Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

14 октомври 2021 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 167, член 168, буква а), член 250 и член 252 — Приспадане на данъка, платен по получена доставка — Недвижим имот — Офисно помещение — Фотоволтаична инсталация — Решение за включване в имущество, което дава право на приспадане — Съобщаване на решението за включване в имущество — Преклузивен срок за упражняване на правото на приспадане — Презумпция за включване в частното имущество на данъчнозадълженото лице при несъобщаване на решението за включване в имущество — Принцип на неутралитет — Принцип на правна сигурност — Принципи на равностойност и пропорционалност“

По съединени дела C-45/20 и C-46/20

с предмет две преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с актове от 18 септември 2019 г., постъпили в Съда на 29 януари 2020 г., в рамките на производства по дела

E

срещу

Finanzamt N (C-45/20),

и

Z

срещу

Finanzamt G (C-46/20),

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: A. Prechal (докладчик), председател на втори състав, изпълняваща функцията на председател на осми състав, J. Passer и N. Wahl, съдии,

генерален адвокат: E. Танчев,

секретар: A. Calot Escobar,

* Език на производството: немски.

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за E, отH. Weiss, Rechtsanwalt,

– за Finanzamt N, от B. Krimmel, в качеството на представител,

– за германското правителство, от J. Möller, S. Eisenberg и S. Heimerl, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и R. Pethke, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 20 май 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на 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 (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г. (ОВ L 10, 2010 г., стр. 14) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитванията са отправени в рамките на два спора, по дело C-45/20, между E и Finanzamt N (данъчна служба N, Германия), и по дело C-46/20, между Z и Finanzamt G (данъчна служба G, Германия), във връзка с отхвърлянето от тези данъчни органи на направените от E и Z приспадания на данъка върху добавената стойност (ДДС) поради липсата на постъпило в данъчната администрация ясно решение за включване в имущество; преди да изтече законоустановеният срок за подаване на годишната декларация за данъка върху оборота.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

4 Член 9, параграф 1 от тази директива предвижда:

„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“.

5 Член 63 от същата директива гласи:

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

6 Съгласно член 167 от същата директива „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

7 Член 168 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;

[…]“.

8 Съгласно член 168а от същата директива:

„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.

2. Държавите членки могат да прилагат параграф 1 също във връзка с ДДС върху разходи, свързани с други, посочени от тях стоки, които са част от стопанските активи“.

9 Член 179, първа алинея от посочената директива гласи:

„Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178“.

10 Съгласно членове 180 и 182 от същата директива държавите членки могат да разрешат данъчнозадълженото лице да извърши приспадане, което то не е извършило в съответствие с членове 178 и 179. В такъв случай те определят условията и подробните правила за това.

11 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“.

12 Член 252 от тази директива гласи следното:

„1. Справка-декларацията по ДДС се представя в срок, определен от държавите членки. Крайният срок не може да бъде повече от два месеца след края на всеки данъчен период.

2. Данъчният период се определя от всяка държава членка на един месец, два месеца или три месеца.

Държавите членки могат обаче да определят различни данъчни периоди, при условие че тези периоди не превишават една година“.

13 Член 261, параграф 1 от посочената директива гласи:

„Държавите членки могат да изискват от данъчнозадължените лица да представят справки-декларации, които показват цялата подробна информация, специфицирана в членове 250 и 251 по отношение на всички сделки, извършени през предходната година. Тази справка-декларация дава цялата информация, необходима за всякакви корекции“.

14 Съгласно член 273 от същата директива:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки […] формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Германското право

15 Член 15 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 I, стр. 386), озаглавен „Приспадане на данъка, платен по получена доставка“, в редакцията му, приложима към споровете в главните производства (наричан по-нататък „UStG“), гласи следното:

„(1) „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 нуждите на неговото предприятие. […]

[…]

Доставката, вносът или вътреобщностното придобиване на стоки, които търговецът използва под 10 % от общото им използване за нуждите на предприятието си, не се считат извършени за нуждите на предприятието.

