



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛЕН АДВОКАТ

Е. ТАНЧЕВ

представено на 9 септември 2021 година¹

Дело C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

срещу

Finanzamt Hamburg-Oberalster

(Преюдициално запитване от Finanzgericht Hamburg (Финансов съд, Хамбург, Германия))

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 66, буква б) — Член 167 — Момент във връзка с правото на приспадане на платен по получени доставки ДДС — Отдаване и преотдаване под наем на недвижим имот, използван за промишлени или търговски цели“

1. Настоящото преюдициално запитване се отнася до надлежния момент, в който данъчнозадължено лице може да приспадне платения по получени доставки ДДС за услуги по отдаване под наем, предоставяни от данъчнозадължено лице, което използва касова отчетност за целите на ДДС.
2. По-конкретно данъчнозадълженото лице, получило разглежданите услуги, е упражнило правото си на приспадане на съответния платен по получени доставки ДДС към момента, в който е извършило плащанията към своя доставчик, който също ползва касова отчетност за целите на ДДС (наричан по-нататък „доставчикът, който ползва метода на касова отчетност“), в очевидно съответствие с член 167 от Директивата за ДДС² във връзка с член 66, буква б) от тази директива. Тези плащания са извършени отчасти значително по-късно от периодите на отдаване под наем, за които се отнасят. Впоследствие германската данъчна администрация твърди, че приспаданията е трябвало да се извършат към момента на доставката, т.е. към момента, в който наетият имот е бил предоставен на разположение на данъчнозадълженото лице в качеството му на получател на услугите по отдаване под наем.
3. Запитващата юрисдикция отправя два преюдициални въпроса в тази насока. В съответствие с искането на Съда, в настоящото заключение ще се ограничи до разглеждането на първия преюдициален въпрос, който се отнася до тълкуването на член 167 от Директивата за ДДС.

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² 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) в редакцията, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1), наричана по-нататък „Директивата за ДДС“.

I. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Директивата за ДДС

4. Член 63 от Директивата за ДДС гласи следното:

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

5. Член 66 от Директивата за ДДС гласи следното:

„Чрез дерогация от членове 63, 64 и 65 държавите членки могат да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица в някой от следните моменти:

[...]

б) не по-късно от момента на получаването на плащането;

[...]“.

6. Член 167 от Директивата за ДДС предвижда:

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

7. Съгласно член 167а от Директивата за ДДС:

„Държавите членки могат да предвидят в рамките на незадължителен режим, че правото на приспадане за данъчнозадължените лица, чийто ДДС става изискуем единствено в съответствие с член 66, буква б), се отлага до момента, в който ДДС върху доставените стоки или услуги е платен на доставчика.

[...]“.

8. Член 226 от Директивата за ДДС гласи следното:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[...]

7а. когато ДДС става изискуем при получаване на плащането в съответствие с член 66, буква б) и правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък става изискуем, вписване „касова отчетност“;

[...]“.

Б. Германското право

За целите на настоящото заключение препращам към точка 11 от акта за преюдициално запитване, където е описано приложимото германско право.

II. Обстоятелствата по делото, ходът на производството и отправените преюдициални въпроси

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (жалбоподателят в главното производство, наричан по-нататък „GK“) е учредено по гражданското право германско дружество, което през процесните години реализира оборот от отдаването под наем на различни наематели на поземлен имот, предназначен за промишлени цели. От своя страна GK е наел този поземлен имот от наемодателя си. И жалбоподателят, и наемодателят му се отказват от освобождаването от ДДС на такива доставки по отдаване под наем и избират тези доставки да бъдат облагани с ДДС. Германската данъчна администрация разрешава и на двамата да изчисляват по реда на член 20 от Umsatzsteuergesetz (германския Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“) размера на данъка на база не договорено, а получено възнаграждение. За наема, който плаща на своя наемодател, GK разполага с надлежно издадена фактура за продължително изпълнение на престацията под формата на договора за наем.

10. Считано от 2004 г., плащането на дължимия от GK наем е отчасти отсрочено. Вследствие на това GK заплаща сумите за предоставянето на поземления имот за ползване за периода от 2009 г. до 2012 г. през процесните 2013—2016 г. Освен това през 2016 г. наемодателят опрощава на GK останалия дълг в размер на 22 462,62 EUR. Следователно тази сума за наем никога не е плащана.

11. Всяко едно от посочените плащания включва 19 % ДДС. GK упражнява правото си на приспадане на платения по получени доставки ДДС — независимо от периода на наемане, за който са били предназначени плащанията — винаги през периода на авансово деклариране на данъка, респ. през календарната година, през която е извършено плащането.

12. В рамките на проверка Finanzamt Hamburg-Oberalster (наричана по-нататък „Finanzamt“) приема, че правилните години, през които GK е имало право да приспадне платения по получени доставки ДДС върху плащанията за наем в полза на наемодателя му, са годините на отдаване под наем, за които се отнасят плащанията, а не (последващите) години, когато е извършвано действителното плащане. Данъчната администрация приема, че независимо от факта, че наемодателят на GK използва метода на касова отчетност за целите на ДДС (т.нар. „Ist-Versteuerung“), правото на приспадане на GK е възникнало към момента на доставката, т.е. когато недвижимият имот е предоставен на разположение на GK по силата на договора за наем. Поради това Finanzamt отхвърля приспаданията на платен по получени доставки ДДС, които счита, че са направени през погрешни години. Предходните данъчни години, към които Finanzamt начислява приспаданията на платен по получени доставки ДДС, са отчасти погасени по давност към момента на издаване на актовете за установяване на задължения по ДДС, поради което тези приспадания на платен по получени доставки ДДС са отказани на GK.

13. На 3 юли 2017 г. ГК подава по административен ред жалби срещу актовете от 15 юни 2017 г. за установяване на задължения по ДДС, респ. за установяване на задължения за авансово плащане на ДДС за периода от 2013 г. до 2016 г. Жалбите са отхвърлени на 8 ноември 2017 г. Вследствие на това на 28 ноември 2017 г. ГК подава жалба по съдебен ред пред запитващата юрисдикция. В този контекст ГК твърди, че обжалваните актове нарушават Директивата за ДДС. Според ГК тезата на Finanzamt, че правото на приспадане на платен по получени доставки ДДС възниква винаги още в момента на извършване на сделката, не е правилна. Напротив, когато доставчикът изчислявал размера на дължимия от него данък на база получени възнаграждения, правото на приспадане на получателя на доставката възниквало едва в момента на заплащане на възнаграждението от получателя на доставката. Поради това ГК законосъобразно упражнил правото си на приспадане едва през годината на извършване на плащането.

