



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

8 май 2019 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 168, буква а) — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Принцип на неутралитет на ДДС — Данъчнозадължено лице, осъществяващо едновременно икономически и неикономически дейности — Стоки и услуги, придобити за осъществяването както на облагаеми, така и на необлагаеми с ДДС сделки — Липса на критерии за разделяне в националната правна уредба — Принцип на законоустановеност на данъчното облагане“

По дело C-566/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Вроцлавски областен административен съд, Полша) с акт от 10 юли 2017 г., постъпил в Съда на 26 септември 2017 г., в рамките на производство по дело

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

срещу

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател на Съда, изпълняващ функцията на председател на втори състав, А. Prechal, С. Toader, А. Rosas (докладчик) и М. Pešič, съдии,

генерален адвокат: Е. Sharpston,

секретар: R. Šereš, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 20 септември 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, от Р. Koźmiński, К. Ziemiński, radcowie prawni, и Р. Kaźmierczak, doradca podatkowy,
- за Szef Krajowej Administracji Skarbowej, от В. Kołodziej и J. Kaute,
- за полското правителство, от В. Majczyna и А. Kramarczyk – Szaładzińska, в качеството на представители,

* Език на производството: полски.

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и M. Siekierzyńska, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 6 декември 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване е относно тълкуването на член 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор на Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach („Сдружение на общините от медния басейн със седалище Полковице“, наричано по-нататък „общинското сдружение“) с Szef Krajowej Administracji Skarbowej (ръководител на националната данъчна администрация, наричан по-нататък „данъчният орган“) по повод на искане за издаване на задължителни указания за тълкуване на данъчния закон във връзка с правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), с който е обложено придобиването на стоки и услуги от общинското сдружение с цел осъществяване както на подлежащи на облагане с ДДС икономически дейности, така и на неикономически дейности, които не попадат в приложното поле на ДДС (наричани по-нататък „смесени разходи“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Дял III от Директивата за ДДС е озаглавен „Данъчнозадължени лица“. Член 9, параграф 1, първа алинея от посочената директива, който се намира в същия дял, предвижда:

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

- 4 В рамките на същия дял член 13, параграф 1, първа алинея от тази директива гласи:

„Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки“.

- 5 Дял X от същата директива, озаглавен „Приспадане на данъка“, съдържа пет глави, първата от които е с название „Възникване и обхват на правото на приспадане“. В рамките на тази глава член 168 предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

- а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

- 6 Глава 2 от същия дял е с название „Пропорционално приспадане“. В нейните рамки член 173 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с [член 168...], така и на сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, само такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане.

Частта, подлежаща на приспадане, се определя в съответствие с членове 174 и 175 за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице.

2. Държавите членки могат:

- а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всеки сектор на стопанската му дейност, при условие че се води отделна отчетност за всеки сектор;
- б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всеки сектор от стопанската си дейност и да води отделна отчетност за всеки сектор;
- в) да разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите;
- г) да разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата, изложена в параграф 1, първа алинея по отношение на всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;
- д) да предвидят за случаите, в които неподлежащият на приспадане от данъчнозадълженото лице ДДС е незначителен, тоест да бъде третиран като нулев“.

- 7 Членове 174 и 175 от тази директива уреждат изчисляването на подлежащата на приспадане част.

Полското право

Конституция на Република Полша

- 8 Съгласно член 217 от Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Конституцията на Република Полша) от 2 април 1997 г. (Dz. U. n° 78, позиция 483) мерките, свързани с налагането на данъци, се приемат със закон. Със закон се определят данъчнозадължените лица, данъчните основи, данъчните ставки, както и правилата за предоставяне на данъчни облекчения и опрощаване, заедно с категориите данъчнозадължени лица, освободени от данъчно облагане.

Законът за ДДС

- 9 Съгласно член 15, параграф 6 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U. n° 177, позиция 1054) в редакцията, приложима по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

„Не са данъчнозадължени органите на публична власт и административните служби, които подпомагат тези органи при осъществяването на възложените им с конкретни правни разпоредби задачи, за изпълнението на които те са учредени, с изключение на дейностите, които се извършват въз основа на граждански договори“.

- 10 Член 86, параграф 1 от Закона за ДДС гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за извършване на облагаеми сделки, данъчнозадължените лица по член 15 имат право да приспадат начисления по получените от тях доставки данък от сумата на данъчните си задължения [...]“.