[…]

(1b) Когато търговец използва недвижим имот едновременно за дейността на своето предприятие и за цели, различни от тези на неговото предприятие, или за лично ползване от своя персонал, данъкът върху доставките, вноса или вътреобщностното придобиване, както и върху всички останали доставки, свързани с недвижимия имот, не подлежи на приспадане, доколкото не е свързан с използването на този недвижим имот за дейностите на предприятието. […]“.

16 Член 18 от същия закон е озаглавен „Процедура за облагане“ и предвижда в параграф 3:

„Търговецът трябва да подаде […] за календарната година или евентуално за по-краткия данъчен период данъчна декларация, в която сам изчислява в съответствие с член 16, параграфи 1—4 и член 17 данъка, който трябва да бъде платен или надвнесен в негова полза (данъчна регистрация). […]“.

17 Член 149 от Abgabenordnung (Данъчен кодекс, BGBl. 2002 I, стр. 3866) (наричан по-нататък „AO“), озаглавен „Подаване на данъчни декларации“, в редакцията му, приложима към споровете в главните производства, гласи:

„1) Данъчните закони определят кои лица са длъжни да подават данъчна декларация. […]

2) 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. […]“.

Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси

18 Фактите по дело C-45/20 могат да бъдат обобщени, както следва. Е има предприятие за предоставяне на услуги със строителни скелета. През 2014 г. той възлага на архитектурно бюро изготвянето на строителни планове за еднофамилна къща. Съгласно плановете

къщата следва да има полезна площ от общо 149,75 кв.м., като на партерния етаж включва офисно помещение с площ от 16,57 кв.м. Фактурите за разходите по строителството на къщата са издадени в периода от октомври 2014 г. до ноември 2015 г.

19 В годишната си декларация за данъка върху оборота за 2015 г., получена в данъчна служба N на 28 септември 2016 г., E за първи път се позовава на право на приспадане за данъка, платен по получени доставки във връзка със строителството на офисното помещение. След данъчна проверка данъчна служба N отказва това приспадане. Административната жалба на E срещу отказа и неговата жалба пред Sächsisches Finanzgericht (Финансов съд на Саксония, Германия) срещу последвалото административната жалба решение са отхвърлени. Тази юрисдикция мотивира своето решение, като посочва по същество, че съответният актив е включен в имуществото на предприятието след 31 май 2016 г. — датата, на която изтича срокът за подаване на годишната декларация за данъка върху оборота за 2015 г. в съответствие с член 149, параграф 2 от AO.

20 Що се отнася до фактите по дело C-46/20, следва да се приеме следното. През 2014 г. Z придобива фотоволтаична инсталация, производството на която отчасти е използвал за собствено потребление и отчасти е продавал на доставчик на енергия. Договорът за изкупуване на електроенергия, сключен през същата година между Z и този доставчик, предвижда възнаграждение, към което се прибавя данъкът върху оборота. На 29 февруари 2016 г. Z подава пред данъчна служба G декларация за данъка върху оборота за 2014 г. В тази декларация Z за първи път приспада суми, които се отнасят главно до платения по получени доставки данък съгласно фактура от 11 септември 2014 г. за доставката и монтирането на фотоволтаичната инсталация. След данъчна проверка данъчна служба G отказва това приспадане, тъй като Z не е взел решение за включване на инсталацията в имуществото на своето предприятие до 31 май 2015 г. — датата, на която изтича срокът за подаване на годишната декларация за данъка върху оборота в съответствие с член 149, параграф 2 от AO. Административната жалба на Z срещу отказа и неговата жалба пред Finanzgericht Baden-Württemberg (Финансов съд на Баден-Вюртемберг, Германия) срещу последвалото административната жалба решение са отхвърлени.