14. В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция посочва, че съгласно националното право, както го тълкува запитващата юрисдикция, правото на приспадане възниква за получател на услуги при генериране на оборота и в случаите, когато доставчикът използва метода на касова отчетност за целите на ДДС³. Това означава, че тезата на Finanzamt по този въпрос би била правилна от гледна точка на националното право. Запитващата юрисдикция обаче иска да установи дали националната правна уредба е в противоречие с някои разпоредби на Директивата за ДДС.

15. При тези условия запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Допуска ли член 167 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност национална правна уредба, която предвижда, че правото на приспадане на платен по получени доставки ДДС възниква още в момента на извършване на сделката и в случаите, когато съгласно националното право ДДС става изискуем от доставчика на стоки или услуги едва при получаването на възнаграждението, но възнаграждението все още не е било платено?
2. При положителен отговор на първия въпрос: допуска ли член 167 от [Директива 2006/112] национална правна уредба, която предвижда, че правото на приспадане на платен по получени доставки ДДС не може да бъде упражнено за данъчния период, в който възнаграждението е било платено, при положение че ДДС става изискуем от доставчика на стоки или услуги едва при получаването на възнаграждението, доставката вече е била извършена в по-ранен данъчен период и съгласно националното право вече не е възможно да бъде упражнено правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС за този по-ранен данъчен период поради изтекъл давностен срок?“.

16. Писмени становища представят Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, германското правителство, шведското правителство и Европейската комисия. Не е поискано и не е проведено съдебно заседание.

17. Както бе посочено по-горе в точка 3, по искане на Съда в настоящото заключение ще разгледам само първия от тези два въпроса.

³ Точки 14 и 18 от акта за преюдициално запитване.

III. Анализ

A. Предварителни бележки

18. Безспорно е, че ГК отговаря на материалноправните условия за наличието на право на приспадане на разглеждания ДДС по получени доставки. Безспорно е също така, че ГК притежава валидна фактура за продължително изпълнение на престацията под формата на договора за наем с наемодателя на ГК, и така изпълнява това формално изискване за упражняването на разглежданите приспадания. Спорът между страните в главното производство се отнася до надлежния момент, в който ГК е могъл да упражни правото на тези приспадания.

19. На практика обаче за ГК тезата на Finanzamt би довела до загуба на част от тези приспадания, тъй като за някои от годините, през които Finanzamt твърди, че приспаданията е трябвало да бъдат извършени, вече е изтекла погасителна давност.

20. Срещнатите от запитващата юрисдикция трудности при тълкуването и доводите на германското и шведското правителство се отнасят до два различни въпроса.

21. Първо, запитващата юрисдикция не е сигурна дали сам по себе си член 167 от Директивата за ДДС е задължително правило, което държавите членки са длъжни да следват при прилагането на Директивата за ДДС, или само изразява „концепция“ (в акта за преюдициално запитване се използва терминът „Leitidee“), която държавите членки могат да дерогират при прилагането на Директивата за ДДС. Като евентуална подкрепа за тази теза запитващата юрисдикция посочва декларация, съдържаща се в протокола на Съвета относно предшестващата член 167 от Директивата за ДДС разпоредба, а именно член 17, параграф 1 от Шеста директива за ДДС, към момента на приемането на тази директива.

22. Второ, и германското, и шведското правителство по същество изтъкват, че използваният в член 167 от Директивата за ДДС израз „времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“, трябва да се разбира като момента, в който подлежащият на приспадане данък би станал изискуем съгласно член 63 от Директивата за ДДС, ако не се приложи никаква дерогация, като така се пренебрегва в частност действието на евентуална национална дерогация съгласно член 66, буква б) от тази директива.

23. Най-напред ще се спра на изразеното от запитващата юрисдикция съмнение относно императивността на член 167 от Директивата за ДДС. С оглед на фактите по главното производство и на доводите, изтъкнати по-специално от германското и шведското правителство, считам за полезно по-нататък да разгледам накратко третирането за целите на ДДС, което би следвало от прякото прилагане на ясния и недвусмислен текст на член 167 от Директивата за ДДС към данъчнозадължено лице, което получава услуги от друго данъчнозадължено лице, което води счетоводство за целите на ДДС по метода на касова отчетност в съответствие с национална дерогация по член 66, буква б) като например германската „Ist-Besteuerung“, предмет на спора по главното производство, след което ще разгледам някои от доводите, изтъкнати от германското и шведското правителство, и ще обясня защо считам, че тези доводи са неубедителни.

Б. Императивността на член 167, параграф 1 от Директивата за ДДС

24. В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция изразява становище, че германската правна уредба в областта на ДДС е в разрез със строгото прилагане на член 167 от Директивата за ДДС, така както е формулиран⁴.

25. Запитващата юрисдикция обаче отбелязва, че разглежданата германска правна уредба в областта на ДДС може да бъде съвместима с правото на Съюза, „ако член 167 от Директивата за ДДС не е задължителна разпоредба, а представлява само „концепция“, и по-специално иска да се установи дали декларация, съдържаща се в протокола на Съвета относно член 17, параграф 1 от Шеста директива за ДДС⁵, може да бъде изтъкната в подкрепа на такова тълкуване на член 167 от Директивата за ДДС⁶. Съветът и Комисията посочват в тази декларация, че държавите членки могат да предвидят изключение от общото правило на член 17, параграф 1, когато доставчикът подлежи на облагане с данък въз основа на неговите приходи⁷.

26. В тази насока запитващата юрисдикция се позовава на решение на Съда от 19 юни 2008 г., Комисия/Люксембург⁸, в което Съдът приема, че е възможно позоваване на декларация на Съвета и на Комисията, вписана в протокола на Съвета при приемането на Директива 96/71⁹, в подкрепа на тълкуване на разпоредба от тази директива; запитващата юрисдикция обаче отбелязва също, че съгласно практиката на Съда подобни декларации по принцип не могат да бъдат изтъквани, ако съдържанието им не е намерило израз в текста на релевантната правна уредба¹⁰. Нито германското, нито шведското правителство изтъкват в своите становища довода, че член 167 от Директивата за ДДС само изразява „концепция“, и не твърдят, че посочената в точка 25 от настоящото заключение декларация означава, че член 167 от тази директива не е задължителен за държавите членки.

27. Следва да добавя, че освен декларацията, съдържаща се в протокола на Съвета относно Шеста директива за ДДС, която запитващата юрисдикция изрично споменава, в протокола на Съвета е включена и друга декларация на Съвета и на Комисията относно член 167а при приемането на тази разпоредба в Директива 2010/45/ЕС¹¹. Тази декларация гласи следното:

⁴ Точка 20, предпоследно изречение от акта за преюдициално запитване.

