



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

16 февруари 2012 година *

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Членове 168 и 176 — Право на приспадане — Условие стоките и услугите да се използват за целите на облагаеми сделки — Възникване на правото на приспадане — Договор за наем на автомобил — Договор за лизинг — Автомобил, използван от работодателя за безплатен превоз на служител от дома му до работното място“

По дело C-118/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — Варна (България) с акт от 24 февруари 2011 г., постъпил в Съда на 7 март 2011 г., в рамките на производство по дело

„ЕОН Асет Мениджмънт“ ООД

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues (докладчик), председател на състав, г-н U. Lõhmus, г-н A. Ó Caoimh, г-н Ал. Арабаджиев и г-н С. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-жа V. Trstenjak,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за българското правителство, от г-н Цв. Иванов и г-жа Д. Драмбозова, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: български.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 168, 173 и 176 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; поправка ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, наричана по-нататък „Директивата ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „ЕОН Асет Мениджмънт“ ООД (наричано по-нататък „ЕОН Асет“) и Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите относно данъчноревизионен акт, с който на „ЕОН Асет“ е начислен данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) в резултат на отказано право на данъчен кредит.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата ДДС:

„Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност.“

- 4 Член 14, параграф 1 от тази директива гласи:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.“

- 5 Съгласно член 14, параграф 2, буква б) от същата директива като доставка на стоки се разглежда „фактическото предаване на стоки съгласно договор за наем на стоки за определен срок или за продажба на стоки на изплащане, който предвижда в нормалния ход на събитията, собствеността върху стоките да бъде прехвърлена най-късно след заплащане на последната вноска.“

- 6 Член 24, параграф 1 от същата директива гласи:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.“

- 7 Съгласно член 26 от Директивата ДДС:

„1. Всяка от следните сделки се третира като възмездна доставка на услуги:

- a) употребата на стоки, които са част от стопанските активи за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи на изцяло или частично приспадане;
- б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди [или тези на неговия персонал,] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето.

2. Държавите членки могат да дерогират от разпоредбите на параграф 1, при условие че такава дерогация не води до нарушаване на конкуренцията.“

8 Съгласно член 63 от тази директива „данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

9 Член 64, параграф 1 от същата директива уточнява:

„Когато води до последователни отчитания или плащания, доставката на стоки, различна от тази, състояща се от наемането на стоки за определен период или продажбата на стоки на изплащане, както е посочено в член 14, параграф 2, буква б)[,] или доставката на услуги се счита за завършена при изтичането на периодите, за които се отнасят тези отчитания или плащания.“

10 Съгласно член 167 от Директивата ДДС „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

11 Съгласно член 168 от директивата:

„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;

[...]“

12 Член 173, параграф 1 от посочената директива гласи:

„В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с членове 168, 169 и 170, 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.“

13 Член 176 от Директивата ДДС гласи:

„Съветът единодушно, по предложение на Комисията определя разхода, по отношение на който ДДС не подлежи на приспадане. В никакъв случай данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане по отношение на разход, който не представлява стриктно разход за стопанската дейност, като луксозни стоки, забавления или развлечения.

До влизането в сила на разпоредбите, посочени в първа[...] алинея[,] държавите членки могат да запазят в сила всичките изключения, предвидени по националното им законодателство към 1 януари 1979 г., или в случаите на държавите членки, които са се присъединили след тази дата — към датата на тяхното присъединяване.“

Национално право

- 14 Съгласно член 6, алинея 3, точка 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ. бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“) за възмездна доставка на стока се смята „отделянето или предоставянето на стоката за лично ползване или употреба на данъчнозадълженото физическо лице, на собственика, на неговите работници и служители или на трети лица и при условие че при производството, вноса или придобиването ѝ е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит“.
- 15 Член 9, алинея 3, точка 1 от ЗДДС приравнява на възмездна доставка на услуга „предоставянето на услуга за личните нужди на данъчнозадълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица, при извършването на която се използва стокът, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит“.
- 16 Като изключение от посочената алинея 3 на член 9, ЗДДС определя в член 9, алинея 4, точка 1, че не е възмездна доставка на услуга „безвъзмездното предоставяне на транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно от работодателя на неговите работници и служители, включително на тези по договори за управление, когато е за целите на икономическата дейност на лицето“.
- 17 Съгласно член 69, алинея 1 от ЗДДС:

„Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне:

1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът — регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави;

[...]“

- 18 Съгласно член 70, алинея 1 от ЗДДС:

„Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато:

[...]

2. стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето;

[...]“

- 19 Съгласно член 70, алинея 3 от ЗДДС:

„Алинея 1, т. 2 не се прилага за:

[...]

2. транспортното обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, предоставяно безвъзмездно от работодателя за целите на икономическата му дейност;

[...]“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 20 „ЕОН Асет“ е установено в България дружество, което осъществява икономическа дейност в различни области.
- 21 При извършена ревизия за периода от 1 юли 2008 г. до 31 октомври 2009 г. компетентните органи установяват, че „ЕОН Асет“ е сключило с едно дружество договор за наем на автомобил за периода от 1 октомври 2008 г. до 1 март 2009 г., от една страна, и от друга страна — договор с друго дружество за лизинг на друг автомобил със срок 48 месеца.
- 22 По всички издадени му фактури „ЕОН Асет“ приспада отразения в тях ДДС в рамките на данъчния период, в който е получена съответната фактура.
- 23 Поради липса на доказателства според тези органи следва да се приеме, че автомобилите не са използвани за целите на икономическата дейност на „ЕОН Асет“.
- 24 В съответствие с това съгласно член 70, алинея 1, точка 2 от ЗДДС на „ЕОН Асет“ е отказано правото да приспадне ДДС.
- 25 „ЕОН Асет“ подава жалба по административен ред срещу постановения ревизионен акт пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите.
- 26 След като директорът потвърждава частично ревизионния акт, „ЕОН Асет“ подава жалба до Административен съд — Варна.
- 27 В подкрепа на своята жалба „ЕОН Асет“ твърди, че разглежданите в главното производство автомобили са използвани, за да се осигури превозът на неговия управител от местоживеенето до местоработата му. Като се позовава на член 70, алинея 3, точка 2 от ЗДДС, „ЕОН Асет“ счита, че изключването от правото на приспадане по член 70, алинея 1, точка 2 от ЗДДС не се отнася до транспортното обслужване на служители от тяхното местоживеене до местоработата им, предоставено безвъзмездно от работодателя.
- 28 Също така „ЕОН Асет“ оспорва съвместимостта на член 70, алинея 1, точка 2 от ЗДДС с правото на Съюза.
- 29 При тези условия Административен съд — Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Как трябва да се тълкува условието по чл. 168 от Директива[та ДДС] „се използват“, и при преценката за първоначалното възникване на правото на приспадане на начисления данък, към кой момент същото следва да е осъществено — още в данъчния период на придобиване на стоката или получаване на услугата, или е достатъчно да е възможно осъществяването му в един бъдещ данъчен период?
 - 2) Допустима ли е от гледна точка на чл. 168 и чл. 176 от Директива[та ДДС], правна уредба като [...] чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, която позволява първоначалното изключване от системата на приспадане на ДДС, на стоки и услуги, определени като „предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности различни от икономическата дейност на лицето“?
 - 3) При утвърдителен отговор на втория въпрос, трябва ли чл. 176 от Директива[та ДДС], да се тълкува в смисъл, че държава членка, която е искала да се възползва от предоставената ѝ възможност да изключи правото на приспадане на ДДС за някои стоки и услуги, по отношение на категориите разходи определени по следния начин: стоките или услугите са

предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето, освен в случаите по ал. 3 на чл. 70 от ЗДДС, е изпълнила изискването да посочи категория достатъчно определени стоки и услуги, т.е. да ги определи според тяхното естество?