21 E и Z подават поотделно ревизионни жалби пред запитващата юрисдикция Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), като твърдят по същество, че данъчните органи са били длъжни да вземат предвид обстоятелства, които свидетелстват за решението им да включат в имуществото на съответното предприятие активи със смесена употреба, каквито са строителните планове, обозначаващи използването на помещение като офис или действителното използване на определено имущество за дейността на предприятието. E и Z изтъкват също така, че установеното в практиката на запитващата юрисдикция условие да се съобщят в срока по член 149, параграф 2 от AO данните, свидетелстващи за решение за включване на активи със смесена употреба в имуществото на предприятие, не следва да се прилага с оглед на изводите, които се налагат от решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 В съответствие със съдебната практика запитващата юрисдикция приема, че ревизионните жалби на E и Z са неоснователни от гледна точка на националното право, тъй като данните, свидетелстващи за решението за частично включване на сградата на E или на фотоволтаичната инсталация на Z в имуществото на съответните техни предприятия, не са били съобщени на компетентните данъчни служби, преди да изтече определеният в член 149, параграф 2 от AO срок за подаване на годишната декларация за данъка върху

оборота. Съгласно критериите обаче, които тази юрисдикция е разработила в своята практика, данъчното приспадане, произтичащо от тези включвания в имуществото на предприятие, е допустимо само ако съобщаването е направено в посочения срок.

23 Дадената юрисдикция иска да установи дали нейното тълкуване на националното право е съвместимо с правото на Съюза, и по-специално с решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 На първо място, запитващата юрисдикция иска да установи дали, предвид липсата на уточняващи правни норми на Съюза за това как се осъществява включване на актив в имуществото на предприятие и в кой момент се съобщават доказателствата, свидетелстващи за такова решение, държава членка може да изисква това решение да бъде съобщено в относително кратък срок, какъвто е преклузивният срок по член 149, параграф 2 от АО.

25 Според запитващата юрисдикция би могло да се приеме, че това изискване е съвместимо с правото на Съюза, поради обстоятелството че упражняването на правото да се избере включването на актив в имуществото на предприятие се отнася до условие, което е материалноправно за правото на приспадане. Освен това налагането от държава членка на срок за съобщаване на данните, свидетелстващи за решението за включване в имущество, би било обосновано с оглед на правната празнота, оставена в това отношение от Директивата за ДДС, както и с оглед на принципа на правна сигурност. Също така посоченото облагане попадало в правомощията, предоставени на държавите членки с разпоредбите на дял XI от Директивата за ДДС, относно определянето на формалните условия за упражняване на правото на приспадане.

26 Запитващата юрисдикция обаче счита, че макар фактите, във връзка с които е постановено решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), да се различават от тези по настоящите съединени дела, в това решение Съдът е посочил редица данни, по които може да се определи дали данъчнозадълженото лице е действало в това си качество, но които не е задължително да бъдат доведени до знанието на компетентните данъчни органи в относително кратък срок. Освен това според запитващата юрисдикция от посоченото съдебно решение би могло да се направи извод, че изискването решението за включване в имущество на предприятие да бъде взето в относително кратък срок противоречи на принципа на неутралитет.

27 На второ място, запитващата юрисдикция иска да се установят последиците от неспазването на този срок. Според нея би могло да се твърди, че включването на актив в имуществото на предприятие не може да се приеме когато няма установими от данъчната администрация данни за това, че данъчнозадълженото лице е решило да направи такова включване. По този начин съществувала презумпция, че всеки актив, който не е бил изрично включен от данъчнозадълженото лице в имуществото на неговото предприятие, трябва да бъде отнесен към личното му имущество. Запитващата юрисдикция обаче подчертава също, че съгласно решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) липсата на декларация за включване в имущество не прави невъзможно имплицитното изразяване на такова намерение, като въпросът дали съответното лице е действало в качеството си на данъчнозадължено лице, трябва да се преценява при широко тълкуване на това понятие. Въз основа на тези съображения можело да се твърди, че съществува презумпция за „придобиване в качеството на данъчнозадължено лице“ в

случаите, когато търговец придобива актив, който по своето естество по принцип може да се използва и за дейността на предприятието и който търговецът не е включил в имуществото само на своето предприятие.

