

Дело C-46/20

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване:

29 януари 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

18 септември 2019 г.

Жалбоподател в първоинстанционното и в ревизионното производство:

Z

Ответник в първоинстанционното и в ревизионното производство:

Finanzamt G

Предмет на главното производство

Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112 — Приспадане на данъка — Право на данъчнозадълженото лице да определи, че актив, който е обект на смесено използване, се включва в личното му имущество или към имуществото на търговското му предприятие — Допустимост на преклузивния срок, в който следва да се определи, че даден актив е включен в имуществото на търговското предприятие — Допустимост на презумпцията, че даден актив е включен в личното имущество при отсъствие на достатъчно доказателства за обратното

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

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 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност 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?

Цитирани разпоредби от правото на Съюза

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 година, по-специално членове 167, 168, 168а, 179, 250, 252 и 273

Цитирани разпоредби от националното право

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), и по-специално членове 15 и 16

Кратко представяне на фактите и главното производство

1 Правният спор се отнася до приспадането на данъка върху оборота, [(наричан по-нататък „ДДС“)], начислен за 2014 г. във връзка с изграждането на фотоволтаична инсталация. Жалбоподателят ползвал част от произведената с фотоволтаичната инсталация електрическа енергията за собствено потребление, а с другата част от произведената електрическа енергия той захранвал електроснабдителната мрежа поддържана от доставчик на електрическа енергия. Сключеният през 2014 г. договор за изкупуване на и доставка на електрическа енергия предвижда заплащане на дължимата цена плюс ДДС. Жалбоподателят предявява за първи път искането за приспадане на ДДС с подадената със закъснение ДДС декларацията за 2014 г., но това искане е било отхвърлено от ответника с аргумента, че фотоволтаичната инсталация не е била включена

своевременно в активите на предприятието. Подадените по административен и по съдебен ред жалби са отхвърлени. Делото понастоящем се разглежда от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, наричан по-нататък BFH), правораздаващ като ревизионна инстанция по делото.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

Предварителни бележки

2 Член 15, параграф 1, първо изречение, точка 1 от UStG предвижда, че данъчнозадълженото лице може да приспадне данъка, който дължи по закон за извършените от друго данъчнозадължено лице доставки на стоки и услуги за целите на неговото предприятие. Сумите от приспаднатия данък съгласно член 15 от UStG се приспадат за данъчния период, в който са станали изискуеми (член 16, параграф 2, първо изречение от UStG).

3 Съответно, съгласно член 168, буква а) от Директива 2006/112 данъчнозадълженото лице има право да приспадне от данъка, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС за доставката за него на стоки или услуги, извършена или за която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице, доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на това данъчнозадължено лице. Съгласно член 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

4 Съгласно практиката на BFH и на Съда на Европейския съюз (по-специално решения Lennartz от 11 юли 1991 г., (C-97/90, EU:C:1991:315), EOH Асет Мениджмънт от 16 февруари 2012 г., (C-118/11, EU:C: 2012:97, т. 53 и сл.), Trgovina Prizma от 9 юли 2015 г., (C-331/14, EU:C:2015:456, т. 20) при покупка на неделима актив, който се използва или следва да бъде използвана смесено — за стопански и за лични цели, търговецът има право да избере в кое имущество ще включи този актив. Той може да запази актива изцяло в личното си имущество, да го включи изцяло в имуществото на своето предприятие или да го включи в своите стопански активи само в частта, която се използва за целите на упражняваната стопанска дейност.

Преценка на спора въз основа на националното право

5 Съгласно националната съдебна практика пълното или частично включване на даден актив в имуществото на предприятието изисква наличието на обективно документирано, своевременно решение за включването, взето от данъчнозадълженото лице. Тъй като в настоящия случай установените от BFH критерии, и по-специално изискването за представяне пред данъчните органи на ясно решение относно включването на актива към определено имущество, не са били изпълнени в рамките на законоустановения срок за подаване на годишната декларация по ДДС, не е възможно ДДС да бъде приспаднат.

По сезирането на Съда

6 С оглед на решение на Съда от 25 юли 2018 г., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) възниква съмнение дали критериите, разработени и прилагани досега от ВФН за упражняване на правото на избор относно включването на даден актив към определено имущество, са съвместими с правото на Съюза.

