



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

J. КОКОТТ

представено на 6 април 2017 година<sup>1</sup>

Дело C-132/16

**Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София  
срещу  
„Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс“ ЕООД**

**(Преюдициално запитване, отправено от Върховен административен съд на Република  
България)**

„Преюдициално запитване — Законодателство в областта на ДДС — Приспадане на данъка — Безвъзмездна доставка на услуги в полза на общинската инфраструктура — Връзка с икономическата дейност на данъчнозадълженото лице — Икономическо предназначение спрямо връзка на обусловеност — Осчетоводяване на разходите като общи разходи“

### I. Въведение

1. Колко тясна или колко широка трябва да е от гледна точка на правото в областта на ДДС връзката между разходите, върху които е начислен данък върху добавената стойност, които даден предприемач понася, за да реализира приходи, и облагаемите му сделки, за да е възможно приспадане на платения по получени доставки данък? Достатъчно ли е за тази цел разходите да са били полезни и необходими за целите на предприятието? Достатъчно ли е само да е налице *обусловеност* на разходите от планираните приходи или разходите трябва да бъдат пряка и *непосредствена връзка* с подлежащите на облагане с ДДС приходи на предприятието?

2. Достатъчно ли е например дадено предприятие да възложи реконструкцията на канализационната инфраструктура, общинска собственост, за да получи строителни разрешения за сградата си, която за в бъдеще ще бъде предмет на облагаеми с ДДС доставки по отдаване под наем? Или разходите по реконструкцията трябва да бъдат пряко и непосредствено отнесени към определени сделки на предприятието? В последната хипотеза приспадането на данъка по получени доставки от предприятието по отношение на разходите по реконструкцията зависи от преценката на доставката, извършена за общината. Всъщност предприятието доставя услугата по реконструкция пряко и непосредствено на общината във функцията ѝ на управление по пречистването на отпадъчните води.

3. Съдът трябва да разгледа тези принципни въпроси в рамките на настоящото преюдициално производство. При отговора следва да се вземе предвид и постановеното неотдавна решение на Съда по дело *Sveda*<sup>2</sup>. В държавите членки това решение създава известна несигурност относно обхвата на приспадането на данъка. Сега в рамките на настоящото производство на Съда се дава възможност да уточни направените в това решение констатации.

<sup>1</sup> Език на оригиналния текст: немски.

<sup>2</sup> Решение от 22 октомври 2015 г., *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712).

## II. Правна уредба

### 1. Правото на Съюза

4. Приложимата по настоящото дело правна уредба се съдържа в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност<sup>3</sup> (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), като член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС предвижда:

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

а) [...]

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

5. Член 168 от Директивата за ДДС се отнася до приспадането на данъка:

„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. Член 176, втора алинея предвижда преходен режим:

„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“.

### 2. Националното право

7. Член 69 от Закона за данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ЗДДС“) гласи:

„(1) 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“.

8. Член 70 от ЗДДС:

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

3 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

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

### III. Спорът в главното производство

9. „Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс“ ЕООД (наричано по-нататък „Ибердрола“) е собственик на поземлени имоти, върху които е планирано да се изгради курортен комплекс. Комплексът е предназначен за извършването на облагаеми с ДДС доставки по отдаване под наем. Съвързането на комплекса към съществуващата канално-помпена станция, общинска собственост, изисква основна реконструкция на канално-помпената станция. Без извършването на съответни строително-монтажни работи също така не е възможно станцията да поеме отпадните води от канализацията на планираните обекти на Ибердрола. Тогава Ибердрола и общината сключват договор, по силата който Ибердрола поема задължението да извърши доставката на строително-монтажните работи по общинската канализационна инфраструктура на собствени разходи, като реконструкцията е извършена от строителен предприемач по възлагане от Ибердрола.

