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

12 ноември 2020 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Отказ от първоначално планираната дейност — Корекция на приспаданията на платения по получени доставки ДДС — Дейност в областта на недвижимите имоти“

По дело C-734/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния) с акт от 27 септември 2019 г., постъпил в Съда на 4 октомври 2019 г., в рамките на производство по дело

ITH Comercial Timișoara SRL

срещу

Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

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 изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за румънското правителство, от E. Gane и A. Rotăreanu, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от R. Lyal и A. Armenia, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: румънски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 28, 167, 168, 184 и 185 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“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между ITH Comercial Timişoara SRL (наричано по-нататък „ITH“), от една страна, и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Национална агенция на данъчната администрация — Генерална регионална дирекция на публичните финанси Букурещ, Румъния) и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Национална агенция на данъчната администрация — Генерална регионална дирекция на публичните финанси Букурещ — Управление на публичните финанси, сектор 1, Румъния), от друга страна, относно приспадането на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС) от разходите, свързани с проекти за недвижими имоти, които в крайна сметка са изоставени.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

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

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

4 Член 28 от Директивата за ДДС гласи:

„Когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите“.

5 Член 63 от Директивата за ДДС гласи:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

6 Член 167 от Директивата за ДДС гласи:

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

7 Съгласно член 168 от Директивата за ДДС:

„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“.

8 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“.

9 Член 185 от Директивата за ДДС гласи:

„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“.

Румънската правна уредба

Данъчния кодекс

10 Съгласно член 125 bis, параграф 1, точка 28 от Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс, наричан по-нататък „Данъчният кодекс“) събраният данък представлява „данък върху облагаемите доставки на стоки и/или услуги, извършени от данъчнозадължено лице, както и данъкът върху сделките, за които получателят трябва да плати данъка в съответствие с членове 150—151 bis“.

11 Член 126 от Данъчния кодекс гласи:

„1. За целите на ДДС в Румъния подлежат на облагане сделките, които отговарят на следните кумулативни условия:

a) сделките, които по смисъла на членове 128—130 представляват или се третират като възмездна доставка на стоки или услуги, подлежаща на облагане с ДДС;

b) за място на доставката на стоките или на услугите се счита Румъния, по смисъла на разпоредбите на членове 132 и 133;

c) доставката на стоки или на услуги е осъществена от данъчнозадължено лице по смисъла на член 127, параграф 1, което действа в това си качество;

d) доставката на стоките или на услугите е свързана с една от икономическите дейности, предвидени в член 127, параграф 2“.

12 Съгласно член 128, параграф 1 от Данъчния кодекс „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

13 Член 129 от Данъчния кодекс гласи:

„1. „Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки по смисъла на член 128.

2. Когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите.

3. Доставката на услуги включва сделки като:

a. отдаването под наем или предоставянето за ползване на стоки по договор за лизинг.

[…]“.

14 Член 145, параграф 2 от Данъчния кодекс предвижда:

„Всяко данъчнозадължено лице има правото да приспадне данъка за извършените покупки, ако те са предназначени да бъдат използвани в следните сделки:

a) облагаеми сделки;

[…]“.

15 Член 148, параграф 1 от Данъчния кодекс гласи:

„Когато не се прилагат правилата относно самата доставка, първоначалното приспадане се коригира в следните случаи:

a) приспаднатата сума е по-голяма или по-малка от сумата, на която данъчнозадълженото лице е имало право;

b) след подаване на декларацията възникнат някои изменения на елементите, въз основа на които е определен размерът на приспаднатите суми, включително в случаите по член 138;

c) данъчнозадълженото лице губи правото си да приспадне данъка върху недоставените недвижими имоти и неизползваните услуги в случай на събития като законодателни промени, промени в предмета на дейност, разпределяне на стоки или услуги по сделки, които дават право на приспадане, и впоследствие разпределянето им за сделки, които не дават право на приспадане, на липсващи стоки“.

16 Член 150, параграф 1 от Данъчния кодекс гласи:

„Платец на [ДДС], когато данъкът е дължим съгласно разпоредбите на настоящия дял, е данъчнозадълженото лице, което извършва доставки на стоки или услуги, с изключение на случаите, в които получателят е платец на данъка в съответствие с параграфи 2—6 и член 160“.

