Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛЕН АДВОКАТ
Е. ТАНЧЕВ
представено на 20 май 2021 година[1]

Съединени дела C-45/20 и C-46/20

E
срещу
Finanzamt N (C-45/20)
и
Z
срещу
Finanzamt G (C-46/20)

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия)

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Приспадане на данъка, платен по получена доставка — Директива 2006/112/ЕО на Съвета, изменена с Директива 2009/162/ЕО на Съвета — Членове 167 и 168, буква а) — Монтиране на фотоволтаична инсталация — Изграждане на офисно помещение в еднофамилна къща, която иначе се ползва за лични нужди — Недвижими имоти — Активи със смесена употреба — Включване в имуществото на търговското предприятие — Съответствие с правото на Съюза на установен от държава членка срок за определяне на предназначението на актив и презумпция за включване в личното имущество при липсата на доказателства за противното — Загубване на правото на приспадане на платения по получени доставки данък“

1. С тези преюдициални запитвания на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия, наричан по-нататък „запитващата юрисдикция“) се цели изясняване на практиката на Съда по определянето дали дълготрайни активи[2], и по-специално недвижими имоти[3], използвани както за стопански, така и за лични цели (наричани по-нататък „активите със смесена употреба“), следва да се включат в личното имущество на данъчнозадълженото лице, или в имуществото на неговото предприятие, или и в двете (наричано по-нататък „решението за определяне на предназначението на актива“).

[1] Език на оригиналния текст: английски.

[2] Все пак запитващата юрисдикция следва да провери в светлината на националното право дали разглежданите активи са „дълготрайни активи“. Съгласно член 189, буква а) от Директивата за ДДС държавите членки могат да дефинират понятието „дълготрайни активи“. Съдът е приел, че това понятие се отнася до активите, използвани за целите на стопанската дейност, които се отличават със своя дълготраен характер и със своята стойност, чиято последица е, че разходите по придобиването обикновено не се осчетоводяват като текущи разходи, а се отчисляват като амортизации през няколко данъчни години. Вж. например решение от 27 март 2019 г., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, т. 23), което препраща към решение от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 35).

[3] Вж. точка 35 по-долу.

По-специално въпросите се отнасят до последиците, произтичащи от решението за определяне на предназначението на актива за правото на приспадане на платения по получени доставки данък съгласно членове 167 и 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност[4] в редакцията ѝ, изменена с Директива 2009/162/ЕО 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[5] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2. Въпросите се отнасят до съвместимостта с правото на Съюза, по-специално в светлината на постановеното от Съда в решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo[6], на преклузивния срок по германското право за съобщаване на германските данъчни органи на решението за определяне на предназначението на актив, чието изтичане в практиката на запитващата юрисдикция е тълкувано като водещо до загуба на правото на приспадане на платения по получени доставки данък. Същата последица произтича от презумпция в съдебната практика на запитващата юрисдикция за включването на активи със смесена употреба в личното имущество на данъчнозадълженото лице, която се прилага при липса на достатъчно данни в обратния смисъл.

3. Стигам до извода, че при обстоятелствата в главното производство тълкуване на правна уредба на държава членка в съдебната практика на запитващата юрисдикция, съгласно което данъчнозадълженото лице губи правото си на приспадане на платения по получени доставки данък поради несъобщаване на решение за определяне на предназначението на актив относно активи със смесена употреба в предвидения в правото на държавата членка срок за това, е несъвместимо с членове 167 и 168, буква а) от Директивата за ДДС поради противоречие с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, имайки предвид, че от преписката по делото не се установява да става въпрос за данъчна измама[7]. Същият извод се налага и по отношение на гореспоменатата презумпция за включване в личното имущество на данъчнозадълженото лице, когато води до загуба на правото на приспадане.

I. Правна рамка

A. Правото на Съюза

4. Член 167 от Директивата за ДДС гласи:

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

[4] ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

[5] ОВ L 10, 2010 г., стр. 14.

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (наричано по-нататък „решението Gmina Ryjewo“).

[7] Решение от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 65—70). Вж. също например решение от 12 април 2018 г., Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, т. 39), което препраща към решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 52 и цитираната съдебна практика). Вж. и по-скорошни решения от 26 април 2018 г., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, т. 32—34 и 49—51) и от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 37 и 38).

5. Член 168, буква а) от Директивата за ДДС предвижда:

„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;

[…]“.

6. Член 168а, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„1. Когато недвижим имот, който представлява част от стопанските активи на данъчно задължено лице и се използва както за целите на стопанската му дейност, така и за лични цели от него или неговите служители, или по-общо, за цели извън предмета на стопанската му дейност, ДДС върху разходите за този имот се приспада в съответствие с принципите, изложени в членове 167, 168, 169 и 173 само пропорционално на неговото използване за целите на стопанската дейност на данъчно задълженото лице.

Чрез дерогация от член 26, промените в дела на използване на недвижим имот по смисъла на първа алинея се вземат предвид в съответствие с постановените с членове 184—192 условия, които се прилагат в съответната държава членка“.

7. Член 250, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания и стойността на освободените сделки“.

Б. Германското право

8. Член 15, параграф 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данък върху добавената стойност, наричан по-нататък „UStG“) предвижда:

„Търговецът може да приспадне следното като платен по получени доставки данък:

1. дължимия по закон данък за извършени от друг търговец доставки на стоки и услуги за неговото предприятие. […]“.