⁵ Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1).

⁶ Член 167 от Директивата за ДДС по същество е идентичен с предшестващата го разпоредба, а именно член 17, параграф 1 от Шеста директива за ДДС.

⁷ Текстът на декларацията на немски език е възпроизведен във Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47.1 — бележка под линия 1 (както е в: 169-та актуализация — октомври 2016 г.).

⁸ C-319/06, EU:C:2008:350 (наричано по-нататък „решение Люксембург“).

⁹ Директива 96/71/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 16 декември 1996 година относно командироването на работници в рамките на предоставянето на услуги (ОВ L 18, 1997 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 4, стр. 29).

¹⁰ Запитващата юрисдикция по-конкретно посочва решения от 23 февруари 1988 г., Комисия/Италия (429/85, EU:C:1988:83, т. 9), от 26 февруари 1991 г., Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, т. 18), от 29 май 1997 г., VAG Sverige (C-329/95, EU:C:1998:256, т. 23) и от 3 декември 1998 г., Generics (UK) и др. (C-368/96, EU:C:2017:583, т. 26).

¹¹ Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на правилата за фактуриране (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директивата за фактуриране“).

„Съветът и Комисията заявяват, че държавите членки могат да се ползват с дерогация от принципа, установен в член 167 от Директива 2006/112/ЕО, когато доставчикът на стоки или услуги подлежи на данъчно облагане въз основа на постъпленията си“¹².

28. Според мен нито една от двете декларации, посочени в точки 25 и 27 от настоящото заключение, не позволява да се обоснове тезата, че член 167 от Директивата за ДДС трябва да се счита просто за „концепция“ или за предоставящ право на държавите членки да дерогират ясния текст на тази разпоредба.

29. Съдът многократно е разглеждал тълкувателната стойност на вписаните в протокола на Съвета декларации при приемането на вторично право. В решение от 23 февруари 1988 г., Комисия/Италия¹³ Съдът вече е постановил, че „тълкуване, основано на декларация на Съвета, не може да доведе до различно тълкуване от тълкуването, което следва от самия текст на [съответната разпоредба от разглежданото вторично право]“.

30. Впоследствие в решение от 26 февруари 1991 г., Antonissen¹⁴ Съдът постановява, че „[декларация, вписана в протокола на Съвета при приемането на съответното вторично право] не може да се използва за тълкуването на разпоредба от вторичното право, когато [...] в текста на разглежданата разпоредба няма позоваване на съдържанието на декларацията“, както и че тази декларация „поради това е лишена от правно значение“.

31. Стандартът от решение Antonissen относно използването на съдържащи се в протокол на Съвета декларации за целите на тълкуването на вторичното право отдавна е потвърден в множество решения, постановени както преди, така и след решение Люксембург, отнасящи се до тълкуването на вторично право в най-различни области като например общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки¹⁵, отговорността за вреди, причинени от дефектни стоки¹⁶, задължителната застраховка „Гражданска отговорност“ за моторните превозни средства¹⁷ и общите правила за режими на пряко подпомагане на земеделски производители¹⁸, както и по отношение на тълкуването на различни директиви за ДДС¹⁹. Следователно стандартът от решение Antonissen представлява трайно установена съдебна практика.

32. За мен е очевидно, че нито една от двете декларации, съдържащи се в протокола на Съвета относно съответно член 17, параграф 1 от Шеста директива за ДДС и член 167а от Директивата за ДДС, не отговаря на стандарта от решение Antonissen. Нито в член 17, параграф 1 от Шеста директива за ДДС, нито в член 167 от Директивата за ДДС не се съдържа каквото и да било позоваване на разглежданите декларации.

¹² Възпроизведена в Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT, р. 1595. Вж. Протокол на 3027-ата сесия на Съвета на Европейския съюз (Икономически и финансови въпроси), проведена на 13 юли 2010 г. в Брюксел.

¹³ Дело 429/85, EU:C:1988:83, точка 9. Вж. също решение от 16 октомври 2003 г., Flughafen Hannover-Langenhagen (C-363/01, EU:C:2003:548, т. 51).

¹⁴ C-292/89, EU:C:1991:80, точки 17 и 18.

¹⁵ Решение от 8 юни 2000 г., Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, т. 26).

¹⁶ Решение от 10 януари 2006 г., Skov и Bilka (C-402/03, EU:C:2006:6, т. 41 и 42).

¹⁷ Решение от 19 април 2007 г., Farrell (C-356/05, EU:C:2007:229, т. 31).

¹⁸ Решение от 14 март 2013 г., Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, т. 52).

¹⁹ Решения от 15 юни 2006 г., Комисия/Финландия (C-249/05, непубликувано, EU:C:2006:411, т. 51 и 52), от 22 октомври 2009 г., Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, т. 62) и от 17 декември 2020 г., WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, т. 44).

33. В решение Люксембург обаче Съдът приема, че декларация на Съвета и Комисията, вписана в протокола на Съвета при приемането на Директива 96/71, може да послужи за тълкуване на израз, съдържащ се в разпоредба от тази директива. Тази декларация е озаглавена „Декларация № 10 относно член 3, параграф 10 от Директива 96/71“ и уточнява начина, по който следва да се тълкува изразът „разпоредби, свързани с обществения ред“, съдържащ се в тази разпоредба.

34. Член 3, параграф 10 от Директива 96/71 не съдържа позоваване на декларацията, което създава впечатлението, че поставя решение Люксембург в разрез с практиката на Съда, произтичаща от решение Antonissen. За разлика обаче от решение Antonissen, разглежданата в решение Люксембург декларация предоставя актуално обяснение за точното значение, вложено в конкретен израз. Тя няма за цел да *променя* съдържанието на разглежданата разпоредба или значението на думите, използвани в израза. Освен това, както отбелязва генералният адвокат Trstenjak в нейното заключение по дело Комисия/Люксембург, Декларация № 10 не е в противоречие с понятието „обществен ред“, а по-скоро спомага за определяне на съдържанието на дадена дерогираща разпоредба в съответствие с практиката на Съда²⁰.

35. Освен това решение Люксембург се отнася до дело за неизпълнение на задължения, образувано от Комисията поради неизпълнение от Люксембург на задълженията му по релевантната разпоредба от разглежданата директива и релевантните разпоредби от Договора. Изразът „разпоредби, свързани с обществения ред“ се съдържа в разпоредба²¹, адресирана до държавите членки, която им позволява посредством дерогация да прилагат определени „условия за наемане на работа“, различни от посочените в член 3, параграф 1 от Директива 96/71. Разглежданата декларация е в подкрепа на тезата, че държавите членки разполагат с по-ограничена свобода на преценка от твърдяната от Люксембург. Както посочва генералният адвокат Trstenjak в своето заключение по това дело, люксембургското правителство не може да отрече, че като конституционен представител на държава членка, представена в Съвета, е запознато с Декларация № 10. Следователно фактът, че Декларация № 10 не е публикувана в Официален вестник на Европейския съюз, не намалява нейната правна релевантност в рамките на дело срещу тази държава членка.