Условия и ред за прилагане на Данъчния кодекс

17 Точка 30 от Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (Подробни правила за прилагане на Закон № 227/2015 за Данъчния кодекс) от 6 януари 2016 г. гласи:

„В случай на разваляне на договорите преди падежа, стойността на дълготрайните материални или нематериални активи в процес на строеж, които са останали недовършени, отписани са от счетоводните отчети и са вписани в разходните сметки по силата на одобрението или решението за прекратяване, както и остатъчната стойност на инвестициите, осъществени с предоставените на концесия, под наем или в управление фиксирани активи, представляват неподлежащи на приспадане разходи, ако не са били капитализирани чрез продажба или отписване“.

18 Съгласно точка 45, параграф 6 от изменените Подробни правила за прилагане на Данъчния кодекс от 22 януари 2004 г., с която се прилага член 145, параграф 2 от посочения кодекс:

„В случай на сгради в процес на строеж — който впоследствие не е довършен поради решение за отказ от инвестициите — които са били отписани от счетоводните отчети и вписани в разходните сметки, данъчнозадълженото лице може да запази правото си на приспадане, упражнявано на основание член 145, параграф 2 от Данъчния кодекс, независимо дали тези дълготрайни активи са прехвърлени като такива или след отписването им, ако поради независещи от волята му обстоятелства данъчнозадълженото лице никога не е използвало тези стоки/услуги за своята икономическа дейност, както е постановил Съдът в решение от 15 януари 1998 г., Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Правото на приспадане може да се запази и в други случаи, в които придобитите стоки/услуги, за които това право е упражнено в съответствие с член 145, параграф 2 от Данъчния кодекс, не се използват за осъществяване на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице поради независещи от волята му обективни причини, както е постановил Съдът в решение от 29 февруари 1996 г., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). В случай на придобиване на застроен терен данъчнозадълженото лице има право да приспадне [ДДС] върху тази покупка, включително върху сградите, които ще бъдат разрушени, ако докаже с обективни данни намерението си да продължи да използва терена, върху който са били построени сградите, за целите на облагаемите си сделки, като например строителството на други сгради, предназначени за облагаеми сделки, както е постановил Съдът в решение от 29 ноември 2012 г., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759)“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

19 През 2006 г. и 2007 г. ITH сключва договори за покупка на недвижими имоти и споразумения с трети страни и започва два инвестиционни проекта, които включват построяването на няколко сгради, за които се изискват определени разрешения.

20 По-конкретно през 2006 г. ITH купува терен и няколко стари сгради на производител на асансьори. ITH извършва покупката, за да построи сграда със смесено предназначение, офиси и търговски обекти, която впоследствие възнамерява да отдаде под наем (наричан по-нататък „първият проект“). ITH се договаря с производителя на асансьори, че ще потърси и изгради производствена площ, която ще му отдаде под наем за най-малко десет години. Така през 2007 г. ITH, от една страна, предприема действия във връзка с първия проект с цел получаването на разрешение за разрушаване на съществуващите сгради и разрешение за строеж на сградата, предназначена за офиси и търговски обекти, и от друга страна, започва проект, наречен „Dragomirești Vale“ (наричан по-нататък „вторият проект“), за изграждането на производствена площ за производителя на асансьори, чието отдаване под наем ITH е избрал да се обложи с данък, като същевременно подписва консултантски договори с оглед получаване на разрешение за строеж и извършва трасировъчни работи.

21 Разходите по предприетите действия са осчетоводени като „текущи инвестиции“ и ITH упражнява правото на приспадане на дължимия за тях ДДС. Впоследствие поради настъпилата през 2008 г. икономическа криза двата проекта са спрени, докато направените във връзка с тях инвестиции не бъдат ликвидирани и осчетоводени като разходи за финансовата 2015 г.

22 В рамките на две данъчни проверки, които са извършени през 2009 г. и 2013 г. и обхващат периода от март 2006 г. до юни 2012 г., данъчната администрация констатира, че ДДС е бил правилно приспаднат и събран за посочения период и че икономическото и финансовото положение не е позволило да се изпълни планираният от ITH инвестиционен проект.