9. Член 18, параграф 3 от UStG предвижда:

„Търговецът трябва да подаде по електронен път в определената за това форма данъчна декларация за календарната година или за по-кратък данъчен период, в която той самият изчислява в съответствие с член 16, параграфи 1—4 и член 17 дължимия данък или подлежащия на възстановяване надвзет данък (данъчна декларация). В случаите по

член 16, параграфи 3 и 4 данъчната декларация се подава в срок от един месец след изтичането на по-краткия данъчен период. За да се избегнат излишни трудности, Finanzamt може, при получено искане в този смисъл, да се откаже от електронното подаване. В този случай търговецът трябва да подаде данъчна декларация в предвидената от администрацията форма и да я подпише саморъчно“.

10. Член 149, параграф 2 от Abgabenordnung (Данъчен кодекс, наричан по-нататък „Данъчният кодекс“) в редакцията му, в сила към момента на спора [8], гласи:

„Освен ако в данъчното законодателство не е предвидено друго, данъчните декларации за дадена календарна година или за определен от закона период се подават не по-късно от пет месеца след края на този период. […]“.

II. Обстоятелствата по делата, ходът на производствата и отправените преюдициални въпроси

A. C-45/20, E срещу Finanzamt N (наричано по-нататък „делото E“).

11. Жалбоподателят по дело E има предприятие за предоставяне на услуги със строителни скелета. През 2014 г. той изготвя проект за строителство на еднофамилна къща, която съгласно архитектурните планове от 29 юли 2014 г. включва на партерния етаж офисно помещение с площ от 16,57 кв.м. С изключение на това, къщата е предназначена за ползване за лични нужди и е с обща площ от 149,75 кв.м. Фактурите за разходите по строителството на къщата, включително на офисното помещение, са издадени в периода от октомври 2014 г. до ноември 2014 г. [9]

12. Жалбоподателят E не иска пропорционално приспадане на данъка, платен по получени доставки във връзка с офисното помещение, в предварителните (месечни) декларации, които е трябвало да подаде за 2014 г. и 2015 г. на основание член 18, параграф 2, второ изречение от UStG, а иска такова приспадане за първи път в годишната си справка-декларация по ДДС за 2015 г. съгласно член 18, параграф 3, първо изречение от UStG [10]. Тази декларация е получена от Finanzamt (наричана по-нататък „данъчната служба“) на 28 септември 2016 г.

13. С решение от 5 април 2017 г. данъчната служба определя данъка върху оборота на E за 2015 г., без да допуска приспадане на сумата от [X] EUR, която според E съответства на данъка, платен по получени доставки, във връзка с въпросното офисно помещение. С решение от 17 януари 2018 г. данъчната служба отхвърля искането като неоснователно. Подадената в това отношение жалба също е отхвърлена. В решението си от 19 март 2018 г. Sächsisches Finanzgericht (Финансов съд на провинция Саксония, Германия) посочва, че исканото приспадане на платения по получени доставки данък не е възможно, тъй като активът не е включен своевременно в имуществото на предприятието, а именно до 31 май 2015 г.

[8] Според писменото становище на Федерална република Германия релевантната редакция е редакцията, която е в сила от 1 ноември 2011 г.

[9] Съгласно писменото становище на Finanzamt N.

[10] Съгласно писменото становище на Finanzamt N.

14. В акта за преюдициално запитване се посочва, че съгласно практиката на запитващата юрисдикция от принципа за незабавно приспадане на платения по получени доставки данък следва, че решението за определяне на предназначението на актива трябва да се вземе при придобиването или производството на въпросния актив [11]. В съдебната практика на запитващата юрисдикция се предвижда и че по практически съображения данъчнозадълженото лице може да съобщи решението за определяне на предназначението на актива чрез данни, свидетелстващи за него. Съгласно член 18, параграф 3 от UStG обаче това трябва да стане най-късно и окончателно в декларация за данъка върху оборота за годината на придобиването [12]. Съгласно практиката на запитващата юрисдикция това може да стане до изтичане на общия законоустановен срок за подаване на окончателната данъчна декларация съгласно член 149, параграф 2 от Данъчния кодекс. В главното производство този краен срок е 31 май на следващата година, а именно 2015 г. [13] Освен това съгласно практиката на запитващата юрисдикция удължаването на срока за подаване на окончателната данъчна декларация не води до удължаване на срока за съобщаване на данните, свидетелстващи за решението за определяне на предназначението на актива [14].

15. В жалба си до запитващата юрисдикция Е твърди, че не е необходимо той да е съобщил на данъчната служба допълнителните данни, свидетелстващи за решението му за определяне на предназначението на актива, с декларацията относно данъците върху оборота, тъй като архитектурните проекти за фактическо използване на офисното помещение изключително за целите на стопанската дейност представляват достатъчно данни за включването му в имуществото на предприятието.

Б. C-46/20, z срещу Finanzamt G (наричано по-нататък „делото Z“)

16. Делото Z се отнася до приспадането на платен по получени доставки ДДС, начислен за 2014 г. във връзка с изграждането на фотоволтаична инсталация. Жалбоподателят Z е ползвал част от произведената с инсталацията електрическа енергията за собствено потребление, а с другата част от произведената електрическа енергия той захранвал електроснабдителната мрежа, поддържана от доставчик на електрическа енергия. Договорът за подаване на енергия към електрическата мрежа е сключен през разглежданата финансова година и предвижда възнаграждение, към което се добавя данък.

17. На 29 февруари 2016 г. Z подава данъчна декларация за данъка върху оборота за спорната финансова година и декларира платен по получени доставки данък в размер на [X] EUR. Тази сума е за платения по получени доставки данък, който се отнася основно до данъка, посочен във фактурата от 11 септември 2014 г. за доставката и монтирането на фотоволтаичната инсталация. Z не е подал декларация във връзка с тази система. Ответникът Finanzamt G първоначално одобрява декларацията за данък върху оборота за спорната финансова година.

[11] BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; in BFH/NV 2012, 808, Rz 18; in BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

[12] BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff., 34; in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 40f; BFH Beschluss in BFH/NV 2017, 922, Rz 5, jeweils m.w.N и цитираната съдебна практика.