36. За сметка на това по настоящото дело декларацията, която запитващата юрисдикция посочва в акта за преюдициално запитване, е в пряко противоречие с ясния текст на член 167 от Директивата за ДДС, като същото се отнася и за декларацията, съдържаща се в протокола на Съвета относно член 167а от Директивата за ДДС във връзка с приемането на тази разпоредба. В настоящия случай позоваването на която и да е от тези декларации, за да се отрече императивността на член 167 от Директивата за ДДС, би било в ущърб на данъчнозадължено лице, от което не би трябвало да се изисква да се запознава с вътрешни документи на Съвета като неговите протоколи. Както приема Съдът в решенията Denkavit International²² и Gaz de France — Berliner Investissement²³, „законодателството е адресирано до субектите, до които се отнася. Те трябва да могат да разчитат на неговото съдържание, в съответствие с изискванията на принципа на правна сигурност“.

²⁰ Вж. заключението на генералния адвокат Trstenjak по дело Комисия/Люксембург (C-319/06, EU:C:2007:516, т. 45).

²¹ Член 3, параграф 10 от Директива 96/71.

²² Решение от 17 октомври 1996 г., Denkavit и др. (C-283/94, C-291/94 и C-292/94, EU:C:1996:387, т. 29).

²³ Решение от 1 октомври 2009 г. (C-247/08, EU:C:2009:600, т. 39).

37. В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция посочва също, че за прилагането на декларацията от протокола на Съвета относно член 17, параграф 1 от Шеста директива за ДДС за целите на тълкуването на Директивата за ДДС „от определящо значение е дали съдържанието на декларацията по протокола е инкорпорирано в разпоредбите на Директивата за ДДС“. Тя счита, че това не е така по отношение на член 167, но иска да се установи дали декларацията от протокола на Съвета относно член 17, параграф 1 от Шеста директива ДДС е намерила израз в член 226, точка 7а от Директивата за ДДС²⁴.

38. Според мен има поне четири основателни причини, поради които член 226, точка 7а от Директивата за ДДС не може да послужи за постигането на тази цел.

39. Първо, съгласно правилото от решение Antonissen позоваването на декларацията трябва да се направи в разглежданата разпоредба. Посочената от запитващата юрисдикция декларация се отнася до член 17, параграф 1 от Шеста директива за ДДС, а декларацията, която споменавам в точка 27 от настоящото заключение, се отнася до член 167 от Директивата за ДДС; ето защо наличието на позоваване в член 226, точка 7а от Директивата за ДДС не би изпълнило това изискване.

40. Второ, член 226, точка 7а от Директивата за ДДС не съдържа никакво позоваване на която и да е от тези декларации.

41. Трето, правилото от решение Antonissen се прилага към декларации, вписани в протокола на Съвета при приемането на разпоредбата, която е предмет на тълкуване. Това изискване за едновременност явно не е изпълнено по отношение на нито една от двете декларации, що се отнася до член 167 от Директивата за ДДС. За декларацията, на която се позовава запитващата юрисдикция относно член 17, параграф 1 от Шеста директива за ДДС, теоретично би могло да се поддържа, че декларацията, която е направена към момента на приемането на член 17, параграф 1, по някакъв начин се прехвърля и към разпоредбата — негов правопреемник, при приемането на Директивата за ДДС²⁵. Не виждам как би могло да се твърди, че това е станало чрез добавянето на член 226, точка 7а от Директивата за ДДС, когато тази разпоредба е добавена във връзка с приемането на Директива 2010/45 близо 4 години след приемането на Директивата за ДДС. Освен това декларацията, вписана в протокола на Съвета относно член 167а от Директивата за ДДС при приемането на Директивата за фактуриране, също не отговаря на изискването да е направена към момента на приемането на член 167 от Директивата за ДДС.

42. Четвърто, съдържанието и генезисът на член 226, точка 7а от Директивата за ДДС не са в подкрепа на тезата, че член 167 не е задължителен за държавите членки. Информацията, която трябва да се впише във фактурата съгласно член 226, точка 7а от Директивата за ДДС, е необходима, за да се гарантира, че всяко данъчнозадължено лице е в състояние да знае кога следва да приспадне платения по получени доставки ДДС за доставени стоки или услуги от доставчик, който използва метода на касова отчетност за целите на ДДС. Бих

²⁴ Вж. точка 26 от акта за преюдициално запитване.

²⁵ Въпреки това декларацията все пак би била ирелевантна, тъй като не отговаря на критериите от решение Antonissen, споменати в точка 30 от настоящото заключение. В член 17, параграф 1 от Шеста директива за ДДС няма препращане към тази декларация. В допълнение, тя би довела до различно тълкуване от произтичащото от самия текст на член 167 от Директивата за ДДС. Вж. решение Комисия/Италия, посочено в точка 29 от настоящото заключение.

отбелязал, че поне един водещ автор от германската доктрина в областта на ДДС дори счита, че приемането на член 226, точка 7а прави задължително прилагането на член 167 от Директивата за ДДС, съгласно текста на тази разпоредба²⁶.

43. По изложените дотук съображения считам, че декларациите, вписани в протокола на Съвета относно член 17, параграф 1 от Шеста директива за ДДС и член 167а от Директивата за ДДС, не могат да бъдат използвани за тълкуването на член 167 от Директивата за ДДС и нямат правно значение.

В. Прилагане на германската дерогация съгласно член 66, буква б) и на член 167 от Директивата за ДДС в случай на доставчик, ползващ метода на касова отчетност

44. Съгласно акта за преюдициално запитване наемодателят на ГК е поискал и получил от германската данъчна администрация разрешение да използва за целите на ДДС метода на касова отчетност. Така за наемодателя ДДС е станал изискуем по отношение на получено от ГК плащане за наем към момента, в който наемодателят е получил съответното плащане.

45. Съгласно ясния текст на член 167 съответно правото на приспадане за ГК възниква към същия момент, т.е. когато ГК е направил и наемодателят е получил това плащане за различните наемни периоди.