23 В рамките на данъчна проверка, която е извършена през 2016 г. и обхваща периода от юли 2012 г. до юни 2016 г., данъчната администрация приема, че ITH нито е приспаднало правилно, нито е събрало ДДС за двата проекта, и определя за това дружество допълнителен ДДС в размер на 239 734 RON (румънски леи) (около 49 316 EUR).

24 Данъчната администрация приема по-специално, че правото на приспадане на ДДС трябва да се отхвърли, тъй като още при започването на първия проект ITH е знаело за обстоятелствата, които могат да попречат на приключването на проекта, тъй като вече е бил одобрен местен градоустройствен план и с проекта си ITH е поело рисковете от неспазване на този градоустройствен план.

25 Що се отнася до втория проект, данъчната администрация счита, че ITH е придобило услугите за сметка на производителя на асансьори, поради което сделката се преквалифицира, така че да е приложима фигурата на комисионер. При това положение ITH трябвало да префактурира всички разходи на производителя на асансьори и да начисли свързания с тях ДДС.

26 Тъй като административната жалба срещу решението за облагане, издадено въз основа на ревизионния доклад, е отхвърлена, ITH сезира Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния), като изтъква, че ревизионният акт противоречи на Директивата за ДДС.

27 От своя страна ответниците в главното производство поддържат, че ITH е знаело за обстоятелствата, които биха могли да попречат на приключването на проектите, и е поело произтичащите от това рискове, и по-конкретно, що се отнася до втория проект, е трябвало да начисли ДДС на съдоговорителя, за чиято сметка са направени придобиванията.

28 При тези обстоятелства Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) а) Допускат ли разпоредбите на [Директивата за ДДС], и по-конкретно членове 167 и 168, принципът на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, принципът на недопускане на дискриминация и принципът на данъчен неутралитет

възможността данъчнозадължено лице да загуби правото на приспадане на ДДС, свързан с някои инвестиционни разходи, направени от това данъчнозадължено лице с намерението да ги използва за осъществяването на облагаема сделка, ако планираната инвестиция впоследствие бъде преустановена?

б) Допускат ли същите разпоредби и същите принципи в случай на отказ от инвестицията правото на приспадане да се постави под въпрос и при обстоятелства, различни от тези, в които данъчнозадълженото лице е извършило злоупотреба или укриване на данъци?

в) Допускат ли същите разпоредби и същите принципи тълкуване в смисъл, че сред обстоятелствата, при които правото на приспадане може се постави под въпрос в случай на отказ от инвестицията, попадат:

– последващото реализиране на риск от неосъществяване на инвестицията, известен на данъчнозадълженото лице към момента на извършване на инвестиционните разходи, какъвто би било обстоятелството, че публичноправен орган не е одобрил градоустройствен план, необходим за осъществяването на въпросната инвестиция;

– промяната с течение на времето на икономическите обстоятелства, така че планираната инвестиция губи рентабилността, която е имала към началната си дата?

г) Трябва ли разпоредбите на [Директивата за ДДС] и общите принципи на европейското право да се тълкуват в смисъл, че в случай на отказ от инвестицията:

– злоупотребата или укриването на данъци, които оправдават поставянето под въпрос на правото на приспадане, са по презумпция, или трябва да бъдат доказани от данъчните органи;

– доказването на злоупотребата или укриването на данъци става с оборима презумпция, или с обективни доказателства?

д) Допускат ли разпоредбите на [Директивата за ДДС] и общите принципи на европейското право възможността в случай на отказ от инвестицията злоупотребата или укриването на данъци, които оправдават поставянето под въпрос на правото на приспадане, да се вземат предвид, когато данъчнозадълженото лице не може да се възползва от стоките или услугите, за които е приспаднало ДДС, с каквато и да било цел, следователно нито дори за чисто частни цели?