[13] BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, Rz 33 ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; in BFH/NV 2014, 1097, Rz 14;BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 914, Rz 6; in BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Според акта за преюдициално запитване понастоящем е 31 юли на следващата година.

[14] BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f; in BFH/NV 2012, 808, Rz, 18.

18. След нарочна данъчна проверка за данъка върху оборота данъчната служба приема, че не може да се предостави право на приспадане на платения по получени доставки данък, посочен във фактурата от 11 септември 2014 г. Според данъчната служба Z не е включил своевременно въпросния актив в имуществото на предприятието, а именно до 31 май 2015 г.

19. Поради това данъчната служба определя данъка върху оборота на Z за спорната финансова година с решение от 30 ноември 2016 г., последно изменено с решение от 27 март 2017 г. Подадената административна жалба е отхвърлена с решение от 18 май 2017 г., както и подадената съдебна жалба. В решението си от 12 септември 2018 г. Finanzgericht Baden-Württemberg (Финансов съд на провинция Баден-Вюртемберг, Германия) постановява, че Z, който има право да избира предназначението на разглежданата фотоволтаична инсталация, не я е включил своевременно в имуществото на предприятието. Това произтича от задължителна за Finanzgericht (Финансов съд) съдебна практика (вж. по-горе т. 14 от настоящото заключение). Този подход остава валиден и в светлината на последващата съдебна практика на Съда на Европейския съюз.

20. Пред Finanzgericht (Финансов съд) Z изтъква, че трябва да се преразгледа — с оглед по-специално на решението Gmina Ryjewo — съдебната практика на запитващата юрисдикция относно съобщаването в кратък срок на данните, свидетелстващи за определянето на предназначението на активите със смесена употреба.

21. В акта за преюдициално запитване се посочва, че данъчната служба подкрепя решението по административната жалба и се отбелязва, че преди експлоатацията на фотоволтаичната система жалбоподателят не е действал като търговец по смисъла на законодателството относно данъка върху оборота и че в случая, по който Съдът е постановил решението си Gmina Ryjewo, не е било налице право на определяне на предназначението на актива.

22. При тези обстоятелства запитващата юрисдикция решава да спре производството както по дело C-45/20, така и по дело C-46/20 и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допуска ли член 168, буква а) във връзка с член 167 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност национална съдебна практика, съгласно която правото на приспадане на данъка е изключено в случаите, в които съществува право на избор дали доставка на стоки или услуги да бъде включена в личното имущество, или в имуществото на търговското предприятие, ако до изтичането на законоустановения срок за подаване на годишната ДДС декларация пред данъчните органи не е представено ясно решение за такова включване?

2) Допуска ли член 168, буква а) от [Директива 2006/112/ЕО] национална съдебна практика, която приема или се основава на презумпция, че е налице включване на доставката в личното имущество, ако не съществуват (достатъчно) доказателства за включването ѝ в имуществото на търговското предприятие?“.

23. Съдът отправя писмени въпроси до Федерална република Германия и до Комисията. Федерална република Германия отговаря на 14 декември 2020 г., а Комисията — на 16 декември 2020 г.

24. Писмени становища по преюдициалните въпроси представят Finanzamt N (по дело E), Федерална република Германия и Комисията. Съдебно заседание не е проведено.

III. Предварителни бележки

25. Предлагам да се отговори на въпросите, повдигнати в актовете за преюдициално запитване, в следната последователност.

26. Първият въпрос, който следва да се разгледа, трябва непременно да е дали E и Z са имали право на приспадане на платения по получени доставки данък към момента на придобиване на разглежданите активи със смесена употреба, а именно къща по дело E и фотоволтаична инсталация по дело Z. Този анализ е пряко свързан с решението за определяне на предназначението на актива, тъй като, както се посочва в писменото становище на Федерална република Германия, дали платеният по получени доставки данък подлежи на приспадане или не, зависи от начина, по който данъчнозадълженото лице е определило предназначението на съответните активи със смесена употреба [15].

27. На второ място, както се предлага и в писменото становище на Федерална република Германия, също толкова ключов въпрос за разрешаването на спора по главните производства е дали наличието на ясно решение за определяне на предназначението на активи със смесена употреба е материалноправно, или формално изискване съгласно правото на Съюза в областта на ДДС. Това е така, защото неспазването от данъчнозадълженото лице на дадено формално изискване, за разлика от материалноправните изисквания, не лишава непременно това данъчнозадължено лице от правото му на приспадане на платения по получени доставки данък [16]. Както ще изложа по-долу, стигам до извода, че наличието на ясно решение за определяне на предназначението на актив е материалноправно изискване за наличието на право на приспадане на платения по получени доставки данък върху активи със смесена употреба, което обаче може да се установи въз основа на данни, които обективно свидетелстват за наличието на решението за определяне на предназначението на актив. Понастоящем съдебната практика не изисква данъчнозадължените лица да направят конкретна и изрична декларация пред данъчните органи на държавите членки относно решението за определяне на предназначението на актив. В този раздел ще разгледам и обхвата на правото на преценка на държавата членка по отношение на налагането на срокове за съобщаване на националните данъчни органи на ясно определяне на предназначението на актив.

28. На трето място, след като разгледам тези въпроси, ще завърша с отговор на преюдициалните въпроси.

29. Що се отнася до релевантността на решението Gmina Ryjewo, важно е да се отбележи, че решението Gmina Ryjewo не се отнася до последиците, произтичащи i) от включването на дълготраен актив със смесена употреба изцяло в имуществото на предприятието, ii) от

[15] Например решение от 22 март 2012 г., Клуб (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 38 и 39 и цитираната съдебна практика).