10. След извършването на строително-монтажните работи по общинската канално-помпена инсталация обектите в комплекса, представляващ ваканционно селище, са изградени и са могли да бъдат свързани с въпросната станция. Ибердрола приспада данъчния кредит по отношение на възникналите разходи. Националният орган обаче отказва да му признае право на приспадане на данъчен кредит на основание член 70, алинея 1, точка 2 от ЗДС. Ибердрола обжалва този акт пред административния съд.

11. Административният съд приема, че като извършва реконструкцията на помпената станция, Ибердрола е извършило безвъзмездна доставка на услуги за общината, но че тези услуги са предназначени за икономическата дейност на Ибердрола (отдаване под наем на ваканционния комплекс). Според административния съд този извод се налага, тъй като едва в резултат на реконструкцията на общинската помпена станция е възможно ваканционният комплекс да се използва по предназначение.

12. Административният съд приема, че за да се признае право на приспадане на данъчния кредит по фактурата, издадена от строителния предприемач, е необходимо посочените във фактурата разходи да са част от общите разходи на Ибердрола и да са елемент, формиращ цената на извършените от него доставки. Във възложена от съда на вещо лице експертиза се дава заключение, че разходите са взети предвид в счетоводната отчетност като разходи по изпълнението на проекта за ваканционния комплекс. Според административния съд с това било установено включването им в разходите по изграждането на строителните обекти в имотите на дружеството и връзката им с икономическата дейност на Ибердрола.

13. С оглед на тези съображения административният съд отменя ревизионния акт и ревизионния акт за поправка. Пред Върховния административен съд на Република България е образувано производство по касационна жалба срещу посоченото съдебно решение за отмяна. Върховният административен съд решава да спре производството и да отправи преюдициално запитване.

#### IV. Производството пред Съда

14. Сезираният със спора Върховен административен съд на Република България отправя до Съда следните въпроси:

- „1. Член 26, параграф 1, буква б), член 168, буква а) и член 176 от Директива 2006/112 допускат ли национална правна норма като член 70, алинея 1, точка 2 от ЗДДС, която ограничава правото на приспадане на данъчен кредит по доставка на услуги за изграждане или подобряване на обект, собственост на трето лице, от които се ползват както получателят на доставката, така и третото лице, само защото третото лице получава резултата от услугите безвъзмездно, без оглед на факта, че услугите ще се използват в икономическата дейност на получателя — данъчнозадължено лице?
2. Член 26, параграф 1, буква б), член 168, буква а) и член 176 от Директива 2006/112 допускат ли данъчна практика, според която не се признава право на приспадане на данъчен кредит по доставка на услуги, разходите за които са осчетоводени като част от общите разходи на данъчнозадълженото лице по съображения, че са направени за изграждане или подобряване на обект, чужда собственост, без да се отчита фактът, че обектът ще се използва и от получателя по доставката на строителните услуги в икономическата му дейност?“.

15. В производството пред Съда писмени становища по тези въпроси представят Ибердрола, Република България и Европейската комисия. Наред с тях в съдебното заседание на 24 ноември 2016 г. взема участие и българската данъчна администрация.

#### V. Правен анализ

##### 1. По приложимостта на т.нар. клауза „standstill“ по член 176 от Директивата за ДДС

16. В самото начало следва да се изясни дали с оглед на предоставената в член 176, втора алинея от Директивата за ДДС възможност да се запазят в сила национални изключения от правото на приспадане на ДДС е изключено член 70 от ЗДДС сам по себе си да нарушава Директивата за ДДС. Тази разпоредба е приета именно към датата на присъединяването<sup>4</sup>.

17. Предвидената в член 176, втора алинея от Директива 2006/112 клауза „standstill“ не допуска обаче нова държава членка при приемането ѝ в Европейския съюз да измени вътрешното си законодателство така, че да го отдалечи от целите на тази директива. Всъщност изменение в този смисъл би било в противоречие със самия дух на тази клауза<sup>5</sup>. Следователно в главното производство задача на запитващата юрисдикция, която е единствено компетентна да тълкува своето национално право, е да преценява дали с въвеждането на член 70 от ЗДДС е запазено в сила съществуващо до този момент ограничение или е изменено правното положение<sup>6</sup>. Като се има предвид, че с оглед на изложените факти по делото няма основание да се приеме, че е налице първата хипотеза, по-нататък ще се счита, че в случая член 176, втора алинея от Директивата за ДДС не е релевантен.