- 11 Член 90, параграфи 1—3 от този закон предвижда:

„1. По отношение на стоки и услуги, които данъчнозадълженото лице използва за извършване на сделки, за които има право на приспадане, както и на сделки, за които няма такова право, данъчнозадълженото лице е длъжно да определя отделно сумите на начисления му данък, свързани със сделките, за които има право на приспадане.

2. Ако не е възможно да се отделят изцяло или частично сумите по параграф 1, данъчнозадълженото лице може да приспадне от сумата на данъчните си задължения частта от данъка по получени доставки, която може да се отнесе към сделките, за които това лице има право на приспадане [...].

3. Подлежащата на приспадане част по параграф 2 се определя като съотношението между годишния оборот от сделките, за които е налице право на приспадане, и общия оборот, получен както от сделки, за които данъчнозадълженото лице има право на приспадане, така и от сделки, за които то няма такова право“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 12 От акта за преюдициално запитване е видно, че общинското сдружение е юридическо лице, учредено съгласно полското законодателство, което изпълнява определени публични функции, възложени на общините, членуващи в него. Сред правомощията му по-специално попадат планирането и изпълнението на задачи във връзка с управлението на битови отпадъци на

територията на неговите членове. Посочените дейности, които се финансират чрез такса, събирана от общините, не са икономически дейности, попадащи в обхвата на общата система на ДДС, и поради това не се облагат с този данък.

- 13 Считано от 2013 г., общинското сдружение предоставя допълнителни услуги на частни лица, изразяващи се по-специално в оборудване на имотите с подходящи контейнери за смесени отпадъци и предоставяне на услуги по изнасяне и превоз на контейнери за зелени отпадъци и за отпадъци от строителство и разрушаване. Доставката на тези услуги представлява икономическа дейност, попадаща в обхвата на общата система на ДДС. Приходите на общинското сдружение от тази икономическа дейност през периода 2013—2015 г. възлизат на обща годишна сума съответно от 59 368,18 полски злоти (PLN) (около 13 845 EUR), 372 166,48 PLN (около 86 796 EUR) и 386 393,79 PLN (около 90 114 EUR).
- 14 През посочените данъчни години общинското сдружение прави разходи, които са свързани най-вече с работата на сдружението и управлението на отпадъците. Част от тези разходи са смесени. Действително от акта за преюдициално запитване е видно, че тези разходи не биха могли да се отнесат изцяло нито към неикономическите сделки, осъществявани от общинското сдружение, които не попадат в обхвата на общата система на ДДС, нито към икономическите му сделки, тоест сделки, подлежащи на облагане с ДДС.
- 15 Тъй като изпитва съмнения относно сумите по ДДС, които ще бъде задължено да плати за периода 2013—2015 г., общинското сдружение отправя заявление за задължителни указания за тълкуване на данъчния закон до данъчния орган относно Закона за ДДС. В задължителните указания за тълкуване на данъчния закон от 17 октомври 2016 г. данъчният орган приема, че по отношение на смесените разходи общинското сдружение най-напред трябва да раздели платения по получени доставки ДДС, за да определи сумата на този данък, отнасяща се до неговата икономическа дейност. В отсъствието на национални правила за целта данъчнозадълженото лице трябвало да избере подходящ метод, който да му позволи да разпредели сумите на платения по получени доставки ДДС между икономическите и неикономическите му дейности. За да се определи подлежащата на приспадане сума на ДДС, след това трябвало да се приложи съотношението, предвидено в член 90, параграф 3 от Закона за ДДС, във връзка с икономическите дейности, евентуално за да се определят съответните суми на платения по получени доставки ДДС, свързан, от една страна, с облагаемите сделки с право на приспадане и от друга страна, с освободените сделки без право на приспадане.
- 16 Общинското сдружение внася жалба пред запитващата юрисдикция, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Вроцлавски областен административен съд, Полша), с която иска отмяна на тези задължителни указания за тълкуване на данъчния закон поради нарушение на член 86, параграф 1 от Закона за ДДС. То по-специално сочи, че във връзка със смесените разходи този закон не предвижда правило за разделянето на платения по получени доставки ДДС в зависимост от това дали разходите се отнасят до икономически или неикономически дейности на данъчнозадълженото лице. Поради това общинското сдружение твърди, от една страна, че не можело да бъде задължавано да прилага метод за разделяне на платения в рамките на смесени разходи ДДС по получени доставки. От друга страна, в резултат от това правото на приспадане във връзка с посочените разходи не можело да се ограничава отвъд съотношението, предвидено в член 90 от Закона за ДДС във връзка с подлежащите на облагане с този данък или освободени от него икономически дейности.
- 17 С оглед на изложеното запитващата юрисдикция отбелязва, че до 1 януари 2016 г., с изключение на правилата по членове 90 и 91 от Закона за ДДС, полският законодател не е установил никакви други правила относно разпределянето на платения по получени доставки ДДС във връзка със смесените разходи. След промяната в Закона за ДДС в сила от 1 януари 2016 г. този въпрос вече бил уреден, но новите разпоредби не били приложими за данъчните 2013—2015 г., обхванати от спора, с който тя е сезирана.