[16] Решение от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, т. 30—33 и цитираната съдебна практика). Вж. и например решения от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 60—63) и от 15 ноември 2017 г., Geissel и Butin (C-374/16 и C-375/16, EU:C:2017:867, т. 40).

задържането му изцяло в личното имущество, като по този начин той напълно се изключва от системата на ДДС, или iii) от включването му в имуществото на предприятието само доколкото той действително се използва за целите на стопанската дейност [17].

30. Решението Gmina Ryjewo се отнася по-скоро до последиците от използването на недвижим имот от община първоначално за целите на необлагаеми сделки, а впоследствие — за целите на облагаеми сделки, както и до неговото отражение върху приспадането на платения по получени доставки данък за строителните работи в този недвижим имот. Ето защо споделям доводите, развити в писменото становище на Finanzamt N, според които, противно на изразените в доктрината становища, решението Gmina Ryjewo не подкрепя тезата, че вече не е необходимо да се взема решение за определяне на предназначението на актив за смесена употреба, за да се установи дали данъчнозадълженото лице действа в това си качество.

31. Както Федерална република Германия, така и Finanzamt N поддържат в писмените си становища, че значението на решението Gmina Ryjewo за разрешаването на спора в главните производства следва да бъде сведено до минимум поради няколко причини, сред които различията между положението, разглеждано в решението Gmina Ryjewo, и това по главните производства. Ще отбележа само, че в настоящото заключение ще се препраща към решението Gmina Ryjewo, доколкото то е релевантно за разрешаването на разглеждания по настоящите дела правен проблем.

IV. Анализ

A. Наличие на право на приспадане

32. Изходната точка в съдебната практика е член 167 от Директивата за ДДС. Съгласно член 167 правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Единствено качеството, в което действа лицето към този момент, може да определи наличието на право на приспадане [18].

33. Съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС стоките или услугите, за които се иска да бъде признато това право, трябва впоследствие да се използват от данъчнозадълженото лице за нуждите на собствените му облагаеми сделки и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице [19]. Като се има предвид, че както процесното офисно помещение, така и фотоволтаичната инсталация са използвани за целите на стопанската дейност, това условие ще бъде изпълнено, ако са били доставени от друго данъчнозадължено лице [20].

[17] Решение от 23 април 2009 г., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, т. 39 и цитираната съдебна практика). Вж. и например решения от 16 февруари 2012 г., Еон Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 53) и от 9 юли 2015 г., Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, т. 20).

[18] Заключение на генералния адвокат Kokott по дело Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, т. 28), което препраща към решение от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 8 и 9), и решения от 28 февруари 2018 г., Imofloresmira - Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, т. 35) и от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 38).

[19] Например решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 40), което препраща към решение от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 28).

[20] Това обстоятелство не се установява пряко от документите по преписката. Безспорно е обаче, че както E, така и Z са платили данъка за получени доставки по отношение на разглежданите активи.

34. Съгласно постоянната практика на Съда не е налице право на приспадане на платения по получени доставки данък за активи, които са включени изцяло в личното имущество [21]. Налице е право на частично приспадане в случай на частично включване на актив със смесена употреба в имуществото на предприятието. Частта, която не се използва за извършването на облагаеми услуги или доставки във връзка със стопанската дейност, не попада в обхвата на системата на ДДС и не може да се взима предвид за целите на член 168, буква а) от Директива 2006/112 [22]. Ако обаче актив със смесена употреба е изцяло включен в имуществото на предприятието, на приспадане подлежи целият платен по получени доставки данък [23]. Ако данъчнозадължено лице избере да включи в стопанските активи на предприятието си даден дълготраен актив, който се използва едновременно за целите на стопанската му дейност и за лични цели, по принцип то има право да приспадне, изцяло и незабавно, платения по получени доставки ДДС при придобиването на този актив [24].

35. От значение за спора в главните производства обаче е едно съществено изменение на Директивата за ДДС, въведено с Директива 2009/162, а именно член 168а. Както следва от точка 6 от настоящото заключение, ДДС върху разходите за недвижим имот подлежи на приспадане само пропорционално на неговото използване за целите на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице. Макар че това трябва да се провери от запитващата юрисдикция, както офисното помещение по дело E, така и фотоволтаичната инсталация по дело Z, изглежда, са недвижими имоти [25].

36. При всички положения жалбоподателите в главните производства искат частично приспадане на платения по получена доставка данък предвид частичното определяне на активите със смесена употреба като стопански активи. По дело E исканото приспадане е частично, тъй като се отнася само до офисното помещение в къщата. По дело Z исканото приспадане е частично, тъй като приспадането, което се иска по отношение на фотоволтаичната инсталация, е пропорционално и е само доколкото тя се използва за целите на стопанската дейност [26].

37. Съгласно постоянната съдебна практика този, който прави инвестиционни разходи с намерението, потвърдено от обективни обстоятелства, да извършва икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, трябва да се счита за данъчнозадължено лице [27]. Следва да се припомни, че съгласно член 168 от Директивата за ДДС е налице право на приспадане на ДДС, доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице. Действайки като такова, то следователно има право, в съответствие с член 167 и сл. от тази директива, да приспадне незабавно дължимия или платен ДДС върху инвестиционните разходи, извършени за нуждите на сделките, които възнамерява да сключи и които дават право на приспадане.

[21] Например решение от 8 март 2001 г., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, т. 27). В контекста на недвижим имот вж. решение от 9 юли 2015 г., Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, т. 21).

[22] Решение от 4 октомври 1995 г., Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, т. 28).

[23] Решение от 22 март 2012 г., Клуб (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 38 и цитираната съдебна практика).

[24] Например решение от 18 юли 2013 г., Medicom и Maison Patrice Alard (C-210/11 и C-211/11, EU:C:2013:479, т. 24).