е) Трябва ли разпоредбите на [Директивата за ДДС] и общите принципи на европейското право да се тълкуват в смисъл, че в случай на отказ от инвестицията обстоятелства, настъпили след извършване на разходите от страна на данъчнозадълженото лице, като например i) настъпване на икономическа криза или ii) реализиране на риск от неосъществяване на инвестицията, съществуващ към датата на извършване на инвестиционните разходи (например фактът, че публичноправен орган не е одобрил градоустройствен план, необходим за осъществяването на въпросната инвестиция) или iii) промяна в оценките относно рентабилността на инвестицията, представляват конюнктура, чужда на волята на данъчнозадълженото лице, която може да се вземе предвид при определяне на неговата добросъвестност?

ж) Трябва ли разпоредбите на [Директивата за ДДС], и по-конкретно членове 184 и 185, принципът на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, принципът на недопускане на дискриминация и принципът на данъчен неутралитет да се тълкуват в смисъл, че отказът от инвестицията представлява случай на коригиране на ДДС?

С други думи, дали поставянето под въпрос на правото на приспадане на ДДС, свързан с някои инвестиционни разходи, направени от данъчнозадълженото лице с намерението да ги използва за осъществяването на облагаема сделка, в случай на последващ отказ от инвестицията, се осъществява чрез механизма за корекция на ДДС?

з) Допускат ли разпоредбите на [Директивата за ДДС] национална правна уредба, която предвижда — като ограничение — да се запазва правото на приспадане на ДДС, свързан с преустановени инвестиции, само в две хипотези, определени чрез кратко позоваване на две решения на Съда: i) когато поради независещи от волята му обстоятелства данъчнозадълженото лице никога не използва тези стоки/услуги за своята икономическа дейност, съгласно решение на Съда на Европейския съюз по дело C-37/95, Belgische Staat/Ghent Coal Terminal NV, както и ii) в други случаи, в които придобиванията на стоки/услуги, по отношение на които е упражнено правото на приспадане, не са използвани за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице поради обективни, независещи от волята му причини, съгласно решение на Съда на Европейския съюз по дело C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO)/Belgische Staat?

и) Допускат ли разпоредбите на [Директивата за ДДС], принципът на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания възможността данъчните органи да отменят признаването, съдържащо се в предходни ревизионни доклади или в предходни решения, постановени по административни жалби:

– в смисъл че частното лице е придобило стоки и услуги с намерението да ги използва за осъществяването на облагаема сделка;

– в смисъл че спирането или отказът от инвестиционен проект се дължи на определено обстоятелство, чуждо на волята на данъчнозадълженото лице?

2) а) Допускат ли разпоредбите на [Директивата за ДДС], и по-конкретно член 28, възможността да се приложи механизмът, свързан с фигурата комисионер, дори извън рамките на договор за поръчка без упълномощаване?

б) Трябва ли разпоредбите на [Директивата за ДДС], и по-конкретно член 28, да се тълкуват в смисъл, че може да се приложи фигурата на комисионер, когато данъчнозадължено лице строи сграда в съответствие с исканията и изискванията на дейността на друго юридическо лице с цел да запази собствеността върху сградата и да отдава тази сграда единствено под наем, когато тя бъде завършена, на въпросното друго юридическо лице?

в) Трябва ли същите разпоредби да се тълкуват в смисъл, че в описаната по-горе ситуация строителят трябва да фактурира инвестиционните разходи, свързани с построяването на сградата, на юридическото лице, на което ще отдава под наем тази сграда, когато тя бъде завършена, и да събере съответния ДДС от посоченото юридическо лице?

г) Трябва ли същите разпоредби да се тълкуват в смисъл, че в описаната по-горе ситуация строителят е длъжен да фактурира инвестиционните разходи и да събере съответния ДДС, когато окончателно прекрати строителните работи поради рязкото намаляване на икономическата дейност на лицето, на което тази сграда е трябвало да бъде отдадена под наем — намаление, което се дължи на заплахата от несъстоятелност на последното лице?

д) Трябва ли разпоредбите на [Директивата за ДДС] и общите принципи на европейското право да се тълкуват в смисъл, че данъчните органи могат да преквалифицират сделките, извършвани от данъчнозадълженото лице, без да се вземат предвид клаузите на сключените от него договори, въпреки че въпросните договори не са фиктивни?