46. Следва да се подчертае, че фактът, че и ГК е използвал метода на касова отчетност за целите на ДДС, е без значение за този извод. До същия извод би се стигнало и ако ГК бе използвал метода на текущо начисляване за целите на ДДС, като той следва от самото прилагане на ясния и недвусмислен текст на член 167, *когато доставчикът (т.е. получателът на плащането) е данъчнозадължено лице, което използва метода на касова отчетност*, и следователно ДДС, свързан с дадена доставка на стоки или услуги, става изискуем по отношение на него в момента на плащането. Използваният от *получателя* на стоките или услугите метод за осчетоводяване на ДДС по извършени доставки е ирелевантен в това отношение²⁷.

Г. Съществени аспекти в становищата на страните пред Съда

1. Член 63 от Директивата за ДДС определя момента на приспадане на платения по получени доставки ДДС

47. В писменото си становище до Съда германското правителство твърди, че първият преюдициален въпрос изисква положителен отговор.

48. В подкрепа на това становище германското правителство поддържа, че член 63 от Директивата за ДДС прогласява основния принцип, че ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени. Член 167 от своя страна обвързва правото на приспадане с този момент. Така изискуемостта на данъка и правото на приспадане

²⁶ Вж. във *Frye in Rau/Dürrwächter*, UStG, § 20 Anm. 47-47.1 and 49 (as at: 169th update — October 2016). Вж. и дискусията относно същия въпрос в *H. Stadie in Rau/Dürrwächter*, UStG, § 15 Anm. 80-81 (as at: 170th update — January 2017). Както посочвам в точки 72—76 от настоящото заключение, не споделям тезата на *Frye* и *Stadie*, че член 167 от ДДС не е бил императивен преди приемането на член 226, точка 7а.

²⁷ Изводът е същият и съгласно текста на немски език на Директивата за ДДС (както и на български, датски, френски или шведски език).

възниквали в един и същи момент. Според германското правителство случаят обаче няма непременно да е такъв, ако дадена държава членка се възползва от предвидената в член 66, буква б) от Директивата за ДДС възможност да предвиди изключение от основния принцип, прогласен в член 63 от тази директива, като въведе режим на осчетоводяване по метода на касовата отчетност като немския такъв, наречен „Ist-Versteuerung“. При тези обстоятелства получателят на услуги все още можел да има право на приспадане на ДДС въз основа на метода на текущо начисляване на ДДС (т.е. към момента на доставката или конкретно за Германия съгласно т.нар. режим „Soll-Versteuerung“) дори ако тези услуги са получени от доставчик на услуги, който се облага с данък съгласно германския режим „Ist-Versteuerung“, какъвто е случаят с GK.

49. В това отношение трябва да отбележа, че тълкуването на член 167 от Директивата за ДДС от страна на германското правителство е в пряко противоречие с ясния текст на тази разпоредба. Член 167 от Директивата за ДДС обвързва момента на приспадане (на платения по получени доставки ДДС, за получателя на стоки или услуги) с момента, в който съответният ДДС *стане изискуем* (за доставчика). Този момент е конкретно определен в член 62, параграф 2 от Директивата за ДДС като момента, „когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен“. Ето защо член 167 от Директивата за ДДС е израз на общо правило и общ принцип, че приспадането на платения по получени доставки ДДС от получателя е обвързано по отношение на всяка доставка с момента, в който ДДС по извършени доставки стане изискуем от доставчика. В тази насока член 167 не отдава предимство на принципа, залегнал в член 63 от Директивата за ДДС, пред измененията, изключенията или дерогациите, предвидени в членове 64—66 от тази директива.

50. Член 63 от Директивата за ДДС предвижда не само общото правило (при съобразяване с посочените в членове 64—66 от Директивата изменения, изключения и дерогации) за това в кой момент ДДС „става изискуем“. Той предвижда и общото правило за това в кой момент настъпва „данъчното събитие“, което понятие е определено в член 62, параграф 1 от Директивата за ДДС като „обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС“. Съгласно член 63 от Директивата за ДДС „данъчното събитие“ настъпва и ДДС „става изискуем“, „когато стоките или услугите са доставени“. Моментът на настъпване на данъчното събитие не се изменя от членове 64—66 от Директивата за ДДС, докато моментът, в който данъкът става изискуем, е подчинен на условията на тези изменения, изключения и дерогации.

51. Бих искал също така да уточня, че ако законодателят на Съюза е искал да предвиди, че правото на приспадане трябва винаги да възниква към момента на доставката, както твърди германското правителство, той е можел да обвърже момента на възникване на правото на приспадане с данъчното събитие, което не се изменя от специалните правила на членове 64—66 от Директивата за ДДС, а не с момента, в който ДДС става изискуем, който трябва да е *съобразен* с тези правила.

52. Така от ясния текст на член 167 от Директивата за ДДС следва, че когато моментът, в който ДДС (по извършени доставки) става изискуем от доставчика, е определен съгласно членове 64, 65 или 66 от тази директива, правото на приспадане на получателя на услугите възниква съответно към този момент. Този извод е в съответствие и с контекста на член 167.

53. Това се потвърждава от практиката на Съда относно действието на член 167 от Директивата за ДДС във връзка с член 65 от тази директива. Съгласно последната разпоредба ДДС „става изискуем“ при получаването на плащането и за получената сума, когато трябва да се извърши плащане по сметка преди доставка. В решения от 13 март 2014 г., FIRIN²⁸ и от 31 май 2018 г., Kollroß и Wirtl²⁹ Съдът разглежда случаи, при които в полза на доставчика са извършени плащания по сметка от получателя за доставка на стоки, която не е извършена. В решение Kollroß и Wirtl Съдът припомня, че „съгласно член 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, възниква в момента на настъпване на изискуемостта на данъка“, и постановява, че ако са изпълнени някои особени условия по член 65 от Директивата за ДДС, правото на приспадане възниква и данъчнозадълженото лице, платило аванса, има основание да упражни посоченото право към момента на получаване на авансовото плащане от доставчика³⁰.

54. Германското правителство не излага никакви доводи защо член 167 от Директивата за ДДС следва да се прилага по различен начин в случая с член 65 от тази директива спрямо член 66, буква б) от тази директива.

2. Систематичният контекст на член 167, параграф 1 от Директивата за ДДС

55. Германското правителство признава, че тълкуването на член 167 от Директивата за ДДС, без да се отчита систематичният му контекст, би могло да доведе до посочения по-горе в точка 44 и сл. извод, че правото на приспадане възниква в момента, в който въпросният ДДС стане изискуем от доставчика, и в случаите, когато доставчикът е избрал да използва метода на касова отчетност съгласно германския режим „Ist-Versteuerung“, т.е. към момента на плащането. Германското правителство обаче твърди, че тезата му се подкрепя от систематичния контекст на член 167 и сл. от Директивата за ДДС, и по-специално член 167а от нея. Накратко, германското правителство изтъква, че член 167а, параграф 1 от Директивата позволява да се предвиди изключение от общото правило на член 167 от Директивата за ДДС и че това изключение — а следователно и тази разпоредба — ще остане неприложимо, ако съгласно член 167 от Директивата за ДДС във връзка с член 66, буква б) от тази директива правото на приспадане възникваше към момента на плащане още преди да се приложи изключението по член 167а от посочената директива. Германското правителство се позовава и на практиката на Съда, съгласно която разпоредбите на правото на Съюза не могат да се тълкуват по начин, който ги лишава от смисъл.