- 18 Освен това запитващата юрисдикция отбелязва, че Директивата за ДДС не съдържа правила за разделянето на сумите на платения по получени доставки данък, с които са били обложени смесените разходи на данъчнозадълженото лице. От практиката на Съда следвало, че тъй като Директивата за ДДС не урежда този въпрос, държавите членки следва да определят метода и критериите за това разделяне при спазване на правото на Съюза и на принципите в основата на общата система на ДДС.
- 19 В това отношение запитващата юрисдикция сочи, че в решение от 24 октомври 2011 г. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Върховен административен съд, Полша) приема, че при липсата на такива критерии в националното право данъчнозадълженото лице трябва да има право да приспадне изцяло ДДС, включително частта от платения по получени доставки данък, отнасяща се за сделки, които попадат извън обхвата на общата система на ДДС. Основавайки се по-специално на принципа на законоустановеност в областта на данъчното облагане, на публичните вземания и определянето на размера на данъците, закрепен в член 217 от Конституцията на Република Полша, посочената юрисдикция приела, че преди влизането в сила на измененията в Закона за ДДС на 1 януари 2016 г. неспазването на критериите, въведени съгласно измененията, не можело да се противопоставя на данъчнозадължените лица.
- 20 Запитващата юрисдикция обаче изпитва съмнения относно съвместимостта на това тълкуване на националното право с Директивата за ДДС. Тя отбелязва по-специално, че член 86, параграф 1 от Закона за ДДС, подобно на член 168 от тази директива, който цели да транспонира в националното право, посочва изрично, че правото на приспадане на ДДС е свързано само с подлежащите на облагане с ДДС сделки.
- 21 Тя счита по-конкретно, че липсата в националното право на „технически“ разпоредби относно разпределянето между икономическите и неикономически дейности на платения в рамките на смесени разходи ДДС по получени доставки все пак не би могла при това положение да породи пълно право на приспадане на този данък от данъчнозадължените лица. Според същата юрисдикция подобна национална практика влизала в разрез с текста на член 168 от Директивата за ДДС, както и с принципа на неутралитет на ДДС, по-специално тъй като по делото, с което е сезирана, въпросната практика предоставя неоснователно предимство на общинското сдружение. Запитващата юрисдикция отбелязва също, че изразената от данъчния орган позиция, съгласно която при това положение данъчнозадълженото лице има възможност да избере най-подходящия метод за разпределение, според него е в съответствие с Директивата за ДДС.
- 22 При тези обстоятелства *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Вроцлавски областен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 168, буква а) от Директива[та за ДДС] и принципът на неутралитет на ДДС да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, при която се признава пълно право на приспадане на данъка по получени доставки на стоки и услуги, използвани както за целите на попадащите в обхвата на ДДС сделки на данъчнозадълженото лице (облагаеми и освободени), така и за целите на неговите сделки извън обхвата на ДДС, тъй като в националния закон не са предвидени методи и критерии за разделяне на сумите на данъка по получени доставки с оглед на тези категории сделки?“.

По преюдициалния въпрос

- 23 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 168, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална практика, съгласно която данъчнозадълженото лице може да приспадне изцяло начисления му в рамките

на смесени разходи данък по получени доставки, тъй като в приложимата данъчна уредба липсват конкретни правила относно критериите и методите за разпределяне, които да позволят на данъчнозадълженото лице да определи частта от този платен по получени доставки ДДС, която трябва да се счита за свързана съответно с икономическите и с неикономическите му дейности.