е) Допускат ли разпоредбите на [Директивата за ДДС], принципът на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания възможността данъчните органи да отменят признаването на правото на данъчнозадълженото лице на приспадане на ДДС, съдържащо се в предходни ревизионни доклади или в предходни решения, постановени по административни жалби?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос, букви а)—и)

29 С първия си въпрос, букви а)—и) запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 167, 168, 184 и 185 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС за стоки — в случая недвижими имоти — и за услуги, придобити за осъществяване на облагаеми сделки, се запазва, когато първоначално предвидените инвестиционни проекти са били изоставени, или в такъв случай този ДДС трябва да се коригира.

30 Най-напред следва да се припомни, че за да може заинтересованото лице да се ползва от право на приспадане, трябва, от една страна, да е „данъчнозадължено лице“ по смисъла на Директивата за ДДС, а от друга страна, въпросните стоки и услуги да се използват за целите на облагаемите му сделки (решение от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 33 и цитираната съдебна практика). Трябва да се констатира, че в главното производство не се оспорва качеството на данъчнозадължено лице на ITH.

31 Освен това съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква в момента, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Вследствие на това единствено качеството, в което действа дадено лице към този момент, може да определи наличието на право на приспадане (вж. в този смисъл решения от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 35 и цитираната съдебна практика).

32 Съгласно практиката на Съда от момента, в който данъчната администрация въз основа на предоставените от предприятието данни е приела на това лице да бъде признато качеството на данъчнозадължено лице, това качество поначало не може да му бъде отнето с обратна сила поради настъпването или ненастъпването на определени събития, освен в случай на измама или злоупотреба (решение от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 36 и цитираната съдебна практика).

33 При това положение 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 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 39 и цитираната съдебна практика).

34 В това отношение Съдът многократно е постановявал, че правото на приспадане по принцип се запазва 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 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 40 и цитираната съдебна практика).

35 Що се отнася до независещите от волята на данъчнозадълженото лице обстоятелствата, от практиката на Съда следва, че не е задача на данъчната администрация да преценява основателността на мотивите, поради които данъчнозадълженото лице се е отказало от първоначално предвидената икономическа дейност, при положение че общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности,

независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално решения от 14 февруари 1985 г., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, т. 19 и от 17 октомври 2018 г., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 23).

36 Не може да се приеме, че е невъзможно да се докаже наличието на независещи от волята на данъчнозадълженото лице обстоятелствата, в случай че то е знаело, че съществува риск, свързан с неодобряването от публичен орган на общ устройствен план, който е необходим за извършване на въпросната инвестиция, или със загубата на рентабилност на инвестиционния проект поради промяна в икономическите обстоятелства, планираната дейност да не може да се осъществи, тъй като от практиката на Съда следва, че такова тълкуване на Директивата за ДДС би било в противоречие с принципа за неутралност на ДДС по отношение на данъчната тежест на предприятията. Всъщност 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 операции (вж. по-специално решения от 29 февруари 1996 г., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 22, от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 43 и от 17 октомври 2018 г., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 25).

37 В този смисъл е достатъчно данъчнозадълженото лице действително да е имало намерение да използва въпросните стоки и/или услуги за осъществяване на икономическата дейност, във връзка с която е упражнило правото си на приспадане (вж. по-специално решения 14 февруари 1985 г., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, т. 24, от 29 февруари 1996 г., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 17, от 8 юни 2000 г., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, т. 39 и от 17 октомври 2018 г., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 18).

38 Несъмнено данъчната администрация може да поиска от данъчнозадълженото лице да докаже, че намерението му се потвърждава от обективни обстоятелства и в случаи на измама или злоупотреба, при които данъчнозадълженото лице привидно е изявило воля за осъществяване на конкретна икономическа дейност, а в действителност се е опитало да присъедини към личния си патримониум стоки, които подлежат на приспадане, може да поиска с обратно действие възстановяването на приспаднатите суми, тъй като тези приспадания са били допуснати въз основа на декларации с невярно съдържание (вж. по-специално решения 14 февруари 1985 г., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, т. 24, от 29 февруари 1996 г., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 23 и 24 и от 8 юни 2000 г., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, т. 39 и цитираната съдебна практика).