56. Считаю, че този довод е неубедителен. Фактически неправилно е да се твърди, че член 167а от Директивата за ДДС би бил лишен от смисъл или неприложим, ако се приеме, че член 167 от тази директива означава това, което ясният текст на тази разпоредба указва. Ето защо считам, че доводът на германското правителство се основава на погрешна презумпция.

57. Член 167 от Директивата за ДДС обвързва момента на възникване на правото на приспадане за *получателя* на стоките или услугите с момента, в който ДДС става изискуем за *доставчика* на тези стоки или услуги. Когато тази разпоредба се прилага във връзка с

²⁸ C-107/13, EU:C:2014:151.

²⁹ C-660/16 и C-661/16, EU:C:2018:372.

³⁰ Пак там, точки 37 и 48. Като изключение от член 63 член 65 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува стеснително и не може да се приложи, когато към момента на плащане на аванса се окаже, че осъществяването на доставката е несигурно. Пак там, точки 39—41. Вж. в този смисъл решение FIRIN, точки 37—39 и 42.

член 66, буква б) от тази директива, тоест когато *доставчикът* използва метода на касова отчетност, правото на *получателя* на приспадане на платения по получени доставки ДДС възниква, когато доставчикът получи плащане (което съвпада с момента, в който получателят на съответните стоки или услуги направи плащането). Обикновено прилаганият метод за осчетоводяване на ДДС по извършени доставки от получателя — на касова отчетност или на текущо начисляване — е ирелевантен за това. Член 167 изисква еднакво третиране на съответната *сделка* от доставчика и от получателя.

58. Като предвиждащ изключение, член 167а позволява на държавите членки да предвидят задължение за данъчнозадължено лице, което в качеството си на *доставчик* използва метода на касова отчетност за осчетоводяване на ДДС по извършени доставки, да използва този счетоводен метод и при приспадането на платения по получени доставки ДДС за *получените* стоки или услуги. Следователно член 167а изисква еднакво третиране на съответното *данъчнозадължено лице*.

59. Като илюстрация:

Данъчнозадълженото лице (наричано по-нататък „ДЗЛ“) А използва метода на касова отчетност за целите на ДДС в съответствие с национална дерогация съгласно член 66, буква б) от Директивата за ДДС. Същото важи и за ДЗЛ Б.

ДЗЛ В използва метода на текущо начисляване в съответствие с член 63 от Директивата за ДДС.

ДЗЛ А получава услуги, предоставяни от ДЗЛ Б и от ДЗЛ В. Както е посочено в точка 44 и сл., правото на приспадане на ДЗЛ А по отношение на услугите, предоставени от ДЗЛ Б, възниква към момента на плащането, а по отношение на услугите, предоставени от ДЗЛ В — към момента на предоставяне на услугите.

Ако съответната държава членка е използвала възможността по член 167а и е задължила ДЗЛ А да отложи правото на приспадане до момента на извършване на плащането, макар това да не променя момента на възникване на правото на приспадане на ДЗЛ А по отношение на платения по получени доставки ДДС за предоставените от ДЗЛ Б услуги, то *променя* момента на възникване на правото на приспадане по отношение на платения по получени доставки ДДС за предоставените от ДЗЛ В услуги. В този случай тези приспадания ще бъдат отложени до момента на плащането.

60. Следователно фактически неправилно е твърдението на германското правителство, че член 167а от Директивата за ДДС би бил лишен от смисъл, ако член 167 означава това, което тази разпоредба буквално предвижда. Следователно този довод трябва да бъде отхвърлен.

3. Генезисът на член 167а и член 226, точка 7а от Директивата за ДДС

61. Германското правителство изтъква, че генезисът на член 167а и член 226, точка 7а от Директивата за ДДС потвърждава неговото становище.

62. В това отношение германското правителство отбелязва, че преди приемането на член 167а от Директивата за ДДС някои държави членки са имали право да предвидят изключение от член 167 от тази директива. В тази насока германското правителство

посочва Решение 2007/133/ЕО на Съвета³¹, с което съгласно член 395, параграф 1 Съветът дава разрешение на Естония, Словения, Швеция и Обединеното кралство да прилагат някои опростени схеми на касова отчетност. Германското правителство твърди, че с включването на член 167а в Директивата за ДДС, приемайки Директивата за фактуриране, тази възможност за дерогация е предоставена на всички държави членки. Германското правителство твърди също, че нито предварителните индивидуални разрешения, нито включването на член 167а в Директивата за ДДС биха били необходими, ако съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква в момента на плащането.

63. Не споделям тезата на германското правителство, която според мен създава погрешна представа за правното положение. Съгласно член 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, което съгласно членове 63—66 от тази директива може да бъде или към момента на доставката (член 63), към момента на плащането (национална дерогация по член 66, буква б) или в случай на авансово плащане съгласно член 65), или в някои други моменти (например член 66, буква а) и член 66, буква в).

64. Както бе посочено в примера в точка 59, за всяко данъчнозадължено лице — независимо дали самото лице използва метода на текущо начисляване за целите на ДДС, или метода на касова отчетност съгласно национална дерогация в съответствие с член 66, буква б) от Директивата за ДДС — правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС може да възникне по отношение на сделки, при които подлежащият на приспадане данък става изискуем в момента на доставката (съгласно член 63 от Директивата за ДДС) или в момента на плащането (съгласно национална дерогация по член 66, буква б) от Директивата за ДДС, или, макар и да няма пряко значение за настоящото дело, съгласно член 65 от тази директива).

65. Приемането на член 167а от Директивата за ДДС и предходните индивидуални разрешения относно схемите на касова отчетност променят това само в някои ограничени случаи. Тези предходни счетоводни схеми на касова отчетност, които са се прилагали само за по-малки предприятия, които не надвишават определен максимален размер на годишния им оборот, са били факултативни режими, за чието приложение отговарящото на условията предприятие може да кандидатства. Тази система е възпроизведена в член 167а от Директивата за ДДС, който също съдържа факултативно изискване и годишен максимален размер на оборота. Следователно член 167а от Директивата за ДДС се отнася само до ограничена част от това, което попада в обхвата на член 66, буква б) от Директивата за ДДС.