4 Вж. решение от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС Марица Изток I (C-124/12, EU:C:2013:488, т. 5).

5 Вж. решение от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС Марица Изток I (C-124/12, EU:C:2013:488, т. 43).

6 В този смисъл е и решение от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС Марица Изток I (C-124/12, EU:C:2013:488, т. 47).

## 2. По преюдициалните въпроси

18. Поставените от запитващата юрисдикция два въпроса се отнасят по същество до същата проблематика. Става въпрос да се определи дали Директивата за ДДС изисква да е налице право на приспадане на ДДС по получени доставки и когато, макар получената доставка на услуга (в случая реконструкцията) да има връзка с облагаемите извършени доставки на услуги (в случая отдаването под наем), тази доставка на услуга непосредствено се извършва обаче безвъзмездно в полза на трето лице (в случая общината). Този проблем възниква по-конкретно когато общината използва услугата за собствени цели под формата на пречистването на общинските отпадъчни води.

19. С първия си въпрос юрисдикцията иска да се установи дали Директивата за ДДС допуска предвидената в това отношение национална правна уредба. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали Директивата за ДДС допуска данъчна практика във връзка с този проблем, при която освен това трябва да се вземе предвид и начинът на „осчетоводяване“. По същество обаче двата въпроса са толкова тясно свързани, че може да им бъде даден общ отговор.

20. При това положение първо ще бъде разгледан въпросът за ирелевантността на конкретното „осчетоводяване“ (по този въпрос вж. т. 1), за да може след това да се разгледат условията за приспадане на платения по получени доставки данък (по този въпрос вж. т. 2). Във връзка с това най-напред ще се посочи *предимството на прякото предназначение* на дадена получена доставка за целите на дадена извършена доставка пред наличието на широка връзка на обусловеност (по този въпрос вж. т. 2, букви а) и б). Това предимство вече е възприето в практиката на Съда (по този въпрос вж. т. 2, буква в). Разгледано по-задълбочено, решение Sveda<sup>7</sup> не опровергава тази теза (по този въпрос вж. т. 2, буква г). Накрая ще се спра на взаимовръзката между данъчното облагане на безвъзмездните доставки на услуги (член 26 от Директивата за ДДС) и приспадането на платения ДДС по получени доставки (член 168 от Директивата за ДДС), която е от определящо значение по настоящото дело (по този въпрос вж. т. 2, буква д).

### 1. Ирелевантност на начина на осчетоводяване

21. В самото начало следва да се отбележи, че обратно на изтъкнатото от Ибердрола в съдебното заседание и от Комисията в писменото ѝ становище, поради присъщата му система правото в областта на ДДС не може да зависи от начина на определено осчетоводяване от страна на данъчнозадълженото лице.

22. За разлика от правото в областта на типичното подоходно облагане, правото на Съюза в областта на ДДС не предвижда данъчно облагане на промените в имуществото (т.е. на капиталови печалби), а се основава само на извършването на дейности. Това следва от текста на членове 2 („сделки“), 9 („икономическа дейност“) 13 („дейности [...] се извършват“) и от член 168 от Директивата за ДДС („стоки [...] се използват“). Следвайки тази логика, в правото в областта на ДДС изобщо не съществува задължение за изготвяне на счетоводен баланс (осчетоводяване). Размерът на задължението за плащане на ДДС също не се изчислява на базата на съпоставяне на имуществото на различни дати (т.нар. счетоводна отчетност на база принципа на начисляването), а на базата на разходите на трето лице за извършването на доставка на стоки или услуги.