По първия преюдициален въпрос

7 Първият преюдициален въпрос цели да изясни дали дадена държава членка може да предвиди преклузивен срок за включването на даден актив към имуществото на търговското предприятие. Ако принципите, формулирани в решение Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595), могат да бъдат приложени в настоящия случай, годишната ДДС декларация за 2014 г., използването на фотоволтаичната инсталация за целите на упражняваната стопанска дейност или сключването на договора за изкупуване и доставка на електрическа енергия, биха могли да бъдат преценени сами по себе си като достатъчно доказателство за включването на актива към имуществото на търговското предприятие.

8 а) Действително, в правото на Съюза се изхожда изрично от наличието на „включване“ на актива към определено имущество (вж. член 168а, параграф 1 от Директива 2006/112). То обаче не съдържа разпоредби относно вида и сроковете за документиране на „решението относно това включване“ по смисъла на съдебната практика на ВФН или на понятието „дейност на данъчнозадължено лице“, използвано като синоним от Съда в това отношение (вж. например решения Lennartz, (EU:C:1991:315; т. 14 и 19) и Gmina Ryjewo, (EU:C:2018:595, т. 34).

9 б) Основният принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните предпоставки, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални предпоставки. Следователно, щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните предпоставки са изпълнени, данъчната администрация не може да предвиди във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (решения Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos от 15 септември 2016 г., C-516/14, EU:C:2016:690, точки 37, 42 и Vadan от 21 ноември 2018 г., C-664/16, EU:C:2018:933, т. 41).

10 в) Съгласно член 167 и член 179, параграф 1 от Директива 2006/112 обаче държавите членки могат да изискат от данъчнозадълженото лице да упражни правото си на приспадане през периода, в който данъкът е станал изискуем (решение EMC-България транспорт от 12 юли 2012 г., C-284/11, EU:C:2012:458, т. 53). А от член 250, параграф 1 от Директива 2006/112 следва, че подадената справка-декларация за ДДС трябва да съдържа цялата информация, необходима за изчисляване на приспаданията, които трябва да се направят. Това включва и

документацията за всяко взето решение относно включването на даден актив към съответното имущество при доставката или производството му, тъй като това е предпоставка за приспадане на данъка.

11 Освен член 252 от Директива 2006/112, който предоставя на държавите членки възможност да определят крайни срокове за подаване на декларациите за ДДС, член 273 от Директива 2006/112 като цяло дава възможност на държавите членки да предприемат мерки, с които да гарантират правилното събиране на данъка и да предотвратят избягването на данъчно облагане. По-специално, поради липсата на съответни разпоредби на правото на Съюза, държавите членки могат да избират санкции, които считат за подходящи, в случай че предпоставките, определени в правния ред на Съюза във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка, не са спазени (срв. решения *Farkas* от 26 април 2017 г. (C-564/15, EU:C:2017:302, т. 59); *EN.SA.* от 8 май 2019 г. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 38 и цитираната съдебна практика). Въпреки това, при упражняването на тези правомощия те са длъжни да съблюдават правото на Съюза и неговите принципи, по-специално принципите на пропорционалност и неутралност на данъка върху добавената стойност (виж решения *Astone* от 28 юли 2016 г., (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 49; *EN.SA.*, (EU:C:2019:374, т. 39).

12 г) За съвместимост между изискването за своевременно представяне на решението относно включването на актива към определено имущество и правото на Съюза говори фактът, че упражняването на правото на избор за това включване представлява материалноправна предпоставка в момента на извършването на доставката. Това е така, защото дадена доставка на стока или услуга може да бъде отнесена към предприятието, т.е. може да се приеме, че предприемачът действа като данъчнозадължено лице, само ако в момента на придобиването ѝ е налице намерение за използването ѝ при трайното упражняване на дадена дейност, която се упражнява срещу заплащане (решения *Lennartz*, (EU:C:1991:315, т. 15); *ЕОН Асет Мениджмънт* (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 57); *Клуб* от 22 март 2012 г. (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 39).