- 4) Съобразно отговора на третия въпрос, от гледна точка на чл. 168 и чл. 173 от Директива[та ДДС], как следва да се съобразява предназначението (употребата/бъдещата употреба) на придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги — като предпоставка за първоначалното възникване на правото на приспадане на ДДС или като основание за извършване на корекция на размера на данъка за приспадане?
- 5) В случай че предназначението (употребата) следва да се съобразява като основание за корекция на размера на данъка за приспадане, как следва да се тълкува разпоредбата на чл. 173 от Директива[та ДДС]: същата предвижда ли извършването на корекции в хипотези, при които стоки или услуги първоначално се използват в необлагаема дейност, или след придобиването им изобщо не се използват, но са на разположение на предприятието, и в един последващ придобиването период са включени в облагаемата дейност на лицето?
- 6) В случай че чл. 173 от Директива[та ДДС] следва да се тълкува в смисъл, че предвидената корекция е приложима и в случаите когато стоките или услугите след придобиването им най-напред са използвани в необлагаема дейност, или изобщо не са използвани, но впоследствие са включени в облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице, следва ли да се приеме, че предвид въведеното ограничение по чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС и предвиждането на корекции само за хипотези, когато стоки, чиято първоначална употреба отговаря на условията за приспадане на данъка, се включват след това в употреба, която не отговаря на условията за приспадане на данъка, каквато е разпоредбата на чл. 79, ал. 1 и ал. 2 от българския ЗДДС, държавата членка е изпълнила задължението си да определи правото на приспадане на начисления данък, в максимално достоверна и справедлива степен за всички данъчнозадължени лица?
- 7) Съобразно отговорите по предходните въпроси, следва ли да се приеме, че според въведения в [ЗДДС] режим на ограничение на правото на приспадане на ДДС, съответно на корекции на размера на ДДС за приспадане, при обстоятелства като разглежданите в главното производство и предвид чл. 168 от Директива[та ДДС], данъчнозадължено лице, регистрирано по ДДС има право да приспадне начисления ДДС за предоставени му от друго данъчнозадължено лице стоки или услуги, в периода, в който са предоставени и данъкът е станал изискуем?“

По преюдициалните въпроси

По първия, четвъртия и седмия въпрос

- ³⁰ С първия, четвъртия и седмия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция цели по същество да се установи при какви условия член 168, буква а) от Директивата ДДС допуска данъчнозадължено лице да приспадне ДДС, който е платен, от една страна, по силата на договор за наем на автомобил и от друга страна, за ползване на автомобил по силата на договор за лизинг, както и в кой момент тези условия трябва да са налице, за да възникне правото на приспадане.

Предварителни съображения

- 31 По силата на член 168 от Директивата ДДС данъчнозадълженото лице има право на приспадане на ДДС, доколкото стоките и услугите се използват за целите на неговите облагаеми сделки. Следователно, необходимо е най-напред разглежданите в спора по главното производство дейности да се квалифицират с оглед на понятието за облагаема сделка.
- 32 Съгласно член 24, параграф 1 от Директивата ДДС „[д]оставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“, като понятието за доставка на стоки изисква по силата на член 14, параграф 1 от същата директива „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.
- 33 Наемът на автомобил, който не представлява доставка на стока, трябва по принцип да се квалифицира като доставка на услуга по смисъла на член 24, параграф 1 от посочената директива (вж. в този смисъл Решение от 11 септември 2003 г. по дело *Cookies World*, C-155/01, Recueil, стр. I-8785, точка 45 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело *Part Service*, C-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 61).
- 34 Ползването на автомобил по силата на договор за лизинг може обаче да има сходни характеристики с придобиването на дълготраен актив.
- 35 Както Съдът приема, във връзка с разпорежба, допускаща държавите членки да изключат за определен преходен период дълготрайните активи от режима на приспадане на ДДС, понятието „дълготрайни активи“ се отнася до активите, използвани за целите на икономическата дейност, които се отличават със своя дълготраен характер и със своята стойност, чиято последица е, че разходите по придобиването обикновено не се осчетоводяват като текущи разходи, а се отчисляват като амортизации през няколко данъчни години (вж. в този смисъл Решение от 1 февруари 1977 г. по дело *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Recueil, стр. 113, точка 12 и Решение от 6 март 2008 г. по дело *Nordania Finans* и *BG Factoring*, C-98/07, Сборник, стр. I-1281, точки 27 и 28).
- 36 Освен това член 14, параграф 2, буква б) от Директивата ДДС разглежда като доставка на стоки фактическото предаване на стоки съгласно договор за наем на стоки за определен срок, който предвижда в нормалния ход на събитията собствеността върху стоките да бъде прехвърлена най-късно след заплащане на последната вноска.
- 37 В хипотезата на договор за лизинг не е налице непременно придобиване на стоката, тъй като подобен договор може да предостави на лизингополучателя възможността да избере да не придобие стоката в края на периода на ползване.
- 38 Въпреки това, съгласно международен счетоводен стандарт 17, отнасящ се до договорите за лизинг, който е възпроизведен в Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (ОВ L 320, стр. 1), следва да се прави разлика между оперативен лизинг и финансов лизинг, като последният се отличава с това, че на лизингополучателя по същество се прехвърлят всички рискове и изгоди от собствеността. обстоятелствата, че в края на договора е предвидено да се прехвърли собствеността или че настоящата стойност на сбора от вноските е практически идентична с пазарната стойност на стоката, представляват заедно или поотделно критерии, позволяващи да се определи дали договорът може да се квалифицира като договор за финансов лизинг.
- 39 Както Съдът вече е уточнил, понятието за доставка на стока не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се