66. Член 66, буква б) от Директивата за ДДС, който заменя разпоредбата на член 10, параграф 2, трета алинея от Шеста директива за ДДС, разрешава на държавите членки да предвидят изключение по отношение на „някои сделки“ или на „някои категории данъчнозадължени лица“. Тази разпоредба има много по-широк обхват от този на член 167а от Директивата за ДДС и изначално не е въведена с оглед на схемите за използване на метода на касова отчетност за малките предприятия. Не се предвижда максимален размер на оборота и не се изисква дерогацията да е „факултативна“ за

³¹ Решение на Съвета от 30 януари 2007 година за даване на разрешение на Естония, Словения, Швеция и Обединеното кралство да прилагат специална мярка чрез дерогация от член 167 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данък добавена стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7). Освен споменатото от германското правителство решение Съветът приема няколко други решения за даване на разрешение относно схеми на касова отчетност, включително решения 2009/938/ЕС, 2009/939/ЕС и 2009/1022/ЕС на Съвета, които са в по-голяма или в по-малка степен в същия смисъл.

съответните данъчнозадължени лица. Категорията „някои сделки“ може да бъде определена толкова широко от съответната държава членка, че дори да обхваща всички услуги³².

67. Според германското правителство член 226, точка 7а от Директивата за ДДС допълва схемите на касова отчетност, разрешени с член 167а от тази директива, като разширява обема на изискуемите във фактурите данни, за да направи практически възможни тези схеми на касова отчетност.

68. Считаю, че този довод не е убедителен.

69. Първо, член 226, точка 7а от Директивата за ДДС препраща не към член 167а от тази директива, а към член 66, буква б) от нея.

70. Второ, данъчнозадълженото лице, чието право на приспадане е отложено в рамките на факултативна схема на касова отчетност в приложение на национална дерогация съгласно член 167а от Директивата за ДДС, знае, че това е така. То е избрало да участва в тази схема и за разлика от данъчнозадълженото лице, което не го е направило, то не зависи от получаването на информация за счетоводното третиране на сделката за целите на ДДС, тъй като независимо от начина, по който доставчикът третира тази сделка, това лице има право да упражни правото си на приспадане само когато „ДДС върху стоките или услугите, които са му доставени, е платен на неговия доставчик“. Разбира се, този момент е известен на данъчнозадълженото лице, тъй като именно това лице извършва плащането.

71. В примера в точка 59 ДЗЛ А, спрямо което не се прилага национална дерогация по член 167а от Директивата за ДДС, не може да знае кога да упражни правото си на приспадане, освен ако знае как сделката се третира от доставчика. Именно това е проблемът, предмет на член 226, точка 7а.

72. Преди приемането на член 226, точка 7а би могло да се твърди, че след като получателят на стоките и услугите често няма как да знае начина на третиране на дадена доставка на стоки или услуги от доставчика от гледна точка на ДДС по извършени доставки, получателят трябва да има право да извърши приспадане към момента на доставката. Изглежда, германският режим „Ist-Versteuerung“ може да води до точно този резултат.

73. Този довод, който, изглежда, е в основата на становището на поне един от водещите германски автори, че член 167 от Директивата за ДДС е само „концепция“³³, не ми се струва убедителен. Член 66, буква б) от Директивата предоставя на държавите членки възможност за дерогация, която те могат да решат да използват, ако желаят. Не е налице задължение.

74. Ако реши да използва тази възможност, държавата членка трябва да го направи така, че да позволи нейните данъчнозадължени лица да изпълняват задълженията си и да упражняват правата си съгласно директивите за ДДС. Фактът, че Германия може да е решила да въведе чрез дерогация съгласно член 66, буква б) от Директивата за ДДС режим, който води за германските данъчнозадължени лица до практически проблеми при прилагането, не може да има за последица, че ясният текст на член 167 — „правото на

³² Вж. в този смисъл решение на Съда от 26 октомври 1995 г., *Italitica* (C-144/94, EU:C:1995:355, т. 14—21 и т. 1 от диспозитива). Според становището на френското правителство в съдебното заседание по това дело Съветът е приел член 10, параграф 2, трета алинея, за да могат някои държави членки като Италия и Франция да запазят законодателството си, което е предвиждало, че данъкът върху услугите е изискуем към момента на плащането. Пак там, точка 15.

³³ Вж. например H. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80-81 (as at: 170th update — January 2017).

приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“ — се превръща в необвързваща „концепция“ или означава нещо различно от момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

75. Ще добавя, че могат да се предвидят редица форми на дерогации по член 66, буква б) от Директивата за ДДС, които не водят до проблемите, които явно характеризират германската схема на касова отчетност. Например италианската дерогация, разглеждана в решение *Italitica*, обхваща всички услуги. Получателите на услуги вероятно са знаели дали доставките са правилно квалифицирани като доставки на стоки или на услуги и вероятно не са имали затруднения да определят точния момент на приспадане на платения по получени доставки ДДС за тези доставки. Само като пример — дерогация, която се прилага за конкретни професии, също не би предизвикала такива проблеми дори още преди приемането на член 226, точка 7а.

76. След приемането на член 226, точка 7а доводът, изложен в точка 72, изобщо губи валидност. Получателят на стоки и услуги вече има право да получи необходимата информация съгласно разпоредбите на Директивата за ДДС.

77. Ето защо считам, че правилният анализ на генезиса и на контекста на член 167а и член 226, точка 7а от Директивата за ДДС дава силни доводи в подкрепа на отрицателен отговор на първия поставен от запитващата юрисдикция въпрос.

4. Подготвителните работи по Директива 2010/45

78. В становището си шведското правителство изтъква, че подготвителните работи по Директива 2010/45 са в подкрепа на тезата, че правото на приспадане в случай като разглеждания в главното производство възниква в момента на доставката, а не в (обикновено по-късния) момент, в който ползващият метода на касова отчетност доставчик получава плащането. В това отношение шведското правителство по-конкретно цитира откъс от обяснителния меморандум към „Предложение за директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на правилата за издаване на фактури“ на Комисията от 28 януари 2009 г., съгласно който „трябва да се предвиди възможност за получателя на [...] доставки“, извършени от доставчик, който отчита ДДС при получаването на плащането, „да изисква въпреки това незабавно ползване на правото на приспадане“.

79. Следва да се уточни, че посоченото от шведското правителство предложение предвижда *изменение* на правното положение, в смисъл че получателят на стоки или услуги (като GK), доставени от данъчнозадължено лице, ползващо метода на касова отчетност (като наемодателя на GK), следва да може *след* приемането на това изменение да приспада платения по получени доставки ДДС при доставката на стоките или услугите. Това предложено изменение е включено като нов член 167а, параграф 1 в предложението, който гласи следното:

„Когато данъкът, подлежащ на приспадане, става изискуем при получаване на плащането, държавите членки могат да предвидят, че правото на приспадане възниква при доставката на стоките или услугите или в момента на издаване на фактурата“.