28 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси, формулирани по един и същ начин в двете съединени дела:

„1) Допуска ли член 168, буква а) във връзка с член 167 от [Директивата за ДДС] 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 [Директивата за ДДС] 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?“.

По преюдициалните въпроси

29 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 168, буква а) от Директивата за ДДС във връзка с член 167 от нея трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национални разпоредби, тълкувани от национална юрисдикция по такъв начин, че когато данъчнозадължено лице има право да вземе решение за включване на актив в имуществото на своето предприятие, но най-късно до изтичането на законоустановения срок за подаване на годишната декларация за данъка върху оборота компетентните национални данъчни органи не са могли да констатират подобно включване на актива в имуществото на предприятието въз основа на изрично решение или достатъчно данни, тя може да откаже правото на приспадане на ДДС, отнасящо се до този актив, като приеме, че той е бил включен в личното имущество на данъчнозадълженото лице.

30 За да се отговори на този въпрос, най-напред следва да се определят условията, от които зависи правото на данъчнозадълженото лице да вземе решение да включи даден актив в имуществото на своето предприятие, а след това да се провери при какви условия компетентната национална администрация може да откаже приспадането, когато тя не е била уведомена за този избор най-късно до изтичането на законоустановения срок за подаване на годишната декларация за данъка върху оборота.

31 На първо място, по отношение на условията, от които зависи правото на данъчнозадължено лице да вземе решение за включване на даден актив в имуществото на своето предприятие, следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (решение от 18 март 2021 г., A. (Упражняване на правото на приспадане), C-895/19, EU:C:2021:216, т. 32

и цитираната съдебна практика). Това право, предвидено в член 167 и сл. от Директивата за ДДС, е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 39 и цитираната съдебна практика).

32 Режимът на приспадане цели да облекчи напълно данъчнозадълженото лице от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралност от гледна точка на данъчната тежест за всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 18 март 2021 г., A. (Упражняване на правото на приспадане), C-895/19, EU:C:2021:216, т. 33 и цитираната съдебна практика).

33 Правото на приспадане на ДДС е обусловено от спазването на материалноправни и формални условия, предвидени в Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решения от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 40 и от 18 март 2021 г., A. (Упражняване на правото на приспадане), C-895/19, EU:C:2021:216, т. 35 и цитираната съдебна практика).

34 Материалноправните условия за правото на приспадане са тези, които уреждат самото основание и обхвата на това право, каквито са предвидените в дял X, глава 1 от Директивата за ДДС, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“ (решение от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 47 и цитираната съдебна практика). Така съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС стоките, за които данъчнозадълженото лице иска да упражни правото си на приспадане, трябва да са били придобити от него в това му качество към момента на придобиването. Освен това тези стоки впоследствие трябва да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на собствените му облагаеми сделки, а самите стоки трябва да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решения от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 40 и от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, т. 34 и цитираната съдебна практика). Също така, съгласно уточнението на член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем (вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2015 г., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, т. 20 и цитираната съдебна практика).

35 Формалните изисквания за правото на приспадане уреждат условията и контрола за неговото упражняване, както и правилното функциониране на системата на ДДС, каквито са например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране (вж. в този смисъл решения от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 47 и от 18 март 2021 г., A. (Упражняване на правото на приспадане), C-895/19, EU:C:2021:216, т. 37 и цитираната съдебна практика). С оглед на това членове 250, 252 и 261 от Директивата за ДДС, които предвиждат задължение за данъчнозадълженото лице да подава декларации за ДДС и които уреждат правото на държавите членки по отношение на свързаните с това срокове, предвиждат формални условия.