[25] Член 13б от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 77, 2011 г., стр. 1), изменен с Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ L 284, 2013 г., стр. 1). Вж. и например решение от 15 ноември 2012 г., Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Относно значението на определянето на предназначението на активи със смесена употреба вж. решение от 8 май 2019 г., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Решение от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 20).

Съгласно членове 63 и 167 от Директивата за ДДС това право на приспадане възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем или в момента на доставяне на стоките [28].

38. Считам обаче, че съгласно постоянната съдебна практика има две хипотези, които са релевантни в споровете по главните производства и при които данъчнозадълженото лице на практика не е *длъжно* да приспадне платения по получени доставки данък, веднага щом възникне правото на приспадане. Първо, макар Finanzamt N и Федерална република Германия основателно да поддържат, че Съдът е постановил, че правото на приспадане трябва да се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получените доставки [29], това не означава, че правото на Съюза позволява на държавите членки при всякакви обстоятелства да премахнат на практика правото на приспадане в случай на неспазване на определения от правото на държавата членка срок за подаване на молба за приспадане до данъчните органи, по-специално при липса на доказателства за измама [30]. Това ще бъде допълнително обосновано по-долу в точки 50—60.

39. Второ, както се твърди в писменото становище на Комисията, подаването пред данъчната администрация на конкретно искане за приспадане на платения по получени доставки данък не е необходимо условие, за да се докаже наличието на решение за определяне на предназначението на актив към момента на придобиване на съответните активи със смесена употреба.

40. Въпросът дали данъчнозадълженото лице е действало в това си качество за нуждите на икономическа дейност (вж. член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС), е фактически въпрос и следва да се преценява с оглед на всички данни по случая, сред които са естеството на дадената стока и периодът, който е изтекъл от нейното придобиване до нейното използване за целите на икономическата дейност на това данъчнозадължено лице. Запитващата юрисдикция следва да извърши тази преценка [31].

41. Важно е, че в решението Gmina Ryjewo Съдът постановява, че, „ако макар недвусмисленото и изрично изразяване на намерение да се използва имуществото с икономическа цел към момента на придобиването му да е достатъчно за да се заключи, че имуществото е придобито от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, липсата на такова заявление не изключва възможността подобно намерение да е заявено имплицитно“ [32]. Както бе споменато по-горе, Съдът тълкува по този начин понятието „икономическа дейност“ в член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС в рамките на спор, в който правото на приспадане е поискано поради промяна в целта на използване на дълготраен актив — от неикономическа в икономическа цел [33]. Тъй като отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от основния принцип, залегнал в

[28] Пак там, което препраща към решения от 29 ноември 2012 г., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, т. 27) и от 22 март 2012 г., Клуб (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 36 и цитираната съдебна практика).

[29] Например решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 44).

[30] Решение от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 65—70). Вж. също например решение от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, т. 39), което препраща към решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 52 и цитираната съдебна практика). Вж. също неотдавнашни решения от 26 април 2018 г., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, т. 32—34 и 49—51) и от 2 юли 2020 г., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 37 и 38).

[31] Решение от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 21), което препраща към решение от 22 март 2012 г., Клуб (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 40 и 41). Вж. например и решение от 8 март 2001 г., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, т. 29).

[32] Решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, т. 47).

[33] Точка 30 по-горе.

това право[34], прогласеният в решението Gmina Ryjewo принцип трябва да важи и за установяването на наличието на решение за определяне на предназначението на актив. Съгласен съм с Комисията, че единствено това тълкуване е в съответствие с установеното от съдебната практика широко понятие за придобиване в качеството на „данъчнозадължено лице“[35].

42. Следователно това, което трябва да се установи, е дали E и Z са придобили или произвели въпросните дълготрайни активи с намерението, потвърдено с обективни обстоятелства, да извършват икономическа дейност и вследствие на това са действали в качеството на данъчнозадължени лица по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС[36]. Налице ли е пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС[37]?

43. Макар че тази преценка следва да се извърши от запитващата юрисдикция, в преписката по делата няма никакви доказателства за липсата на изискуемата връзка нито по отношение на построяването на офисното помещение по дело E[38], нито на фотоволтаичната инсталация по дело Z, с оглед на описаното в акта за преюдициално запитване обективно съдържание на разглежданите сделки[39]. Срокът между придобиването на тези активи и тяхното използване за целите на икономическата дейност на данъчнозадължените лица е относително кратък. Както въпросното офис помещение, така и фотоволтаичната инсталация по естеството си са годни за такова използване активи[40]. Особено важно е да се посочи, че за целите на главните производства липсата на незабавно искане до данъчните органи за приспадане на платения за получени доставки данък не е определяща, за да се прецени дали е било налице право на приспадане към момента на придобиването, въпреки че съгласно практиката на запитващата юрисдикция предявяването на правото на приспадане е сериозен признак за включването на активите в имуществото на търговското предприятие[41].

44. Следователно недекларирането от страна на E на офисното помещение в предварителните справки-декларации по ДДС само по себе си възпрепятства правото на приспадане на платения по получени доставки данък. Освен това предвиденото в германското право изискване, че жалбоподател, който се намира в положението на E или Z, трябва изрично да декларира наличието на решение за определяне на предназначението

[34] Вж. също точка 58 по-долу.

[35] Решение Gmina Ryjewo (т. 54).

[36] Решение от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 23).

[37] Пак там, точка 27, която препраща към решение от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 57). Както отбелязва Съдът в своето решение от 16 февруари 2012 г., EOH Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 45 и 47 и цитираната съдебна практика), „критерият, изведен от използването на стоката или услугата за целите на сделки, попадащи в икономическата дейност на предприятието, е различен според това дали става дума за получаването на услуга или за придобиването на дълготраен актив“ (т. 45). Правото на приспадане възниква във всички случаи, „когато разходите за съответните услуги са част от общите разходи на това лице и поради това представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя“ (т. 47). Относно наличието на изискуемата връзка вж. също решение от 8 май 2019 г., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, т. 27 и цитираната съдебна практика).