разпорежда фактически с нея като собственик (вж. Решение от 8 февруари 1990 г. по дело *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, стр. I-285, точка 7 и Решение от 6 февруари 2003 г. по дело *Auto Lease Holland*, C-185/01, Recueil, стр. I-1317, точка 32).

- 40 Поради това в хипотезата, при която договорът за лизинг на автомобил предвижда в края на договора да се прехвърли собствеността на автомобила на лизингополучателя или на лизингополучателя да се предоставят присъщите за правото на собственост върху автомобила основни правомощия, а именно да му се прехвърлят по същество всички рискове и изгоди от собствеността на автомобила, и ако настоящата стойност на сбора от вноските е практически идентична на пазарната стойност на стоката, сделката следва да се приравни на придобиването на дълготраен актив.
- 41 Националната юрисдикция следва да определи предвид обстоятелствата в конкретния случай дали са изпълнени критериите, посочени в предходната точка от настоящото решение.

По условията за правото на приспадане

- 42 Съгласно член 168, буква а) от Директивата ДДС данъчнозадължено лице може да приспадне дължимия за доставените му стоки или услуги ДДС, ако те се използват за целите на неговата икономическа дейност.
- 43 Във връзка с това следва да се подчертае, че установеният в посечената директива режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен в рамките на всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че дейностите по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално Решение от 12 февруари 2009 г. по дело *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Сборник, стр. I-839, точка 27).
- 44 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 (вж. Решение от 30 март 2006 г. по дело *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Recueil, стр. I-3039, точка 24 и Решение по дело *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, посочено по-горе, точка 28).
- 45 Критерият, изведен от използването на стоката или услугата за целите на сделки, попадащи в икономическата дейност на предприятието, е различен според това дали става дума за получаването на услуга или за придобиването на дълготраен актив.
- 46 При сделка, състояща се в получаването на услуга, каквато е наемането на автомобил, наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право (Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *SKF*, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 57 и цитираната съдебна практика).
- 47 Прието е също, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за съответните услуги са част от общите разходи на това лице и поради това представляват елементи, формиращи

цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходите от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 58 и цитираната съдебна практика).