36 Разграничението между материалноправните и формалните условия, които уреждат правото на приспадане, е важно, тъй като съгласно постоянната практика на Съда основният принцип на неутралност на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори

данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания (вж. в този смисъл решение от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 45 и цитираната съдебна практика).

37 Освен това следва да се отбележи, че за активи, които могат да бъдат използвани както за професионални, така и за лични цели, данъчнозадълженото лице има право за целите на ДДС да вземе решение за включването им в имуществото на своето предприятие. Тези активи включват дълготрайни активи, които по силата на член 189, буква а) от Директивата за ДДС могат да се определят от държавите членки и които съгласно практиката на Съда обхващат използвани за целите на икономическа дейност активи, които се отличават по своя дълготраен характер и стойност, а това предполага, че разходите за придобиване обикновено не се осчетоводяват като текущи разходи, а се амортизират след няколко данъчни години (вж. в този смисъл решение от 27 март 2019 г., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, т. 23 и цитираната съдебна практика).

38 Така съгласно постоянната практика на Съда при употребата на дълготраен актив както за професионална дейност, така и за лични цели данъчнозадълженото лице има избор, с оглед на приспадането на ДДС, или да включи този актив изцяло в имуществото на предприятието си, или да го задържи изцяло в своето лично имущество, или да го включи в имуществото на предприятието си само доколкото той действително се използва за професионална дейност (вж. в този смисъл решения от 14 юли 2005 г., Charles и Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, т. 23 и от 16 февруари 2012 г., Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, т. 53 и цитираната съдебна практика).

39 Ако данъчнозадълженото лице избере да използва дълготрайни активи едновременно за професионална дейност и за лични цели като актива на предприятието, дължимото ДДС по получени доставки при придобиването на тези активи по принцип се приспада изцяло и незабавно (решение от 14 юли 2005 г., Charles и Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, т. 24 и цитираната съдебна практика). Член 168а от Директивата за ДДС обаче уточнява по отношение на дълготрайните активи, че ДДС върху разходите за тези активи подлежи на приспадане само пропорционално на тяхното използване за дейността на предприятието на данъчнозадълженото лице.

40 Ако данъчнозадължено лице реши да включи дълготраен актив само частично в своето предприятие, дължимият ДДС по получена доставка при неговото придобиване по принцип може да се приспадне само доколкото той се използва действително за нуждите на предприятието (вж. в този смисъл решение от 16 февруари 2012 г., Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, т. 56 и цитираната съдебна практика).

41 Освен това е важно да се отбележи, че при придобиването на такива активи изборът на данъчнозадълженото лице да действа в това си качество, тоест за нуждите на своята икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, определя прилагането на системата на ДДС и следователно на механизма на приспадане (вж. в този смисъл решение от 22 март 2012 г., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, т. 39 и 40 и цитираната съдебна практика). От това следва, както отбелязва генералният адвокат в точки 48 и 49 от своето заключение, че този избор представлява материалноправно условие за правото на приспадане.

42 Съгласно постоянната практика на Съда въпросът дали към момента на доставката на стоката данъчнозадълженото лице е действало в това си качество, е фактически въпрос, който следва да се установи от компетентната национална юрисдикция въз основа на обективни данни и след разглеждане на всички обстоятелства по спора, с който е сезирана (вж. в този смисъл решения от 14 февруари 1985 г., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, т. 24 и от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, т. 38 и 39 и цитираната съдебна практика).

43 За да се прецени доколко данъчнозадълженото лице действа в това си качество при придобиването на даден актив, Съдът уточнява, че дори недвусмисленото и изрично изразяване на намерение за използване на актива с икономическа цел при неговото придобиване да е достатъчно за преценката, 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 (решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, т. 47).