[38] Делото E всъщност е сходно на разгледаното от Съда в решение от 21 април 2005 г., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, вж. по-специално т. 52).

[39] Решение от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т.29), което препраща към решение от 21 февруари 2013 г., Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, т. 22, 23 и 33).

[40] Що се отнася до изграждането на офисното помещение и придобиването на фотоволтаичната инсталация, от преписката не е видно A или B да са действали в лично качество. Вж. например решение от 9 юли 2015 г., Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, т. 21 и цитираната съдебна практика).

[41] BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz23; in BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss vom 20.09.2012 — VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

на актив при придобиването, дори ако приспадането на платения по получени доставки данък е поискано след подаване на справка-декларацията по ДДС за периода на придобиване на актива, не намира пряка опора в практиката на Съда. С оглед на постановеното в решение Gmina Ryjewo се изискват данни, които обективно свидетелстват за наличието на решение за определяне на предназначението на актива и включването му в имуществото на търговското предприятие, като това решение е необходимо, за да се определи дали ДДС подлежи на приспадане по отношение на активи със смесена употреба [42]. Искането за приспадане в съответната справка-декларация по ДДС за периода на придобиване на активите може да докаже наличието на решение за определяне на предназначението на актива [43], но съгласно практиката на Съда то не е абсолютно задължително. Запитващата юрисдикция следва да провери дали плановете за реалното използване на офисното помещение по дело E, както и фактурата от 11 септември 2014 г. за доставката и монтирането на фотоволтаичната инсталация по дело Z са обстоятелства, които, в съчетание с всички останали изтъкнати пред нея релевантни факти, са достатъчни, за да се установи обективно наличието на решение за определяне на предназначението на актива.

45. Този подход е съобразен и с основите на правилата за ДДС в областта на корекциите и приспадането. Следва да се отбележи, че „периодите на корекция на приспаданията сами по себе си нямат никакво отражение върху възникването на правото на приспадане на ДДС […], което […] зависи единствено от качеството, в което заинтересованото лице действа в момента на придобиването на съответната стока“ [44]. Целта на системата от корекции на приспаданията е да се гарантира точността на приспаданията, а оттам и неутралитетът на данъчната тежест [45]. Всъщност съгласно установената практика на Съда правилата за упражняване на правото на приспадане са само формални изисквания или предпоставки [46].

46. Накрая, както бе посочено в точка 21 от настоящото заключение, изразява се съмнение относно това дали Z е действал в качеството на търговец към момента на придобиване на фотоволтаичната инсталация, докато се поставя под въпрос правото на приспадане на Z с оглед на решението Gmina Ryjewo. Фотоволтаичната инсталация обаче е използвана, поне отчасти, за целите на извършвани от самия Z облагаеми сделки, инвестицията е направена за осъществяване на икономическа дейност и приспадането е за нуждите на сделки, които той възнамерява да извърши (т. 37 от настоящото заключение). Освен това, вместо да предоставя съображения, които биха ограничили възможността Z да се квалифицира като „данъчнозадължено лице“, решението Gmina Ryjewo подкрепя разширителното тълкуване на това понятие [47].

[42] Следва обаче да се припомни, че правилата за доказване на държавите членки не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза и трябва да зачитат правата, гарантирани от това право, и по-специално от Хартата на основните права на Европейския съюз. Вж. например решение от 4 юни 2020 г., C.F. (Данъчен контрол) (C-430/19, EU:C:2020:429, т. 45), което препраща към решение от 16 октомври 2019 г., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, т. 37).

[43] Както бе отбелязано в писменото становище на Федерална република Германия, Съдът е постановил така в решение от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 26).

[44] Решения от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 36), което препраща към решение от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 8 и 20).

[45] Например решение от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 26).

[46] Например решение от 19 октомври 2017 г., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, т. 40).

[47] Решение от 25 юли 2018 г. (C-140/17, EU:C:2018:595, т. 54 и 55).

47. В заключение, макар запитващата юрисдикция да е тази, която трябва да го провери в светлината на припомнените по-горе правни принципи, изглежда, че Е е имал право на частично приспадане на платения по получени доставки данък при придобиването на процесното офисно помещение, като същото се отнася и за Z при придобиването на фотоволтаичната инсталация.

Б. Ясно решение за определяне на предназначението на актива като материалноправно или формално изискване и срока за неговото съобщаване на данъчните органи

1. Ясно решение за определяне на предназначението на актива

48. Съгласно установената съдебна практика данъчните органи на държавите членки трябва да разполагат с необходимите данни, за да установят, че материалноправните изисквания, пораждащи право на приспадане на данъка, платен по получени доставки в даден случай, са изпълнени, независимо от твърдени нарушения на формалните условия[48]. Както бе посочено по-горе, решението за определяне на предназначението на актива е от съществено значение за установяването на правото на приспадане. То не е само формално изискване за целите на контрола[49]. То не е и задължение за счетоводна отчетност и деклариране[50]. Напротив, липсата на ясно решение за определяне на предназначението на актива възпрепятства представянето на безспорно доказателство, че са изпълнени материалните изисквания[51], тъй като именно решението за определяне на предназначението на актива определя дали приспадането на платеният по получени доставки данък за активи със смесена употреба е изобщо възможно и евентуално в какъв размер.