<sup>7</sup> Решение от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

23. След като обаче съпоставянето на имуществото е ирелевантно в правото в областта на ДДС, тогава и начинът на осчетоводяването на извършени сделки не позволява да се заключи за наличието на право съгласно правото в областта на ДДС (в случая право на приспадане на платения ДДС по получени доставки). Нещо повече, обвързването с индивидуалното осчетоводяване би означавало преценката от гледна точка на правото в областта на ДДС фактически да зависи от волята на данъчнозадълженото лице. Трудно можем да си представим, че такова положение е правилно. Поради това и член 167 и сл. от Директивата за ДДС по никакъв начин не визират като предпоставка счетоводното третиране от страна на данъчнозадълженото лице. По-конкретно формалностите, предвидени в член 178 от Директивата за ДДС, не препращат към счетоводното право за целите на приспадане. Следователно на въпроса, който трябва да се разреши по настоящото дело, следва да се отговори без оглед на начина на осчетоводяването от страна на данъчнозадълженото лице съгласно съответното национално счетоводно право.

24. Освен това именно даденото от Съда тълкуване на член 26 от Директивата за ДДС показва, че трябва да е възможно съществуването на разходи за нуждите на икономическата дейност, които (по-конкретно и от счетоводна гледна точка) представляват общи разходи на данъчнозадълженото лице, но при все това не поражда право на приспадане. В това отношение става въпрос за разходи за т. нар. неикономически, но не различни от икономическата дейност цели<sup>8</sup> (по този въпрос вж. подробно изложеното по-долу в т. 48 и сл.).

## **2. Условия за приспадане на платения по получени доставки данък**

25. Противно на твърдяното от Ибердрола и от Комисията, наличието само на причинно-следствена връзка на обусловеност между получените доставки и извършените за целите на икономическата дейност доставки не е достатъчно, за да е налице право на приспадане на данъка съгласно член 168 от Директивата за ДДС. Във всеки случай това важи в хипотезата, в която е възможно получената доставка да е пряко предназначена за целите на освободена или необлагаема извършена доставка. В тази хипотеза наличието на икономическо *предназначение* има предимство пред наличието на икономическа *обусловеност*. Възприетата от Ибердрола и от Комисията обратна позиция се основава на недопустимо смесване на правото в областта на подоходното облагане и правото в областта на ДДС.

### **1) Текстът на член 168 от Директивата за ДДС**

26. Предимството на наличието на такова предназначение пред наличието само на обусловеност следва от самия текст на член 168 от Директивата за ДДС. В тази разпоредба се съдържа формулировката, че данъчнозадълженото лице има право на приспадане, „доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите [му] сделки“. В Директивата за ДДС не се говори за това предприятието да е обусловило придобиването на получените доставки в рамките на причинно-следствена връзка с неговата икономическа дейност. Напротив, изисква се да е налице определено *използване* от страна на предприятието.

27. В това се състои разликата, наред с останалото, между правото в областта на ДДС и правото в областта на подоходното облагане на държавите членки. В правото в областта на подоходното облагане, което предвижда облагане на потока от доходи или на генерирането на капиталови печалби, приспадането на разходите от данъчната основа (т. нар. приспадане на оперативни

<sup>8</sup> В това отношение вж. практиката на Съда в решенията от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 44 и 70), от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, т. 28), и от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 24).

разходи) несъмнено може да се извършва в съответствие с принципа на обусловеност, за да се постигне съразмерно облагане според съответната платежоспособност. В тази хипотеза наличието на причинно-следствена връзка между разходи, т.е. наличието само на обусловеност, и генерирането на доходи само по себе си може да бъде достатъчно.

28. Правото в областта на ДДС обаче има за цел правилното облагане на потребителя. Поради това понятието за използване, обратно на възприетото от Комисията тълкуване, е по-тясно от понятието за обусловеност. Възприетото от Комисията тълкуване многократно би имало за последица крайно потребление, което не е обложено с данък. Това противоречи на концепцията на данъка върху добавената стойност като общ данък върху потреблението, който по принцип обхваща всички стоки и услуги.