39 Макар обаче борбата с измамите, избягването на данъчно облагане и евентуалните злоупотреби да е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС (вж. по-специално решение от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 51), посочената възможност не означава, че данъчната администрация може да установи — в случай на отказ от инвестицията — правила за доказване, като презумпцията за наличие на злоупотреба или измама, които биха направили практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на ДДС от данъчнозадължените лица, което право е основен принцип на общата система на ДДС.

40 В случая и без да се засяга контролът, който трябва да извърши запитващата юрисдикция, която единствено е компетентна да прецени фактите по главното производство, трябва да се констатира, от една страна, че от акта за преюдициално запитване не личи да е имало измамно поведение или опасност от злоупотреба от страна на ITH. От друга страна, изглежда безспорно и че първоначалното намерение на ITH да използва разглежданите в главното производство стоки и услуги за облагаемите си сделки, се потвърждава от обективни обстоятелства.

41 Що се отнася до въпроса дали в положение като разглежданото в главното производство следва да се извърши корекция на приспаднатия по получени доставки ДДС, трябва да се припомни, че предвиденият в членове 184—187 от Директивата за ДДС механизъм за корекции е неразделна част от установения с тази директива режим на приспадане на ДДС. Целта му е да увеличи точността на приспаданията по начин, осигуряващ неутралността на ДДС, така че правото на приспадане на платения данък за сделките от предходния етап да се запазва само доколкото същите служат за извършването на облагаеми с този данък доставки. Така този механизъм има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС по получени доставки и използването на съответните стоки или услуги за извършване на облагаеми сделки (решение от 9 юли 2020 г., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, т. 20).

42 Всъщност в общата система на ДДС може да се приспадат само онези суми на данъка, с които е обложена доставката на стоки или услуги, които данъчнозадължените лица използват за целите на извършвани от тях облагаеми сделки. Приспадането на данъка върху получените доставки е свързано със събирането на данъка върху извършените доставки. 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 получени доставки (решение от 9 юли 2020 г., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, т. 21).

43 Освен това Съдът е пояснил, че 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, 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 28 февруари 2018 г., Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 47).

44 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 41 от настоящото решение съдебна практика — която трябва да съществува между правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС и осъществяването на планирани облагаеми сделки.

45 От това следва, че макар, както е видно от преюдициалното запитване, данъчнозадълженото лице винаги да е имало намерение — което запитващата юрисдикция следва да провери — да използва придобитите стоки и услуги за извършването на облагаеми сделки, не може да се приеме, че е налице последваща промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане на ДДС по смисъла на член 185 от Директивата за ДДС. Следователно положение като разглежданото в главното производство не може да попадне в приложното поле на членове 184 и 185 от тази директива, що се отнася до корекцията на приспаднатия по получени доставки ДДС.

46 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос, букви а)—и) следва да се отговори, че членове 167, 168, 184 и 185 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС за стоки — в случая на недвижими имоти — и за услуги, придобити за осъществяване на облагаеми сделки, се запазва, когато първоначално предвидените инвестиционни проекти са изоставени поради

обстоятелства, които не зависят от волята на данъчнозадълженото лице, и че не трябва да се извършва корекция на този ДДС, ако данъчнозадълженото лице все още има намерение да използва посочените стоки за целите на облагаема дейност.

По втория въпрос, букви а)—е)

47 С втория си въпрос, букви а)—е) запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС, и по-специално член 28, трябва да се тълкува в смисъл, че когато не е налице договор за поръчка без упълномощаване, механизмът, свързан с фигурата на комисионер, се прилага, когато данъчнозадълженото лице строи сграда в съответствие с нуждите и изискванията на друго лице, което да вземе сградата под наем.

48 За да се отговори на този въпрос, най-напред следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда отчитането на действителното икономическо и търговско положение представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС (решение от 22 ноември 2018 г., MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, т. 43 и цитираната съдебна практика).

49 По-нататък, член 28 от Директивата за ДДС — съгласно който, когато данъчнозадължено лице, което действа от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, се счита, че самото то е получило и доставило съответните услуги — създава правна фикция за наличието на две идентични доставки на услуги, осъществени последователно. По силата на тази фикция се счита, че стопанският субект, който участва в предоставянето на услуги и има качеството на комисионер, най-напред е получил въпросните услуги от стопанския субект, за чиято сметка действа, който има качеството на комитент, след което лично предоставя тези услуги на клиента (решение от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург, C-274/15, EU:C:2017:333, т. 85 и 86 и цитираната съдебна практика).