- 48 И в единия, и в другия случай, споменати в точки 46 и 47 от настоящото решение, наличието на пряка и непосредствена връзка предполага, че разходите по получените доставки са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност (Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 60).
- 49 След като запитващата юрисдикция преценява наличието на пряка и непосредствена връзка между наемането на разглеждания в главното производство автомобил и икономическата дейност на „ЕОН Асет“, Съдът следва да предостави полезни насоки на тази юрисдикция с оглед на правото на Съюза.
- 50 В случая „ЕОН Асет“ твърди пред запитващата юрисдикция, че автомобилите, наети по силата на разглежданите в главното производство договор за наем или договор за лизинг, са били използвани за да се осигури превозът на неговия управител от местоживеенето до местоработата му.
- 51 Съдът вече е приел, че макар придвижването от местоживеенето до местоработата да е необходимо условие за присъствието на работното място и следователно за полагането на труд, то не е определящо обстоятелство, позволяващо да се установи, че превозът на работника от местоживеенето му до неговото работно място не обслужва лични нужди на работника по смисъла на член 26, параграф 1 от Директивата ДДС. Всъщност би било налице противоречие с целта на тази разпоредба, ако единствено подобна непряка връзка би била достатъчна, за да се изключи приравняването към възмездна доставка на това придвижване (вж. в този смисъл Решение от 16 октомври 1997 г. по дело Fillibeck, C-258/95, Recueil, стр. I-5577, точка 27).
- 52 От друга страна, при особени обстоятелства нуждите на предприятието могат да наложат на работодателя да осигури сам превоза на работниците от местоживеенето им до работното място, поради което организацията на превоза от страна на работодателя не се осъществява за различни от икономическата дейност цели (вж. в този смисъл Решение по дело Fillibeck, посочено по-горе, точки 29 и 30).
- 53 При ползването на автомобил по договор за лизинг, който може да се приравни на сделка, състояща се в придобиването на дълготраен актив, предназначен отчасти за лично и отчасти за професионално ползване, данъчнозадълженото лице има възможност да направи избор. За целите на ДДС то може или да включи изцяло този актив в имуществото на своето предприятие, или да го запази изцяло в частното си имущество, като по този начин го изключи напълно от системата на ДДС, или да го включи в своите стопански активи само в частта, която се използва ефективно за професионални цели (вж. в този смисъл Решение от 4 октомври 1995 г. по дело Armbrrecht, C-291/92, Recueil, стр. I-2775, точка 20, както и Решение от 14 юли 2005 г. по дело Charles и Charles-Tijmens, C-434/03, Recueil, стр. I-7037, точка 23 и цитираната съдебна практика).
- 54 Ако данъчнозадълженото лице избере да разглежда като стопански актив даден дълготраен актив, който се използва едновременно за професионални и за лични цели, дължимият при придобиването на този актив ДДС по принцип подлежи изцяло и незабавно на приспадане. При тези условия, когато включена в стопанските активи стока дава право на пълно или частично приспадане на платения по получени доставки ДДС, употребата ѝ за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, се приравнява на възмездна доставка на услуги съгласно член 26, параграф 1 от Директивата ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Charles и

Charles-Tijmens, посочено по-горе, точки 24 и 25, както и цитираната съдебна практика, и Решение по дело Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, посочено по-горе, точка 37).

- 55 Ако данъчнозадълженото лице реши да запази даден дълготраен актив изцяло в частното си имущество, макар да го използва едновременно за професионални и за лични цели, то не подлежи на приспадане никоя част от дължимия или платен при придобиването на този актив ДДС по получени доставки (Решение от 8 март 2001 г. по дело Bakcsi, C-415/98, Recueil, стр. I-1831, точка 27). В този случай за използването на стоката за целите на икономическата дейност не следва да се прилага ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Bakcsi, посочено по-горе, точка 31).
- 56 Накрая, ако данъчнозадълженото лице реши да включи стоката в стопанските активи на своето предприятие само доколкото тя се използва ефективно за професионални цели, то частта от стоката извън тези стопанските активи не представлява част от имуществото на предприятието и следователно не попада в приложното поле на системата на ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Armbrrecht, посочено по-горе, точка 28).
- 57 Също следва да се уточни, че придобиването на стоката от данъчнозадълженото лице в това му качество е определящо за прилагането на системата на ДДС и следователно — на механизма на приспадане. Използването на стоката или намерението за нейното използване определят само обхвата на първоначалното приспадане, на което данъчнозадълженото лице има право (вж. в този смисъл Решение от 11 юли 1991 г. по дело Lennartz, C-97/90, Recueil, стр. I-3795, точка 15).
- 58 Въпросът дали данъчнозадълженото лице е придобило стоката в това си качество, тоест за целите на своята икономическа дейност по смисъла на член 9 от Директивата ДДС, е фактически и следва да се преценява с оглед на всички данни по случая, сред които са естеството на дадената стока и периодът, който е изтекъл от нейното придобиване до нейното използване за целите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл Решение по дело Bakcsi, посочено по-горе, точка 29).
- 59 Запитващата юрисдикция трябва при необходимост да прецени дали наетият по договор за лизинг автомобил е бил включен в имуществото на предприятието и да определи обхвата на правото на приспадане, което това предприятие може да ползва в хипотезата на частично включване на стоката в неговите стопански активи.