29. Рискът от потребление, което не е обложено с данък, се проявява, когато например рехабилитацията на общински площадки за игра се поставя като условие за издаването на строителни разрешения за други жилищни сгради в общината. В тази хипотеза получателят и „ползвателят“ на услуги по рехабилитация би била общината в рамките на упражняването на публичната ѝ власт. Наличието на право на приспадане на платения по получени доставки ДДС на инвеститора вследствие на преценка, основана само на причинно-следствена връзка, би намалило приходите от ДДС и би позволило на получателя (в примера общината) да се възползва от крайно потребление, необложено с данък в противоречие със системата. Всъщност случаят не би бил такъв, ако самата община възложи рехабилитацията.

## **2) Смисълът и целта на приспадането на данъка**

30. Освен това в правото в областта на ДДС приспадането на платения по получени доставки ДДС изпълнява функция, различна от функцията, която приспадането на оперативните разходи изпълнява в правото в областта на подоходното облагане. Чрез механизма на приспадане на данъка в рамките на облагането на всички фази от търговския обмен се избягва многократното облагане (кумулиране на данъка). С този механизъм се осигурява постигането на целта на системата на ДДС да се обложи единствено крайният потребител<sup>9</sup>, а данъчнозадълженото лице (предприемачът) не понася тежестта от него (принцип на неутралността). В областта на ДДС доставчикът като данъчнозадължено лице само събира данъка за сметка на държавата на всички фази<sup>10</sup>.

31. За да може да събира данъка, по принцип<sup>11</sup> данъчнозадълженото лице трябва да извършва облагаеми сделки. Това следва по-конкретно и от член 168 от Директивата за ДДС („за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице“). При това положение е от определящо значение дали получената доставка се включва в подлежащи на облагане или освободени, съответно необлагаеми доставки за потребителите. Следователно приспадането на платения данък върху получените доставки е свързано със събирането на данъка върху извършените доставки<sup>12</sup>. Тази връзка обаче не може да се осъществи посредством някаква неясна идея за обусловеност, а само според предназначението на получената доставка за целите на определени извършени доставки. Тази необходима връзка обаче липсва, когато получените доставки се използват пряко за извършването на освободени или необлагаеми доставки.

9 Решения от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19), и от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34), както и определение от 9 декември 2011 г., Connoisseur Belgium (C-69/11, непубликувано, EU:C:2011:825, т. 21).

10 Решения от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25), и от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21).

11 Изключения са предвидени в член 169 от Директивата за ДДС по отношение на сделки, които по същество са трансгранични, с цел да се предотвратят конкурентните неизгоди за предприятията износители.

12 Така изрично решение от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 24).

**3) Практика на Съда относно връзката между получена доставка и извършена за целите на икономическата дейност доставка**

32. В този ред на мисли съгласно постоянната съдебна практика<sup>13</sup> дадена получена доставка се използва за целите на облагаемите сделки само ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

33. Съгласно по-новата практика на Съда критерият, изведен от използването на стоката или услугата за целите на сделки, попадащи в икономическата дейност на предприятието, е различен дори според това дали става дума за получаването на услуга, или за придобиването на дълготраен актив<sup>14</sup>.

34. При сделка, състояща се в получаването на услуга, каквато е реконструкцията на строителен обект, 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<sup>15</sup>.

35. Съдът обаче установява изключение от това правило. Дори *при липса* на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, данъчнозадълженото лице има 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. Тогава разходите от този вид имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице<sup>16</sup>.

36. В основата на тази съдебна практика е обстоятелството, че в тези случаи данъчнозадълженото лице действа в качеството на „потребител“ на доставките, разходите за които той понася. Това означава, че при липса на други критерии размерът на освобождаването от тежестта на ДДС трябва да се изчислява според цялостната му икономическа дейност. Ако обаче съществува пряка връзка с определена извършена доставка, то тогава възприемането на тази извършена доставка като критерий е по-точният метод за определяне на размера на правото на приспадане. По-точният метод има предимство пред общата преценка на съвкупния оборот.