13 Изискването за обективно документиране на решението за включването на актива към определено имущество се обуславя от същността му на вътрешно за данъчнозадълженото лице обстоятелство и поради тази причина необходимостта от такова решение не е само формално изискване за приспадане на данъка. В това отношение Съдът също така подчертава, че намерението за осъществяване на стопанска дейност трябва да бъде подкрепено от обективни доказателства (*Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU: C:2018:595, т. 39)

14 д) Срокът за това документиране, установен в практиката на ВФН, може да се основава на правото на Съюза относно регулаторните правомощия за формалните изисквания за приспадане на данъка в Дял XI от Директива 2006/112 (вж. решение *Astone*, (EU:C:2016:614, т. 47 и сл.). До това заключение води наличието на непълнота в уредбата по член 168, буква а) във връзка с член 167 от Директива 2006/112 по отношение на упражняването на право на избор относно включването на съответния актив към определено имущество.

15 аа) Съдът вече е постановил, че при липса на съответна разпоредба в Директива 2006/112 определянето на методите и критериите за разпределение на сумите от авансовия данък между стопански и нестопански дейности се извършва по преценка на държавите членки (решение *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* от 8 май 2019 г. (C-566/17, EU:C:2019:390, т. 29). Държавите членки разполагат също така с право на преценка относно средствата за постигане на целите, посочени в член 273 от Директива 2006/112 (решение *Fontana* от 21 ноември 2018 г. (C-648/16, EU:C:2018:932, т. 35 и цитираната съдебна практика).

16 бб) По отношение на възможността за регламентиране на краен срок, предоставена от член 252 от Директива 2006/112, Съдът освен това е постановил, че не подлежат на възражение разпоредби, които предвиждат преклузивен срок от две години за упражняване правото на приспадане на данъка (решения *Ecotrade* от 8 май 2008 г. (C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, т. 45 и сл.); *Astone*, (EU:C:2016:614, т. 36 и сл.). Същото трябва да важи и за срока за документизиране на решението относно начина на използване на имуществото.

17 вв) Освен това, в подкрепа на този срок като съвместим с правото на Съюза е обстоятелството, че предоставянето на възможност за упражняване на правото на приспадане на данъка без ограничение във времето би било в противоречие с принципа на правна сигурност. Този принцип изисква, с оглед на правата и задълженията на данъчнозадълженото лице към данъчната администрация, данъчното му положение да не остава неуредено за неопределен срок от време (вж. решения *Ecotrade*, (EU:C:2008:267, т. 44); *EMC-България транспорт*, (EU:B:2012:458, т. 48); *Astone*, (EU:C:2016:614, т. 33).

18 е) В решение *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595, т. 38 и сл.) Съдът обаче посочва различни белези, въз основа на които може да се приеме, че данъчнозадълженото лице действа в това му качество и следователно има правото на приспадане, за което не е задължително данъчните органи да бъдат своевременно известени. Освен това се подчертава, че липсата на изрична декларация относно предпочетеното включване на актива не изключва последващо приспадане на данъка (*Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, т. 47).

19 аа) Наистина, решението по дело *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) не се отнася до възникването на право на приспадане, а до корекция на приспадането на данъка. В т. 34 на това решение обаче Съдът проверява „действията на данъчнозадълженото лице в това му качество“, което е необходимо и за приспадането на данъка.

20 бб) Освен това е спорно дали изявленията, направени в решението по дело *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595), се отнасят и за случая на търговец, частноправен субект, който има право на избор към кое имущество да включи актива, докато при нестопанска дейност такова право на избор не съществува. Във всеки случай, досега ВФН е разбирал по този начин изложеното в т. 35 и сл. от решение *Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie* от 12 февруари 2009 г. (C-517/07 EU:C:2009:88). Тези различия биха могли да бъдат аргумент

срещу прилагането в този случай на критериите, установени в решение Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595).

21 вв) Спазването на изискването за своевременно решение относно включването на съответния актив към определено имуществото обаче може да наруши принципа на данъчен неутралитет. Това е така, защото, ако в публичноправния сектор само отрицателно решение относно включването на актива към определено имущество изключва приспадането на данъка, то в хипотезата на индивидуалния търговец, частноправен субект, може да не се поставя въпросът за своевременно решение относно включването на съответния актив към определено имущество, макар че липсват очевидни причини за различно третиране на индивидуалните търговци и публичноправните субекти.