- 24 За да се отговори на този въпрос, следва най-напред да се напомнят основните правни положения във връзка с правото на приспадане на ДДС, произтичащи от Директивата за ДДС и практиката на Съда.
- 25 На първо място, редът и условията за упражняване на правото на приспадане се уреждат по-специално от член 168 от Директивата за ДДС. Съгласно буква а) от този член данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС за доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице, доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на това данъчнозадължено лице.
- 26 Всъщност логиката на системата, въведена с Директивата за ДДС, се основава на неутралитета. Само данъците, с които са били обложени получените от данъчнозадълженото лице стоки или услуги, използвани от него за извършване на облагаеми сделки, подлежат на приспадане. С други думи, приспадането на начисления данък по получени доставки е свързано със събирането на данъка върху извършените доставки. Когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, които са освободени или не попадат в приложното поле на ДДС, не може нито да се събира данък по извършени доставки, нито да се приспада данък по получени доставки. За сметка на това, доколкото стоките или услугите се използват за извършването на облагаеми сделки, данъкът, с който е била обложена доставката им, трябва да бъде приспаднал, за да се избегне двойното облагане (вж. в този смисъл решение от 16 юни 2016 г., *Mateusiak*, C-229/15, EU:C:2016:454, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 27 В този смисъл съществуването на право на приспадане предполага, от една страна, данъчнозадълженото лице, което действа в това качество, да придобива стока или получава услуга и да ги използва за целите на своята икономическа дейност (вж. по-специално решение от 16 февруари 2012 г., *ЕОН Асет Мениджмънт*, C-118/11, EU:C:2012:97, т. 69). От друга страна, за да е възможно приспадане на ДДС, поначало получените доставки трябва да имат пряка и непосредствена връзка с извършени доставки, пораждащи право на приспадане. В крайна сметка правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на извършените облагаеми доставки (вж. в този смисъл решенията от 13 март 2008 г., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 27, от 6 септември 2012 г., *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 36 и от 16 юли 2015 г., *Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt*, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 23 и 24).
- 28 На второ място, когато данъчнозадълженото лице използва стоки и услуги за осъществяването както на икономически операции, за които възниква право на приспадане, така и на икономически операции, за които такова право не възниква, тоест на освободени сделки, членове 173—175 от Директивата за ДДС предвиждат правила, позволяващи да се определи подлежащата на приспадане част от ДДС, която трябва да е пропорционална на оборота от облагаемите икономически операции на данъчнозадълженото лице. В това отношение Съдът уточнява, че тези правила се отнасят до ДДС по получени доставки, с които са обложени разходи, свързани изключително с икономически операции, като извършват разпределение сред посочените дейности между тези, които са облагаеми и пораждат право на приспадане, и тези, които са освободени и не пораждат такова право (вж. в този смисъл решенията от 13 март 2008 г., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 33, от 6 септември 2012 г., *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 42 и от 16 юли 2015 г., *Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt*,

C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 27). За сметка на това, за да не бъде застрашавана целта за неутралитет, която общата система на ДДС гарантира, операциите, които не попадат в приложното поле на Директивата за ДДС, трябва да бъдат изключени от изчисляването на подлежащата на приспадане част, посочена в последните разпоредби (вж. в този смисъл решения от 14 ноември 2000 г., *Floridienne* и *Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, т. 32, от 27 септември 2001 г., *Sibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, т. 44 и от 29 април 2004 г., *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, т. 54).

- 29 На трето място, следва да се напомни, че Съдът вече е постановил, че тъй като Директивата за ДДС запазва мълчание по този въпрос, определянето на методите и критериите за разпределяне на сумите на заплатения ДДС по получени доставки между икономически и неикономически дейности е в правото на преценка на държавите членки. При упражняването му те трябва да имат предвид целта и структурата на тази директива и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителната част от разходите по получени доставки, направени за всяка от двете дейности (вж. по-специално решение от 25 юли 2018 г., *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, т. 58 и цитираната съдебна практика).
- 30 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че през разглежданите в главното производство данъчни години действащото в Полша законодателство не съдържа конкретни правила относно критериите и методите за разпределяне на платения в рамките на смесени разходи по получени доставки ДДС между икономически и неикономически дейности. Черпейки довод от липсата на такава национална уредба, общинското сдружение поддържа пред запитващата юрисдикция, че не би могло да се изисква от него да извършва такова разпределение, поради което то има право да приспадне целия данък, начислен в рамките на този вид разходи.
- 31 Поради това следва да се провери дали сама по себе си липсата на такава национална уредба поражда възможност данъчнозадължено лице като общинското сдружение да приспада изцяло платения в рамките на смесени разходи ДДС по получени доставки.
- 32 Незабавно трябва да се подчертае, че задължението на данъчнозадължено лице да разпредели платения по получени доставки ДДС между икономически и неикономически дейности, произтича от самия текст на член 168, буква а) от Директивата за ДДС. Всъщност тази разпоредба предвижда право на приспадане на платения по получени доставки данък само доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице.
- 33 Както следва по-специално от съдебната практика, цитирана в точка 26 от настоящото решение, когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, които не попадат в приложното поле на ДДС, не може нито да се събира данък по извършени доставки, нито да се приспада данък по получени доставки.
- 34 Действително Директивата за ДДС не предвижда конкретни правила относно критериите и методите за разпределяне на платения в рамките на смесени разходи по получени доставки ДДС между икономически и неикономически дейности. Поради това държавите членки разполагат със свобода на преценка относно избора на такива критерии и методи за разпределяне.
- 35 Същевременно простата липса на такива правила в приложимото данъчно законодателство не означава, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне изцяло начисления в рамките на такива разходи ДДС, включително относно частта на платения по получени доставки данък, свързана със сделки, които попадат извън общата система на ДДС. Създаването на такова право на пълно приспадане би довело до разширяване на неговия обхват в разрез с основните принципи на общата система на ДДС.