44 Обстоятелството, че това уточнение е направено от Съда в отговор на преюдициален въпрос по дело, което се отнася до правото на корекция на приспадане на платения ДДС върху недвижим имот, придобит от публичноправен субект, който е регистриран като данъчнозадължено лице, не засяга неговата относимост към спорове като тези в главните производства, противно на твърденията на данъчна служба N. Това уточнение всъщност се прилага във всички случаи на употреба на даден актив за икономическата дейност на данъчнозадължено лице в съответствие с възприетото от Съда широко разбиране на понятието за придобиване „в качеството на данъчнозадължено лице“ (вж. в този смисъл решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, т. 54). Следователно Директивата за ДДС не поставя предоставянето на право на приспадане в зависимост от приемането и съобщаването на изрично решение за включване в имущество.

45 Сред елементите, от които имплицитно може да личи това намерение, са по-специално естеството на съответните активи, качеството на действащото лице, както и изтеклият период между придобиването на актива и неговото използване за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, т. 38, 49 и 50).

46 От друга страна, е без значение, че даденият актив не е бил веднага използван за облагаеми сделки, тъй като използването на имуществото определя само обхвата на първоначалното приспадане или обхвата на евентуалната последваща корекция, но не засяга възникването на правото на приспадане (решение от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, т. 51 и цитираната съдебна практика).

47 Ето защо в случая запитващата юрисдикция следва да прецени дали от всички данни по споровете в главните производства може да се направи извод, че E и Z са действали — всеки от тях — в качеството си на данъчнозадължено лице при придобиването съответно на разглежданите в главното производство активи със смесена употреба, а именно офисно помещение в сграда за основно лично ползване и фотоволтаична инсталация, частично използвана за лични цели, и дали те са изразили намерение да ги включат в своите предприятия.

48 Във връзка с това, по отношение на E, определянето като офис на помещение с достатъчна големина върху строителните планове на еднофамилна къща може да е указание за такова намерение. При все това, след като помещение, определено по този начин върху строителните планове на еднофамилна къща, в действителност не е предназначено непременно за използване в икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, от значение ще бъде да се потвърди неговата воля да включи това помещение в имуществото на своето предприятие чрез други обективни данни, удостоверяващи това използване. В случая със Z, в годината на придобиването и монтирането на фотоволтаична инсталация сключването на договор за изкупуване на произвежданата от тази инсталация електроенергия може да указва на нейното използване за икономическа дейност, ако условията за това изкупуване съответстват на условията, които се предлагат на търговци, а не на частни лица.

49 Освен това приспаданията на ДДС, извършени от данъчнозадължените лица в техните данъчни декларации, могат да докажат наличието на такова решение за включване в дадено имущество, когато те са негова последица. Подобни приспадания са белег и за това, че данъчнозадълженото лице е имало намерение към момента на придобиването на даден актив да го включи в имуществото на своето предприятие. В този смисъл Съдът вече е постановил, че когато в декларацията си пред данъчните органи данъчнозадължено лице приспада дължимите като ДДС суми при придобиването на стока, се счита, че то е включило тази стока в активите на своето предприятие (вж. в този смисъл решение от 11 юли 1991 г., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, т. 26). От друга страна, както отбелязва генералният адвокат в точки 43 и 44 от своето заключение, липсата на приспадания в предварителната справка-декларация по ДДС за периода, през който е бил придобит активът, сама по себе си не позволява да се заключи, че данъчнозадълженото лице е избрало да не включи съответния актив в своето предприятие.

50 На второ място, що се отнася до изискването данъчнозадълженото лице да доведе до знанието на данъчната администрация своето решение за включване в имущество най-късно до изтичането на законоустановения срок за подаване на годишната декларация за данъка върху оборота, което в случая е датата 31 май на годината, следваща тази, в която е взето решението за включване в имущество, важно е да се припомни, че съгласно член 179, първа алинея от Директивата за ДДС правото на приспадане се упражнява по принцип в същия период, по отношение на който то е възникнало, тоест в съответствие с член 167 от Директивата за ДДС това е времето, когато данъкът е станал изискуем (вж. в този смисъл решение от 18 март 2021 г., A. (Упражняване на правото на приспадане), C-895/19, EU:C:2021:216, т. 41 и цитираната съдебна практика).