По втория преюдициален въпрос

22 Вторият въпрос се отнася до правната последица от пропускането на срока.

23 В точка 47 от решение Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) Съдът посочва: „Въпреки това, 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, действашо в това си качество, липсата на такова заявление не изключва възможността подобно намерение да е заявено имплицитно.“ Следователно е спорно дали това е съвместимо с принципа, че не може да се приеме, че е налице включване на съответния актив в имуществото на предприятието, ако не липсват (известни за данъчните органи) доказателства за това.

24 Съдът счита, че за да може се прецени дали данъчнозадълженото лице е действало в това си качество, преценката трябва да се извърши на базата на широко тълкуване и във всеки конкретен случай да се вземат предвид различни критерии (решение Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, т. 47 и сл.). По-специално, въз основа на становището на генералния адвокат, на което в тази връзка се е позовал Съдът (т. 54), може да се тълкува, че е налице презумпция за „придобиване в качеството на данъчнозадължено лице“, когато търговец придобие актива, който по своя характер по принцип може да се използва и за стопански цели, и не е било изрично определено, че той ще бъде включена в личното му имущество, особено ако вследствие на съзнателния пропуск да бъде взето решение относно включването на този актив в определено имущество не възникват неблагоприятни последици.

25 Спорно е дали това важи и в случай като настоящия, в който лицето за първи път предприема упражняването на стопанска дейност с придобития актив, без по други причини вече да е било регистрирано по ДДС (вж. решение Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, т. 43 и 50).

26 В подкрепа на общата презумпция, че активът е включен в имуществото на предприятието би могла да бъде изтъкната основната цел на правото на избор на таква включване. Това е така, защото във връзка с принципа на данъчен неутралитет чрез това право следва да се предотврати обременяването на актива с финансова тежест по ДДС, възникнала при придобиването или производството ѝ, в случай че той е бил използван първоначално отчасти за лични нужди, а по-късно изцяло за стопански цели (решение Puffer от 23 април 2009, C-460/07, EU:C:2009:254, т. 47).

27 Едно такова широко разбиране би могло най-малкото да изключи общата презумпция, че актив, за който не е декларирано към кое имущество ще бъде включен, следва да бъде включван към личното имущество.

28 От друга страна, аргумент срещу предрешеното включване на съответния актив в имуществото на предприятието при липса на достатъчно доказателства е обстоятелството, че включването на този актив се определя чрез правото на избор на данъчнозадълженото лице, което то трябва да упражни, така че необходимото това действие да бъде обективизирано под някаква форма.

29 Аргумент в полза на еднакво третиране на настоящия случай с казуса по дело C-45/20, представлява обстоятелството, че според практиката на Съда лице, което придобива стоки за целите на определена стопанска дейност, прави това като данъчнозадължено лице (решение Faxworld от 29 април 2004 г. (C-137/02, EU:C:2004:267, т. 28 и сл.), а и подготвителните дейности се считат вече за стопанска дейност (срв. решения Rompelman от 14 февруари 1985 г. (C-268/83, EU:C:1985:74, т. 23); Polski Trawertyn от 1 март 2012 г. (C-280/10, EU:C:2012:107, т. 28). Следователно всеки, който има подкрепено с обективни доказателства намерение да упражнява дадена стопанска дейност и прави първоначални инвестиционни разходи за тази цел, следва да се счита за данъчнозадължено лице (срв. решения Breitsohl от 8 юни 2000 г. (C-400/98, EU:C:2000:304, т. 34); Ryanair от 17 октомври 2018 г. (C-249/17, EU:C:2018, 834, т. 18 и цитираната съдебна практика). Данъчната администрация може да поиска обективни писмени доказателства за това (срв. решение Rompelman, EU:C:1985:74, т. 24). В случай на спор обаче, тези доказателства са налице, защото е съставен договор за изкупуване и доставка на електрическа енергия. Освен това част от произведената електрическа енергия е предвидена за собствено потребление (срв. относно стопанската дейност при производството на електрическа енергия, решение Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr от 20 юни 2013 г. (C-219/12, EU:C:2013:413)).