- 36 Действително, както отбелязва генералният адвокат в точка 57 от своето заключение, да се позволи на данъчнозадължено лице като общинското сдружение, което упражнява както икономически, така и неикономически дейности, да приспада изцяло платения в рамките на смесени разходи ДДС по получени доставки, би му предоставило предимство в разрез с принципа на данъчен неутралитет, чрез който според Съда законодателят на Съюза е дал израз на общия принцип на равно третиране в областта на ДДС (вж. в този смисъл решение от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 37 Оттук следва, че липсата в правната уредба на държава членка на конкретни правила относно критериите и методите за разпределяне на платения по получени доставки ДДС между икономически и неикономически дейности по принцип не може да има отражение върху обхвата на правото на приспадане, предвидено в член 168 от Директивата за ДДС.
- 38 Запитващата юрисдикция обаче отбелязва, че националната практика, предоставяща право на пълно приспадане във връзка със смесените разходи, произтича от тълкуване на член 217 от Конституцията на Република Полша, който закрепва принципа на законоустановеност на данъчното облагане.
- 39 В това отношение е важно да се отбележи, че видно от общите за държавите членки конституционни традиции, принципът на законоустановеност на данъчното облагане може да се счита за част от правния ред на Съюза като общ принцип на правото. Макар този принцип, както отбелязва генералният адвокат в точка 110 от своето заключение, да изисква всяко задължението за плащане на данък, например ДДС, както и всички съществени елементи, които определят основните му характеристики да бъдат предвидени в закон, посоченият принцип не изисква всички технически аспекти на данъчното облагане да бъдат изчерпателно уредени, стига установените по закон правила да дават възможност на данъчнозадълженото лице да предвиди и изчисли размера на дължимия данък и да определи момента, в който той става изискуем.
- 40 Следователно липсата в приложимата данъчна уредба на технически правила с акцесорен характер спрямо съществените елементи на данъка, сама по себе си не представлява нарушение на принципа на законоустановеност на данъчното облагане като общ принцип на правото на Съюза. Също така не може да се счита, че сама по себе си възможността за избор на една от няколко възможни линии на поведение, предоставена от приложимата данъчна уредба на данъчнозадълженото лице, за да може да упражни определено право, е в разрез с този принцип.
- 41 По отношение на съществен елемент на данък, който е бил хармонизиран от законодателя на Съюза, какъвто е ДДС, въпросът кои негови елементи трябва да бъдат предвидени в закона, трябва да се разглежда в светлината на принципа на законоустановеност на данъчното облагане като общ принцип на правото на Съюза, а не въз основа на тълкуването на този принцип в националното право.
- 42 Що се отнася по-конкретно до правото на приспадане, то е съществен елемент от задължението за заплащане на ДДС. Обхватът на това право е ясно установен в член 168 от Директивата за ДДС. Както подчертава Съдът, споменатата разпоредба посочва с точност условията за възникване и обхвата на правото на приспадане и не оставя на държавите членки никаква свобода на преценка по отношение на прилагането му (вж. в този смисъл решение от 10 март 2005 г., Комисия/Обединено кралство, C-33/03, EU:C:2005:144, т. 16 и цитираната съдебна практика).
- 43 Следователно, ако данъчнозадълженото лице има възможност въз основа на приложимата данъчна уредба да установи точния обхват на правото на приспадане, не би могло да се приеме, че възложеното му задължение да определи частта от направените от него смесени разходи,

свързана с икономически операции, е в разрез с принципа на законоустановеност на данъчното облагане. Всъщност в рамките на общата система на ДДС подобно изискване се отличава не с характера на съществен елемент, определящ някоя основна характеристика на ДДС, която поради това трябва да бъде предвидена в приложимата данъчна уредба, а само с акцесорен характер като предварително условие, което трябва да бъде изпълнено от данъчнозадълженото лице, за да получи право на приспадане.