13 Вж. само решения от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 44 и сл.), от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, т. 28), от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 24), от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 27), и от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 57).

14 Решение от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 45).

15 Решения от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 46) и от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 57 и цитираната съдебна практика).

16 Решения от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 47), от 6 септември 2012 г., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 37), от 8 февруари 2007 г., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, т. 24), и от 29 октомври 2009 г., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 58 и цитираната съдебна практика).



37. Следователно *при наличие* на пряка и непосредствена връзка с извършена доставка, която поради липса на икономическа дейност не попада в приложното поле на данъка, не съществува право на приспадане на данъка, нещо, което Съдът многократно е постановявал<sup>17</sup>. Това важи и когато предприемачът получава услуга с цел непряко да подпомогне цялостната си икономическа дейност, пораждаща право на приспадане. Това е така, тъй като крайната цел на данъчнозадълженото лице е без значение<sup>18</sup>. Следователно само икономическата мотивация на данъчнозадълженото лице не може да бъде достатъчна.

38. В този смисъл Съдът също уточнява, че фактът, че дадена доставка на услуга е „необходимо условие“ за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, сам по себе си не изключва възможността доставката да се извършва в полза на лични цели на трето лице. Наличието на „непряка връзка“ само по себе си не е основание за приравняването на безвъзмездна доставка на услуги на възмездна доставка на услуги<sup>19</sup>, която в този случай ще породи право на приспадане.

39. С това практиката на Съда потвърждава, че само наличието на причинно-следствена връзка на обусловеност между облагаемите извършени доставки и получената доставка само по себе си по принцип не може да е достатъчно, за да се предостави право на приспадане.

40. Следователно, обратно на становището на Комисията, в настоящия случай не може да е от определящо значение въпросът дали реконструкцията на общинската инфраструктура е била предпоставка за реализирането на строителния проект. Предопределящата цел (т.е. мотивът) на тази реконструкция на инфраструктурни съоръжения, чужда собственост, също е без значение.

41. Напротив, от определящо значение е въпросът кой — данъчнозадълженото лице или трето лице — ефективно използва услугите по получената доставка и дали това води до необложено с данък крайно потребление. В конкретния случай само общината използва пряко строителните услуги за целите на пречистването на отпадните води<sup>20</sup>. Общината поддържа и стопанисва реконструираната вече инфраструктура<sup>21</sup>.

42. Всичко друго би противоречало на принципа на неутралност, тъй като реконструкцията на общинската инфраструктура чрез включването на готов да строи инвеститор не би била обложена с ДДС, докато реконструкцията от общината с данъчни средства би подлежала на облагане с ДДС. Следователно от определящо значение може да е не мотивацията на инвеститора, а единствено третирането на извършената доставка за общината от гледна точка на правото в областта на ДДС (по този въпрос вж. по-долу т. 48 и сл.).

17 Решения от 13 март 2008 г., *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 30) и от 29 октомври 2009 г., *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 59 и цитираната съдебна практика).

18 Решения от 6 април 1995 г., *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, т. 19), от 8 юни 2000 г., *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, т. 20), от 6 септември 2012 г., *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 38), и от 22 февруари 2001 г., *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, т. 25).

19 Така изрично решение от 16 февруари 2012 г., *ЕОН Асет Мениджмънт* (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 51); вж. в този смисъл решение от 16 октомври 1997 г., *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 27).

20 По това настоящият случай ясно се различава от посочения в съдебното заседание от Комисията пример с предоставящия таксиметрови услуги предприемач, който монтира съоръжения в предоставеното му за ползване (чужда собственост) такси. В последния случай предоставящият таксиметрови услуги предприемач използва вградените съоръжения. Следователно и той има право на приспадане само по отношение на вградените съоръжения. Обикновено той разполага и с принципната възможност отново да демонтира вградените съоръжения при връщането на таксито, ако не му бъде възстановена стойността на вградените съоръжения. Настоящият случай обаче изобщо не е такъв.