50 Накрая, Съд е постановил, че същите доводи се налагат, що се отнася до придобиването на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисиона, съгласно член 14, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС, който също е част от дял IV („Облагаеми сделки“) от тази директива. Следователно посочената разпоредба създава правната фикция за две идентични доставки на стоки, извършени последователно, които попадат в приложното поле на ДДС (решение от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург, C-274/15, EU:C:2017:333, т. 88).

51 От това следва, че за да могат да се приложат тези разпоредби, трябва да са изпълнени две условия, а именно, от една страна, да е налице упълномощаване, в изпълнение на което комисионерът участва, за сметка на комитента, в доставката на стоки и/или услуги, и от друга страна, да има идентичност между доставките на стоки и/или услуги, придобити от комисионера, и доставките на стоки и/или услуги, които са били продадени или прехвърлени на комитента.

52 Що се отнася до първото от тези условия, което е по-специално посоченото от запитващата юрисдикция, следва да се констатира, че Директивата за ДДС наистина не предвижда в каква форма, писмена или устна, трябва да бъде извършено въпросното упълномощаване. Въпреки това, тъй като член 14, параграф 2, буква в) от тази директива изрично използва термина „договор“, а в член 28 се уточнява, че данъчнозадълженото лице трябва да действа „за сметка на другиго“, следва да се заключи, че между комисионера и комитента трябва да има сключено споразумение, с което се извършва съответното упълномощаване.

53 От представените на Съда материали по делото обаче не следва, че в случая по главното производство е имало такова споразумение. Запитващата юрисдикция обаче, която единствена е компетентна да прецени фактите по висящото пред нея дело, трябва в крайна сметка да провери дали това наистина е така.

54 Що се отнася до второто условие, свързано с идентичността на разглежданите сделки, достатъчно е да се констатира, че както член 14, параграф 2, буква в), така и член 28 от Директивата за ДДС предвиждат, че получените от комисионера стоки и/или предоставените на последния услуги се прехвърлят на комитента. Както следва от практиката на Съда, това означава не само че е налице идентичност между разглежданите сделки, но и евентуално че е налице прехвърляне на право на собственост върху предмета на тези сделки.

55 В положение като разглежданото в главното производство, което се характеризира с това, че данъчнозадължено лице придобива стоки и услуги от свое име и за своя, а не за чужда сметка, за да може да предостави услуги, съобразени с конкретните нужди на даден клиент, второто условие, посочено в точка 48 от настоящото решение, явно не е изпълнено, тъй като няма прехвърляне на правото на собственост между лицето, за което се твърди, че е комисионер, и това, за което се твърди, че е комитент.

56 С оглед на всички изложени по-горе съображения на втория въпрос, букви а)—е) следва да се отговори, че Директивата за ДДС, и по-специално член 28, трябва да се тълкува в смисъл, че когато не е налице договор за поръчка без упълномощаване механизмът, свързан с фигурата на комисионер, не се прилага, когато данъчнозадълженото лице строи сграда в съответствие с нуждите и изискванията на друго лице, което да вземе сградата под наем.

По съдебните разноски

57 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. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

1) **Членове 167, 168, 184 и 185 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 правото на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС) за стоки — в случая на недвижими имоти — и за услуги, придобити за осъществяване на облагаеми сделки, се запазва, когато първоначално предвидените инвестиционни проекти са изоставени поради обстоятелства, които не зависят от волята на данъчнозадълженото лице, и че не трябва да се извършва корекция на този ДДС, ако данъчнозадълженото лице все още има намерение да използва посочените стоки за целите на облагаема дейност.**

2) **Директива 2006/112, и по-специално член 28, трябва да се тълкува в смисъл, че когато не е налице договор за поръчка без упълномощаване, механизмът, свързан с фигурата на комисионер, не се прилага, когато данъчнозадълженото лице строи сграда в съответствие с нуждите и изискванията на друго лице, което да вземе сградата под наем.**

Подписи