44. Макар запитващата юрисдикция да е компетентна в крайна сметка да прецени дали в рамките на спора по главното производство изискванията, произтичащи от принципа на законоустановеност на данъка, упоменати в предходните точки, са изпълнени, Съдът е компетентен да ѝ предостави всички указания, необходими с оглед на правото на Съюза, за да ѝ позволи да разреши спора, с който е сезирана.
45. Най-напред следва да се отбележи, че член 168 от Директивата за ДДС е транспониран в полската правна уредба с член 86 от Закона за ДДС. Подобно на член 168 от Директивата ДДС, последната разпоредба предвижда, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне от данъчните си задължения платения по получени доставки данък, доколкото стоките и услугите се използват за извършване на облагаеми сделки. В този смисъл изглежда член 86 от Закона за ДДС определя точно обхвата и пределите на правото на приспадане, което запитващата юрисдикция следва да провери.
46. На следващо място, видно от акта за преюдициално запитване, при липсата на конкретни правила, изрично предвидени в приложимата данъчна уредба, отнасящи се до критериите и методите за разпределяне на платения по получени доставки ДДС между икономическите и неикономически дейности, данъчнозадълженото лице може да получи от компетентните национални данъчни органи задължителни указания за тълкуване на данъчния закон, в които се прави анализ на неговото конкретно положение и му се указват редът и условията за правилно прилагане на закона. Освен това, съгласно информацията на разположение на Съда данъчнозадълженото лице може да избере подходящ метод за извършване на това разпределение. При това положение, и с оглед по-специално на член 86 от Закона за ДДС, не се установява, че липсата на такива правила може да попречи на данъчнозадълженото лице да определи подлежащия на приспадане размер на ДДС.
47. Накрая, следвайки логиката на изложените съображения, запитващата юрисдикция счита разглежданата в главното производство национална практика за намираща се в разрез с член 168 от Директивата за ДДС.
48. В тази връзка следва да се напомни, от една страна, че националните юрисдикции са задължени, доколкото е възможно, да тълкуват националното право в съответствие с правото на Съюза, както и че компетентният национален данъчен орган може да противопостави това тълкуване в съответствие с правото на Съюза на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решения от 26 септември 1996 г., *Arcaro*, C-168/95, EU:C:1996:363, т. 41 и 42, от 5 юли 2007 г., *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, т. 45 и от 15 септември 2011 г., *Franz Mücksch*, C-53/10, EU:C:2011:585, т. 34).
49. От друга страна, макар задължението за съответстващо тълкуване да не може да служи за основа на тълкуване на националното право *contra legem* (вж. по-специално решение от 15 април 2008 г., *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, т. 100 и цитираната съдебна практика), националните юрисдикции при необходимост трябва да изменят постоянната съдебна практика, ако тя се основава на тълкуване на националното право, което е несъвместимо с целите на директива (решения от 19 април 2016 г., *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, т. 33, от 17 април 2018 г., *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, т. 72 и от 11 септември 2018 г., *IR*, C-68/17, EU:C:2018:696, т. 64).

- 50 С оглед на изложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 168, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална практика, съгласно която данъчнозадълженото лице може да приспадне изцяло начисления му в рамките на смесени разходи ДДС по получени доставки, тъй като в приложимата данъчна уредба липсват конкретни правила относно критериите и методите за разпределяне, които да позволят на данъчнозадълженото лице да определи частта от този платен по получени доставки ДДС, която трябва да се счита за свързана съответно с икономическите и с неикономическите му дейности.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (втори 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 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална практика, съгласно която данъчнозадълженото лице може да приспадне изцяло начисления му данък върху добавената стойност (ДДС) по получени от него доставки на стоки и услуги, придобити с цел осъществяване както на икономически дейности, подлежащи на облагане с ДДС, така и на неикономически дейности, които не попадат в приложното поле на ДДС, тъй като в приложимата данъчна уредба липсват конкретни правила относно критериите и методите за разпределяне, които да позволят на данъчнозадълженото лице да определи частта от този платен по получени доставки ДДС, която трябва да се счита за свързана съответно с икономическите и с неикономическите му дейности.

Подписи