21 С оглед на това в Германия съществува постоянна съдебна практика, според която изграждането на инфраструктурни съоръжения в полза на обществеността (съответно на държавата) не води до пораждането на право на приспадане на инвеститора, дори и инвеститорът да може едва по този начин да реализира облагаемия си строителен проект. В тази връзка вж. решенията на ВФН [*Bundesfinanzhof*, Федерален финансов съд] от 13 януари 2011 г. (V R 12/08, BStBl. II 2012, стр. 61), от 20 декември 2005 г. (V R 14/04, BStBl. II 2012, стр. 424) и от 9 ноември 2006 г. (V R 9/04, BStBl. II 2007, стр. 285).

#### 4) Разграничаване от решението на Съда по дело Sveda

43. Анализирани по-задълбочено, този извод не се опровергава и от решение Sveda<sup>22</sup> от 2015 г. Действително и в разглеждания по това дело случай е изградено инфраструктурно съоръжение под формата на пътека за пешеходен туризъм, предназначено да се предостави безвъзмездно на разположение на трети лица. По това дело Съдът приема, че е налице непосредствена връзка с бъдещата икономическа дейност на данъчнозадълженото лице<sup>23</sup>.

44. Двата случая обаче не са сравними, както счита българското правителство и противно на изтъкнатото от Ибердрола в съдебното заседание. От една страна, по дело Sveda е съмнително дали данъчнозадълженото лице предоставя пътеката за пешеходен туризъм действително безвъзмездно на разположение на трети лица, при положение че за *това* е платена държавна субсидия. Съдът обаче не разглежда по-подробно последния въпрос.

45. От друга страна, пътеката за пешеходен туризъм се използва от самото данъчнозадължено лице за извършване на собствената му икономическа дейност по продажби. Включването на независимо трето лице, а именно общината, преследваща с получените доставки на услуги собствени цели, свързани с водоснабдяването, отличава този случай от случая по дело Sveda. Непротивопоставянето на използването на пътеката за целите на собствената дейност (подобно на случая по дело Sevda) не представлява независима доставка за трето лице, а само част от облагаемите сделки по продажба<sup>24</sup>.

46. Безвъзмездната реконструкция на инфраструктурата на трето лице обаче не представлява зависима съпътстваща доставка по отношение на планираните облагаеми доставки на услуги по отдаването под наем. Една доставка може да се разглежда като зависима съпътстваща доставка, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а само начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга<sup>25</sup>. Не може обаче да се твърди, че реконструкцията на съоръжения, чужда собственост, в ползва на общината или че пречистването на отпадните води от общината само щели да допълнят доставките на услуги по отдаване под наем, извършвани от Ибердрола за клиентите му.

47. В настоящия случай Ибердрола не използва, за разлика от случая по дело Sveda, реконструираната инфраструктура в рамките на сделките си по отдаване под наем. Тези сделки не зависят от пречистването на отпадните води от общината. Наличието на достатъчна общинска инфраструктура е само предпоставка за изграждането на ваканционния комплекс, който след това ще се използва за целите на сделките по отдаване под наем. Следователно, за разлика от случая по дело Sveda, не може да се каже, че липсва пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка (получаване на услугите по реконструкция) и извършена доставка (предоставянето на общината на услуги по реконструкция).

#### 5) Връзка с член 26 от Директивата за ДДС

48. С оглед на гореизложеното е безспорно, че доставката на услугата по реконструкция следва пряко да се отнесе към доставката за общината. Следователно от определящо значение е само въпросът дали тази доставка е извършена възмездно и в качеството на подлежаща на облагане съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, или е извършена безвъзмездно, но при все това в качеството на облагаема (и подлежаща на облагане) съгласно член 26,

22 Решение от 22 октомври 2015 г. (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Решение от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, т. 35).

24 Поради тази причина безспорно е налице право на приспадане на платения ДДС за рехабилитацията на паркинг за клиенти, собственост на дадено предприятие, дори и клиентите да използват този паркинг преди всичко безплатно.