49. При това положение, както се поддържа в писменото становище на Finanzamt N, наличието на ясно решение за определяне на предназначението на актива е материалноправно изискване, но трябва да се подчертае, че приспадането на платения по получени доставки данък през релевантния за придобиването период на деклариране на ДДС е само едно — макар и евентуално определящо — обстоятелство, свидетелстващо за наличието на решение за определяне на предназначението на актива[52]. Също така липсата на такава декларация не изключва напълно съществуването на решение за определяне на предназначението на актива.

2. Срокът за съобщаване на решение за определяне на предназначението на актива

50. Данъчните органи трябва да разполагат с необходимата необходимите данни, за да установят, че материалноправните изисквания, пораждащи право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, са изпълнени, което следва да се провери от запитващата юрисдикция[53]. След като разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на съответните доставки е платец на

[48] Решение от 7 март 2018 г., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, т. 38).

[49] Вж. решение от 7 март 2018 г., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, т. 32).

[50] Пак там, точка 34.

[51] Пак там, точка 35, която препраща към решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 46).

[52] Точка 44 по-горе.

[53] Решение от 12 септември 2018 г., Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, т. 43).

ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право [54].

51. Следователно възниква въпросът дали налагането на разглеждания срок, произтичащата от това загуба на правото на приспадане съгласно практиката на запитващата юрисдикция и презумпцията в практиката на запитващата юрисдикция за включване на активите в личното имущество, когато липсват доказателства за включването им в имуществото на търговското предприятие, са допълнителни условия с такива последици.

52. Съгласно членове 167 и 179 от Директивата за ДДС правото на приспадане по принцип се упражнява по време на същия данъчен период, през който това право е възникнало, а именно когато данъкът стане изискуем [55]. Въпреки това по силата на членове 180 и 182 от Директивата за ДДС на данъчнозадълженото лице може да се разреши да извърши приспадане и след този период при спазване на условията и реда, посочени в националната правна уредба [56].

53. От съдебната практика следва, че налагането от държавите членки на срокове за приспадането на платения по получени доставки ДДС е допустимо съгласно правото на Съюза, за да се гарантира правната сигурност, при спазване на изискванията за ефективност и равностойност [57]. Запитващата юрисдикция следва да установи дали крайният срок — който е 31 май 2015 г. по отношение на годишната декларация по ДДС за 2014 г. — за съобщаването на решението за определяне на предназначението на актива, който на практика представлява срок за упражняване на правото на приспадане на платения по получени доставки данък, е в съответствие с принципите на ефективност и равностойност.

54. Съгласно практиката на Съда по отношение на принципа на ефективност следва да се вземе предвид общата продължителност на преклузивния срок и юрисдикциите на държавите членки следва да проверят дали този срок прави практически невъзможно или прекомерно трудно правото на приспадане на платения по получени доставки данък [58].

[54] Решение от 7 август 2018 г., TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, т. 46 и цитираната съдебна практика). Вж. аналогично например решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 42 и цитираната съдебна практика).

[55] Решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 31).

[56] Пак там, точка 32 и цитираната съдебна практика. В решение от 27 март 2019 г., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, т. 22) Съдът посочва, че „[в] член 187 от [Директивата за ДДС] се посочват някои правила за корекция на приспадането на ДДС в случаите на дълготрайни активи. От член 187, параграф 1 от посочената директива по-специално е видно, че в случаите на тези активи корекцията се разпределя за период от пет години, като периодът на корекция може да бъде удължен до 20 години“.

[57] Пак там, точки 33—38 и цитираната съдебна практика. Вж. например и решения от 26 април 2018 г., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, т. 38) и от 2 юли 2020 г., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, т. 32).

[58] Решения от 12 юли 2012г., EMC-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 52 и 58) и от 26 април 2018 г., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, т. 38 и 41). Вж. например и решение от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 32).

55. Доколкото съгласно правото на държавата членка не е налице *пълна* загуба на правото на приспадане на платения по получени доставки данък поради несъобщаване на данъчните органи до 31 май 2015 г. на данните, които обективно свидетелстват за съществуването на решение за определяне на предназначението на актива, разглежданият срок, изглежда, не може да бъде оспорен от гледна точка на правото на Съюза [59].

56. В съдебната практика обаче е установено също така, че санкционирането на неспазването от данъчнозадълженото лице на задълженията за счетоводна отчетност и деклариране с отказ да му се признае правото на приспадане очевидно надхвърля необходимото за постигането на целта за гарантиране на правилното прилагане на тези задължения, при положение че правото на Съюза не възпрепятства държавите членки да налагат при необходимост глоба или имуществена санкция, съразмерна на тежестта на нарушението [60], като пропорционални алтернативи на отпадането на правото на приспадане.

57. Накратко, действията на държавата членка не трябва да накърняват прекомерно принципа на неутралитет на ДДС [61]. По-конкретно, в случай че не се установява данъчна измама, нито вреда за държавния бюджет, Съдът е постановил, че с оглед на доминиращото място на правото на приспадане в общата система на ДДС санкция, която се състои в абсолютен отказ на правото на приспадане, когато данъкът е късно начислен, изглежда непропорционална [62]. Късното начисляване на ДДС само по себе си не би могло да се приравни на злоупотреба [63]. При подобни обстоятелства подходящ отговор е налагането на административна имуществена санкция [64] или плащането на лихви за забава [65].

58. Съдът е постановил също, че тъй като отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от прилагането на основния принцип, какъвто се явява това право, компетентните данъчни органи трябва надлежно да установят, че обективните данни, установяващи наличието на измама или на злоупотреба, са налице. След това националните юрисдикции следва да проверят дали съответните данъчни органи са установили наличието на такива обективни данни [66]. Такива данни обаче не се съдържат в преписката по делата.