По възникването на правото на приспадане

- 60 Съгласно член 167 от Директивата ДДС правото на приспадане на ДДС възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.
- 61 Тази разпоредба следва да се разглежда в светлината на член 63 от директивата, съгласно който данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.
- 62 По силата на член 64 от посочената директива, когато наемът на автомобил се характеризира с предоставяне на услуги, които водят до последователни плащания, правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от тези плащания, и към същия момент следва да се има предвид наличието на пряка и непосредствена връзка между наетия автомобил и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.
- 63 Ако става дума за дълготраен актив, данъчнозадълженото лице, което го включва изцяло в имуществото на своето предприятие, има право на незабавно приспадане на ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе, точка 24, както и цитираната съдебна практика).

64 С оглед на изложените по-горе съображения член 168, буква а) от Директивата ДДС трябва да се тълкува в следния смисъл:

- счита се, че нает автомобил се използва за целите на облагаеми сделки на данъчнозадълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този автомобил и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, като правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка;
- счита се, че автомобил, който е нает по договор за лизинг и се счита за дълготраен актив, се използва за целите на облагаеми сделки, ако данъчнозадълженото лице в това си качество придобива този актив и го включва изцяло в имуществото на своето предприятие, като дължимият при придобиването ДДС подлежи изцяло и незабавно на приспадане, при което всяка употреба на този актив за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, се приравнява на възмездна доставка на услуги.

По втория и третия въпрос

65 С втория и третия въпрос запитващата юрисдикция цели по същество да се установи дали член 70, алинея 1, точка 2 от ЗДДС е съвместим с членове 168 и 176 от Директивата ДДС, доколкото допуска да се изключат от правото на приспадане стоки и услуги, които са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

66 Най-напред трябва да се напомни, че не е в компетентността на Съда в рамките на производство по член 267 ДФЕС да се произнася както по тълкуването на национални законови или подзаконовни разпоредби, така и по тяхната съвместимост с правото на Съюза. Независимо от това обаче той може да предостави на запитващата юрисдикция всички тълкувателни елементи, свързани с правото на Съюза, които да ѝ бъдат от полза при решаването на разглеждания правен проблем (вж. по-специално Решение от 21 септември 2000 г. по дело *Borawitz*, C-124/99, Recueil, стр. I-7293, точка 17 и Решение от 21 октомври 2010 г. по дело *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Сборник, стр. I-10385, точка 32).

67 При тези условия следва да се приеме, че с посочените въпроси запитващата юрисдикция цели да установи по същество дали членове 168 и 176 от Директивата ДДС допускат национална правна уредба, която предвижда да се изключат от правото на приспадане стоки и услуги, които са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

68 Във връзка с това следва да се посочи, че правото на приспадане е неразделна част от действащия механизъм на облагане с ДДС, то по принцип не може да се ограничава и се упражнява по отношение на всички данъци, начислени по получени облагаеми доставки (вж. Решение от 6 юли 1995 г. по дело *BP Supergaz*, C-62/93, Recueil, стр. I-1883, точка 18 и Решение от 13 март 2008 г. по дело *Securenta*, C-437/06, Сборник, стр. I-1597, точка 24).