25 Вж. решения от 27 септември 2012 г., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, т. 17 и цитираната съдебна практика) и от 16 април 2015 г., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, т. 31).

параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС. Само в тези хипотези би било възможно да се приспадне платеният от Ибердрола данък по получени доставки. С оглед на това следва обаче да се посочи, че е изключено да се приспадне платеният ДДС по получени доставки по отношение на разходи, които възникват за неподлежащи на облагане с ДДС дейности<sup>26</sup>.

49. Дали в конкретния случай действително е налице безвъзмездна доставка на услуги, е въпрос, по който трябва да се произнесе националният съд, което той очевидно приема. По този въпрос обаче съществуват известни съмнения с оглед на изложените факти по делото. Ако едва разрешената от общината на договорна основа реконструкция на общински съоръжения позволява на инвеститора да реализира строителен проект, тогава с това разрешение общината предоставя конкретно на инвеститора съответно предимство, което най-малкото по размер съответства на поетите разходи по реконструкцията.

50. В това отношение може да се счита, че дадено предприятие рядко предоставя нещо на чуждо трето лице, ако не очаква от това трето лице съответно предимство. В случая това би била възможността да получи строителното разрешение. Така погледнато, би била налице *възмездна* доставка, която, макар да поражда право на приспадане, поражда обаче и данъчно задължение в същия размер по отношение на възмездната реконструкция.

51. Ако обаче действително е налице *безвъзмездна* доставка на услуги, следва да се определи дали тази доставка подлежи на облагане съгласно член 26 от Директивата за ДДС. Несъмнено практиката на Съда относно т. нар. право на избор за включване в имуществото на предприятието<sup>27</sup> предоставя възможности за пълно приспадане на платения по получени доставки ДДС независимо от използването на стоките отчасти за лични цели. Първо, съмнително е обаче дали тази съдебна практика обхваща и услуги<sup>28</sup>. Второ, под въпрос е също дали в случая на юридически лица изобщо би било възможно да е налице използване за „лични цели“<sup>29</sup>. При всички положения в настоящия случай не е налице използване за такива цели.

52. При положение че в настоящия случай безвъзмездната реконструкция не е извършена за цели, различни от икономическата дейност, член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС също не води до възникването на данъчно задължение. Следователно разходите по реконструкцията не са в непосредствена връзка с облагаемите сделки, а са в непосредствена връзка с необлагаемите сделки (по безвъзмездната реконструкция в полза на общината). Поради това и данъкът върху добавената стойност, платен по получени доставки, не подлежи на приспадане.

26 Решения от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 44 и 70), от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, т. 28), и от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, т. 24).

27 Решение от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 17), потвърдено в решение от 4 октомври 1995 г., Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, т. 20).

28 По този въпрос съществуват съмнения, тъй като услугите не могат да бъдат „включени“ в имуществото на което и да било предприятие и освен това, за разлика от стоките, по принцип веднага подлежат на потребление, поради което няма основание за разпределено във времето заплащане на ДДС впоследствие (данъчен кредит).

29 В това отношение Съдът говори за цели, различни от икономическата дейност. Вж. решения от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 74 in fine), от 23 април 2009 г., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, т. 39) и от 11 юли 1991 г., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 26).

## VI. Заключение

53. С оглед на гореизложеното предлагам да се отговори общо на двата преюдициални въпроса, отправени от Върховния административен съд на Република България, по следния начин:

„Член 26, параграф 1, буква б), член 168, буква а) и член 176 от Директивата за ДДС следва да се тълкуват в смисъл, че не допускат приспадането на данъчен кредит по доставка на услуги, които се предоставят непосредствено на трето лице за неговите собствени цели, дори и да са мотивирани със съображения, свързани с икономическата дейност на предприятието. Това важи независимо от избора от данъчнозадълженото лице начин на осчетоводяване в съответствие с националното право. С оглед на това посочените разпоредби допускат национална разпоредба като член 70, алинея 1, точка 2 от ЗДДС и съответната национална административна практика в това отношение“.