51 Независимо от това съгласно членове 180 и 182 от Директивата за ДДС на данъчнозадължено лице може да се разреши да извърши приспадане дори ако не е упражнило това си право по време на данъчния период, през който това право е възникнало, при спазване на определени условия и ред, посочени в националната правна уредба (решение от 26 април 2018 г., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 37 и цитираната съдебна практика).

52 Впрочем съгласно член 250, параграф 1 във връзка с член 252 от Директивата за ДДС националното законодателство трябва да предвижда задължение за данъчнозадълженото лице да подаде справка-декларация по ДДС с всички данни, необходими за изчисляване на

размера на изискуемите суми, както и на приспаданията, които следва да се извършат за данъчен период, не по-дълъг от една година, и то в срок, който не може да надвишава два месеца след края на всеки данъчен период.

53 Освен това член 261, параграф 1 от тази директива позволява на държавите членки да задължат данъчнозадълженото лице да подаде декларация, възпроизвеждаща всички горепосочени данни относно всички извършени през предходната година сделки, без обаче да определя срок за подаване на тази декларация.

54 С оглед на тези разпоредби Директивата за ДДС допуска въвеждането на задължения като разглежданите в случая, които изискват от данъчнозадължените лица да уведомят данъчната администрация за своето решение да включат дълготраен актив в имуществото на предприятието си, като извършат съответните приспадания в предварителните си справки-декларации по ДДС и в годишната си декларация за данъка върху оборота, която трябва да бъде подадена в тази администрация до пет месеца след годината, през която е взето решението за включване.

55 Доколкото обаче националната съдебна практика санкционира неспазването на този срок — в който се предполага, че данъчнозадълженото лице изрично или мълчаливо, но недвусмислено трябва да уведоми за своето решение данъчната администрация — с отмяна на правото на приспадане, което му се полага с оглед на това решение, важно е да се отбележи, че макар приемането на решение за включване в имущество да представлява материалноправно условие за упражняването на това право, както следва от точка 41 от настоящото решение, неговото съобщаване на данъчната администрация е само формално условие. Съгласно постоянната практика на Съда обаче нарушаването на формалните изисквания по принцип не може да доведе до загуба на правото на приспадане (вж. в този смисъл решение от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 45 и цитираната съдебна практика).

56 Би било различно само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени основните изисквания (вж. в този смисъл решение от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 46 и цитираната съдебна практика).

57 Освен това по силата на член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на данъчно облагане. Все пак мерките, които държавите членки могат да приемат по силата на тази разпоредба, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Поради това те не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралността на ДДС (вж. в този смисъл решение от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, т. 38 и цитираната съдебна практика). В това отношение Съдът вече е постановил, че санкция, която се състои в абсолютен отказ на правото на приспадане, когато данъкът е платен със закъснение, изглежда непропорционална, ако не може да се установи никаква измама или вреда на държавния бюджет (вж. в този смисъл решение от 12 юли 2012 г., EMC-България транспорт, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 68—70).

58 В случая, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, неспазването от страна на E и Z на срока, в който е трябвало да посочат своите решения за включване в имущество, не ги препятства да представят сигурно доказателство за това, че са взели такова решение към момента на придобиване на разглежданите в главните производства дълготрайни активи. Освен това не изглежда германският законодател да е наложил такъв срок, за да предотврати измамни действия или злоупотреби.

59 Също от постоянната практика на Съда е видно, че възможността правото на приспадане да се упражнява без никакво ограничение във времето, би била в противоречие с принципа на правната сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице с оглед на правата и задълженията, които той има спрямо данъчната администрация. Поради това не може да се приеме за несъвместим с режима на Директивата за ДДС преклузивен срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получени доставки, като го лишава от право на приспадане, доколкото, от една страна, този срок се прилага еднакво за аналогични права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза (принцип на равностойност), а от друга — не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане (принцип на ефективност) (решение от 26 април 2018 г., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 38 и цитираната съдебна практика).