59. Положението би било различно, ако нарушението на крайния срок, който изтича на 31 май 2015 г., прави невъзможно изпълнението на материалноправното изискване за представяне на данни, които обективно свидетелстват за наличието на частично

[59] Това е предмет на принципа, че сроковете на държава членка не могат „да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС“. Вж. решение от 21 март 2018 г., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, т. 48).

[60] Решение от 12 септември 2018 г., Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, т. 37), което препраща към решения от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 63) и от 7 март 2018 г., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, т. 34). Вж. и например решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14 P, EU:C:2016:690, т. 47 и 48).

[61] Решение от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33).

[62] Решение от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 65—70). Вж. и решение от 26 април 2018 г., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, т. 51). Срв. с решение от 19 октомври 2017 г., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, т. 43).

[63] Решение от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 74). Вж. също решение от 19 октомври 2017 г., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, т. 56), където Съдът приема, че макар и „неподаването на данъчните декларации, предвидени от закона, да може да бъде разглеждано като индиция за данъчна измама, то не доказва безспорно, че е налице измама с ДДС“.

[64] Решение от 26 април 2018 г., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, т. 49).

[65] Решение от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 75).

[66] Решение от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, т. 39), което препраща към решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 52).

включване на актива в имуществото на търговското предприятие [67]. Макар обаче данъчните органи да са получили съобщение за решението за определяне на предназначението на актива чрез достатъчно данни, свидетелстващи за неговото обективно съществуване, едва на 28 септември 2016 г. по дело E и на 29 февруари 2016 г. по дело Z, напълно възможно е материалноправните изисквания за приспадане на ДДС все пак да са били изпълнени [68]. Освен това закъснението както на E, така и на Z не може да се квалифицира като непреодолима административна пречка. Искането на E за приспадане на платения по получени доставки данък е получено от данъчната служба на 28 септември 2016 г., тоест 16 месеца след крайния срок 31 май 2015 г., а Z подава данъчна декларация за данъка върху оборота на 29 февруари 2016 г., тоест девет месеца след изтичането на крайния срок 31 май 2015 г.

60. За изчерпателност би могло да се добави, че могат да възникнат съмнения относно спазването на принципа на пропорционалност и прекомерното накърняване на принципа на неутралитет и по отношение на посочената в точка 14 от настоящото заключение съдебна практика на запитващата юрисдикция, съгласно която удължаването на срока за подаване на годишната данъчна декларация не води до удължаване на срока за съобщаване на решението за определяне на предназначението на активи със смесена употреба. Такива съмнения могат да възникнат и по отношение на принципа на еквивалентност.

V. Отговори на преюдициалните въпроси

61. Стигам до извода, че при обстоятелствата по главното производство национална съдебна практика, съгласно която правото на приспадане на данъка е изключено в случаите, в които съществува право на избор дали доставка на стоки или услуги да бъде включена в личното имущество, или в имуществото на търговското предприятие, но до изтичането на законоустановения срок за подаване на годишната ДДС декларация пред данъчните органи не е представено ясно решение за такова включване, е несъвместима с член 168, буква а) във връзка с член 167 от Директива за ДДС. Същото несъмнено важи и по отношение на презумпцията за включване на активи със смесена употреба в личното имущество, когато наказанието също е лишаване от правото на приспадане.

62. Съгласно постоянната практика на Съда правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. Режимът на приспадане цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет на данъчната тежест за всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС [69].

[67] Данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Следователно данъчните органи могат да изискат от самото данъчнозадължено лице доказателствата, които считат за необходими, за да преценят дали следва да се допусне исканото приспадане. Вж. решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 46 и цитираната съдебна практика).

[68] Това е различно от положението, което разгледах в заключението ми по дело Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, вж. по-специално т. 80), в което запазването на фактурите бе пречка за представянето на убедителни доказателства за спазването на материалноправните изисквания.

[69] Решение от 26 април 2017 г., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, т. 42 и 43 и цитираната съдебна практика). Вж. също например решения от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 37—39), от 26 април 2018 г., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, т. 32—34) и от 21 ноември 2018 г., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, т. 39 и 40).

63. Съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да приемат мерки за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, но тези мерки трябва да спазват принципите на пропорционалност и на данъчен неутралитет [70] и не трябва систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС [71].

64. Накрая, доколкото с акта за преюдициално запитване се иска главно да се установи дали съдебната практика на запитващата юрисдикция е съвместима с приложимите принципи на правото на Съюза, следва да се припомни, че изискването за съответстващо тълкуване на националното право с правото на Съюза включва и задължението за националните юрисдикции при необходимост да изменят постоянната си съдебна практика, ако тя се основава на тълкуване на националното право, което е несъвместимо с правото на Съюза [72].

VI. Заключение

65. Ето защо предлагам следните отговори на поставените от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) преюдициални въпроси:

„1. При обстоятелствата в главното производство национална съдебна практика, съгласно която правото на приспадане на данъка е изключено в случаите, в които съществува право на избор дали доставка на стоки или услуги да бъде включена в личното имущество, или в имуществото на търговското предприятие, но до изтичането на законоустановения срок за подаване на годишната ДДС декларация пред данъчните органи не е представено ясно решение за такова включване, е несъвместима с член 168, буква а) във връзка с член 167 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/162/ЕО на Съвета от 22 декември 2009 г.

2. При обстоятелствата в главното производство национална съдебна практика, която приема или се основава на презумпция, че е налице включване на доставката в личното имущество, ако не съществуват (достатъчно) доказателства за включването ѝ в имуществото на търговското предприятие, е несъвместима с член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО“.

[70] Решение от 21 ноември 2018 г., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, т. 35 и цитираната съдебна практика).

[71] Решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 49 и цитираната съдебна практика).

[72] Например решение от 4 март 2020 г., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, т. 60 и цитираната съдебна практика).