80. Оттук имплицитно следва, че предложението за директива и свързаният с него обяснителен меморандум почиват на разбирането, че правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС за доставка, извършена от данъчнозадължено лице, ползващо метода на касова отчетност, преди да се приеме предложеното изменение, възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем, както е предвидено в член 167 от Директивата за ДДС, а именно в момента на плащането.

81. Освен това предложеният текст е формулиран като разрешение за държавите членки да предвидят изключение от установената в член 167 връзка между момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем (от доставчика), и момента, в който възниква съответното право на приспадане (за получателя на доставките). Освен това предложението за директива и свързаният с него обяснителен меморандум имплицитно насочват, че дори след приемането на предложени член 167а, параграф 1 при липсата на национална дерогация на основание на тази разпоредба основното правило ще продължи да бъде, че правото на приспадане възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

82. Предложеният член 167а, параграф 1 не е бил приет. В протокола на Съвета обаче е вписана декларация за приетата окончателна редакция на член 167а. В точка 31 и сл. от настоящото заключение разглеждах тази декларация и причините, поради които тя няма правно значение.

83. Следователно цитираната от шведското правителство част от подготвителните работи по никакъв начин не подкрепя тезата му: първо, защото тя се отнася до разпоредба, която не е приета, и второ, защото изразеното от Комисията становище относно приложимия закон преди предложеното изменение е противоположно на това, което шведското правителство се опитва да защити.

84. Това става още по-ясно, ако се прочете и следващият абзац на обяснителния меморандум, който гласи:

„Предлага се и изменение на реквизитите, които трябва да съдържа пълна фактура по ДДС, което ще задължи доставчика да посочи във фактурата датата, на която данъкът става изискуем. *Понастоящем, поради липсата на такова изискване, в някои случаи получателят не знае от кой момент може да упражни правото си на приспадане*“ (курсивът е мой).

85. Това изложение на мотивите се отнася до предложението за член 226, точки 7 и 7а, което гласи:

„[... Само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите...]:

„(7) датата, на която ДДС става изискуем, ако се различава от датата на издаване на фактурата, или, ако датата, на която ДДС става изискуем не може да бъде определена, позоваване на съответното данъчно събитие;

„(7а) когато ДДС става изискуем при получаване на плащането, датата на която стоките или услугите са доставени, ако датата на доставката предхожда датата на плащането“.

86. Това изложение на мотивите в обяснителния меморандум не би имало смисъл, ако правото на приспадане винаги възникваше в момента на доставката. По принцип моментът на доставката е известен на получателя на стоките или услугите, но получателят обикновено ще знае метода, по който доставчикът му осчетоводява сделката — по метода на касова отчетност или на текущо начисляване — само ако му е било съобщено или ако националната дерогация по член 66, буква б) от Директивата за ДДС се отнася до категории сделки или данъчнозадължени лица, които получателят може лесно да установи.

87. Приетите в крайна сметка изменения са в различна посока. Вместо да изисква посочване на датата, на която ДДС става изискуем (необходима на получателя на доставките, за да знае момента, в който може да упражни правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, както е предвидено в член 167 от Директивата за ДДС), и датата на доставката, когато ДДС става изискуем при получаване на плащането и датата на доставката го предхожда (необходима, ако съответната държава членка се е възползвала от правото да предвиди изключение от все още неприетото предложение за член 167а, параграф 1), в приетата редакция на член 226, точка 7 законодателят на Съюза изисква посочване на датата на извършване или приключване на доставката (която е необходима за сделки, при които моментът, в който възниква правото на приспадане, се урежда от член 167 във връзка с член 63) или датата, на която е извършено плащането по сметка (която е необходима за сделки, при които моментът, в който възниква правото на приспадане, се урежда от член 167 във връзка с член 65), доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на издаване на фактурата.

88. Съгласно приетата редакция на член 226, точка 7а изисква вписване „касова отчетност“, когато ДДС по извършени доставки става изискуем от доставчика при получаване на плащането от доставчика. Тази информация е от значение за получателя на фактурата, тъй като указва на последния за разглежданите доставки кои правила се прилагат спрямо доставчика по отношение на доставката — относно метода на касова отчетност или на текущо начисляване — и по този начин дава възможност на получателя на услугите да определи момента, в който възниква правото му на приспадане на свързания платен по получени доставки ДДС. Без тази информация получателят на доставката няма да знае кога надлежно да упражни правото си на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

89. Ето защо не считам, че посочените от шведското правителство подготвителни работи са в подкрепа на неговата теза.

Д. Заключителни бележки

90. На последно място, считам за целесъобразно да разгледам правните доводи и да се спра за момент върху начина на третиране на разглежданото данъчнозадължено лице, като се вземе предвид неговата гледна точка. Както вече бе изложено в точка 44 и сл. от настоящото заключение, ясният текст на Директивата за ДДС изисква ГК в качеството му на данъчнозадължено лице и на получател на услуги по отдаване под наем да приспадне платения по получени доставки ДДС върху тези услуги по отдаване под наем в момента, в който този ДДС (като ДДС по извършени доставки) е станал изискуем от наемодателя му. Знаейки, че наемодателят му използва метода на касова отчетност за целите на ДДС, ГК е направил точно това.

91. В преписката, с която разполага Съдът, няма никакви данни, които да насочват за направен опит да се получи *каквато и да било* облага, а още по-малко неоснователно дължима такава за ГК. Пред Съда не са представяни никакви обвинения за измама. Напротив, извършването на приспадането в по-ранния момент, който Finanzamt изисква съгласно своето становище, би довело до значително предимство от гледна точка на паричните наличности в полза на ГК и в ущърб на данъчната администрация.

92. Въпросното данъчнозадължено лице е следвало текста на Директивата за ДДС. С това данъчнозадълженото лице не е получило никакво предимство в областта на ДДС.

93. Въз основа на всичко изложено дотук не намирам довод, който да обосновава тълкуване, различно от ясния смисъл на текста на Директивата за ДДС.

IV. Заключение

94. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на първия поставен от Finanzgericht Hamburg (Финансов съд Хамбург, Германия) въпрос по следния начин:

„Член 167 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която правото на приспадане на платен по получени доставки ДДС възниква още в момента на извършване на сделката и в случаите, когато — съгласно национална дерогация по член 66, буква б) от тази директива — ДДС става изискуем от доставчика на стоки или услуги едва при получаването на възнаграждението, но възнаграждението все още не е било платено“.