60 Що се отнася до спазването на принципа на равностойност, налага се изводът, че срокът, предвиден в разглежданата в главните производства национална правна уредба, съответства на срока, предоставен на данъчнозадължените лица за подаване на данъчни декларации като цяло. При това положение изглежда, че тази национална правна уредба не предвижда режим в областта на ДДС, различен от приложимия в други вътрешноправни данъчни въпроси, като това следва да се провери от запитващата юрисдикция.

61 Що се отнася до спазването на принципа на ефективност, посоченият срок в действителност не изглежда да прави упражняването на правото на приспадане невъзможно или прекомерно трудно, като се има предвид, че съгласно член 179, първа алинея от Директивата за ДДС това право по принцип се упражнява в същия период, в който е възникнало (вж. по аналогия решение от 28 юли 2016 г., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 38).

62 При все това обаче държавите членки трябва в съответствие с принципа на пропорционалност да използват средства, които, като позволяват ефективно да се постигне целта, визирана от националната правна уредба, накърняват в най-малка степен принципите, установени от правото на Съюза, какъвто е основният принцип на правото на приспадане на ДДС (решение от 26 април 2018 г., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 50 и цитираната съдебна практика).

63 Ето защо запитващата юрисдикция следва да прецени дали разглежданият в главните производства преклузивен срок — който съответства на определения в член 149, параграф 2 от АО срок за подаването на годишна декларация за данъка върху оборота, а именно 31 май на годината, следваща годината, през която е взето решението за включване в имущество — е пропорционален на целта да се гарантира спазването на принципа на правна сигурност.

64 В това отношение следва да се има предвид, от една страна, както възможността националните органи да налагат на данъчнозадължено лице санкции, които засягат принципа на неутралитет в по-малка степен, отколкото пълното отхвърляне на правото на приспадане, каквито са административните имуществени санкции, така и фактът, че срок, чийто падеж изтича след 31 май на годината, следваща тази, през която е взето решението за включване в имущество, на пръв поглед не изглежда несъвместим със спазването на принципа на правна сигурност, а от друга страна, следва да се има предвид преимущественото значение, което правото на приспадане има в общата система на ДДС.

65 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 168, буква а) от Директивата за ДДС във връзка с член 167 от нея трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национални разпоредби, тълкувани от национална юрисдикция по такъв начин, че когато данъчнозадължено лице има право да вземе решение за включване на актив в имуществото на своето предприятие, но най-късно до изтичането на законоустановения срок за подаване на годишната декларация за данъка върху оборота компетентните национални данъчни органи не са могли да констатират подобно включване на актива в имуществото на предприятието въз основа на изрично решение или достатъчно данни, тя може да откаже правото на приспадане на ДДС, отнасящо се до този актив, като приеме, че той е бил включен в личното имущество на данъчнозадълженото лице, освен ако конкретните правни условия, позволяващи упражняването на тази възможност, не показват, че тя не съответства на принципа на пропорционалност.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Член 168, буква а) 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/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г., във връзка с член 167 от тази изменена директива трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национални разпоредби, тълкувани от национална юрисдикция по такъв начин, че когато данъчнозадължено лице има право да вземе решение за включване на актив в имуществото на своето предприятие, но най-късно до изтичането на законоустановения срок за подаване на годишната декларация за данъка върху оборота компетентните национални данъчни органи не са могли да констатират подобно включване на актива в имуществото на предприятието въз основа на изрично решение или достатъчно данни, тя може да откаже правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, отнасящо се до този актив, като приеме, че той е бил включен в личното имущество на данъчнозадълженото лице, освен ако конкретните правни условия, позволяващи упражняването на тази възможност, не показват, че тя не съответства на принципа на пропорционалност.

Подписи