69 От член 168, буква а) от Директивата ДДС и от съдебната практика, посочена в точка 43 и сл. от настоящото съдебно решение, следва, че съществуването на право на приспадане предполага данъчнозадълженото лице, което действа в това качество, да придобива стока или получава услуга, като ги използва за целите на своята икономическа дейност.

- 70 Разглежданото в главното производство национално законодателство изключва каквото и да е право на приспадане, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.
- 71 Подобно законодателство всъщност изключва правото на приспадане на ДДС, когато необходимите условия за съществуването на това право не са налице.
- 72 Следователно член 70, алинея 1 от ЗДДС не ограничава правото на приспадане по смисъла на член 176 от Директивата ДДС.
- 73 Въпреки това трябва да се уточни, че държава членка не може да отказва на данъчнозадължените лица, които са избрали да третират като стопански активи използваните едновременно за професионални и за лични цели дълготрайни активи, приспадането изцяло и незабавно на дължимия при придобиването на тези активи ДДС по получени доставки, на което те имат право съгласно припомнената в точка 63 от настоящото решение постоянна съдебна практика (вж. в този смисъл Решение по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе, точка 28).
- 74 Ето защо на втория и третия въпрос следва да се отговори, че членове 168 и 176 от Директивата ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда да се изключат от правото на приспадане стоки и услуги, които са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, ако определените като дълготраен актив стоки не са включени в имуществото на предприятието.

По петия и шестия въпрос

По допустимостта

- 75 Българското правителство и Комисията считат, че не е необходимо да се отговаря на петия и шестия въпрос, тъй като те се отнасят до хипотеза, която няма отношение към спора в главното производство.
- 76 В това отношение следва да се напомни, че в рамките на производство по член 267 ДФЕС, основано на ясно разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда, националният съд е компетентен да извърши всяка преценка на обстоятелствата по делото. Също така само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени предвид особеностите на делото както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, щом като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. по-специално Решение от 15 декември 1995 г. по дело Bosman, C-415/93, Recueil, стр. I-4921, точка 59 и Решение от 14 февруари 2008 г. по дело Varec, C-450/06, Сборник, стр. I-581, точка 23, както и цитираната съдебна практика).
- 77 Съдът също е приел обаче, че при изключителни обстоятелства той може да разгледа условията, при които е сезиран от националния съд, за да провери собствената си компетентност. Отказът да се произнесе по поставен от национална юрисдикция преюдициален въпрос е възможен само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е хипотетичен или още когато Съдът не разполага с необходимите фактически и правни

елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално Решение по дело *Bosman*, посочено по-горе, точка 61 и Решение по дело *Varec*, посочено по-горе, точка 24, както и цитираната съдебна практика).

- 78 Такъв е настоящият случай. От акта за преюдициално запитване всъщност не следва, че придобитите стоки са обслужвали неикономически по характер дейности, преди да бъдат предназначени за икономическа дейност, или че изобщо не са били използвани. Поради това разглежданата в тези въпроси хипотеза няма никакво отношение към предмета на спора в главното производство.
- 79 Следователно петият и шестият въпрос трябва да се обявят за недопустими.

По съдебните разноски

- 80 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:

- 1) **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 следния смисъл:**
 - **счита се, че нает автомобил се използва за целите на облагаеми сделки на данъчнозадълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този автомобил и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, като правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка,**
 - **счита се, че автомобил, който е нает по договор за лизинг и се счита за дълготраен актив, се използва за целите на облагаеми сделки, ако данъчнозадълженото лице в това си качество придобива този актив и го включва изцяло в имуществото на своето предприятие, като дължимият при придобиването данък върху добавената стойност подлежи изцяло и незабавно на приспадане, при което всяка употреба на този актив за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, се приравнява на възмездна доставка на услуги.**
- 2) **Членове 168 и 176 от Директива 2006/112 допускат национална правна уредба, която предвижда да се изключат от правото на приспадане стоки и услуги, които са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, ако определените като дълготраен актив стоки не са включени в имуществото на предприятието.**

Подписи