



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

14 септември 2017 година \*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 26, параграф 1, буква б) и членове 168 и 176 — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Услуги за изграждане или подобряване на обект, собственост на трето лице — Използване на услугите от третото лице и от данъчнозадълженото лице — Безвъзмездна доставка на услугата в полза на третото лице — Осчетоводяване на разходите за извършените услуги като част от общите разходи на данъчнозадълженото лице — Установяване на наличието на пряка и непосредствена връзка с икономическата дейност на данъчнозадълженото лице“

По дело C-132/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Върховен административен съд (България) с акт от 8 декември 2015 г., постъпил в Съда на 1 март 2016 г., в рамките на производство по дело

**Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – София**

срещу

**„Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс“ ЕООД,**

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, E. Regan, Ал. Арабаджиев, C.G. Fernlund (докладчик) и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: R. Schiano, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание на 1 декември 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за **Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София, от И. Кирова, в качеството на представител,**
- за **„Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс“ ЕООД, от Т. Тодорова и З. Наумов, адвокати,**

\* Език на производството: български.

- за българското правителство, от М. Георгиева и Е. Петранова, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, Г. Колева и Д. Русанов, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание на 6 април 2017 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 26, параграф 1 и членове 168 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, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).
- 2 Запитването е отправено в рамките на съдебен спор между Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София (България), от една страна, и „Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс“ ЕООД (наричано по-нататък „Ибердрола“), от друга страна, във връзка със съставени на дружеството два ревизионни акта относно правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен за получени доставки.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 26 от Директива 2006/112 предвижда:
  - „1. Всяка от следните сделки се третира като възмездна доставка на услуги:
    - [...]
    - б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди 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“.
- 4 Член 168 от тази директива гласи:
  - „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;

[...]“.

5 Член 176 от посочената директива 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 [...] или в случаите на държавите членки, които са се присъединили след тази дата — към датата на тяхното присъединяване“.

**Българската правна уредба**

6 Член 68 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г.), в редакцията, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „ЗДДС“), предвижда в параграф 1:

„Данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за:

1) получени от него стоки или услуги по облагаема доставка;

[...]“.

7 Съгласно член 69, параграф 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.

[...]“.

8 Член 70 от ЗДДС гласи:

„1. 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;

[...]“.

**Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

9 На Община Царево (България), в качеството ѝ на възложител, е издадено разрешение за строеж за реконструкцията на канално-помпена станция, обслужваща намиращо се на територията ѝ ваканционно селище.

- 10 Ибердрола е частен инвеститор, придобил множество поземлени имоти в това ваканционно селище с намерението да построи сгради с около 300 апартамента, предназначени за сезонно обитаване. Издадени са и разрешения за строителство за зони за обществено обслужване, паркоместа и външни обекти.
- 11 Ибердрола сключва договор с Община Царево относно реконструкцията на канално-помпената станция чрез изграждане или подобряване, като е възложило тези дейности на трето дружество.
- 12 След приключването на строителните работи сградите, които Ибердрола е предвидило да построи във ваканционното селище, ще могат да бъдат свързани към канално-помпената станция. Върховният административен съд (България) се позовава на заключението на вещо лице, според което това свързване би било невъзможно без реконструкцията на съществуващата станция поради недостатъчния ѝ капацитет.
- 13 Посочените във фактурата разходи за реконструкцията на канално-помпената станция са отразени в счетоводството на Ибердрола по сметка „Разходи за бъдещи периоди“ като разходи за придобиване на дълготрайни материални активи, а в отчета на приходите и разходите — като материални запаси за 2009 г. и 2010 г. Според вещото лице е налице връзка между посочените във фактурата доставки и стоките и услугите, които Ибердрола трябва да достави след изграждането на разрешените сгради в имотите му.
- 14 Данъчната администрация приема, че Ибердрола не може да приспадне платения ДДС по получени доставки в размер на 147 635 BGN (български лева) (около 74 284 EUR), поради което му съставя ревизионен акт и ревизионен акт за поправка.
- 15 Административен съд София–град обаче отменя тези актове. Той приема, че Община Царево е получила безвъзмездна доставка на услуги, състояща се в строителни работи във връзка с реконструкцията на канално-помпената станция. Все пак той счита, че безвъзмездността на доставката не е основание за прилагане на член 70, параграф 1, точка 2 от ЗДДС, тъй като строителните работи са били използвани в рамките на икономическата дейност на Ибердрола, а именно свързването с канално-помпената станция на сградите, за които е било издадено разрешение за строеж. Според Административния съд, за да бъде признато право на приспадане на платения ДДС за получени доставки на услуги, е необходимо направените за тях разходи да са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице и да са елемент, формиращ цената на тези услуги. Без значение било, че извършените работи се отнасят за имот, който е общинска собственост.
- 16 Запитващата юрисдикция посочва две решения на Съда, постановени по дела, свързани също с прилагането на член 70, параграф 2 от ЗДДС, а именно решения от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт (С-118/11, EU:C:2012:97), и от 22 март 2012 г., Клуб (С-153/11, EU:C:2012:163). Запитващата юрисдикция посочва обаче, че тези решения са довели до противоречиви тълкувания в практиката на националните съдилища.
- 17 Според някои съдилища наред с факта, че строителните работи са били извършени безвъзмездно, обстоятелството, че обектът е общинска собственост и следователно не е част от активите на предприятието, е пречка за приспадане на платения ДДС за получени доставки. Според други обаче поради осчетоводяването на разходите за строителните работи като част от общите разходи на предприятието и използването на канално-помпената станция в рамките на икономическата дейност на предприятието възниква право на приспадане.
- 18 Освен това запитващата юрисдикция посочва, че съгласно разглежданата в главното производство национална разпоредба обстоятелството, че дадена доставка на услуги е извършена безвъзмездно, само по себе си е достатъчно, за да се откаже право на приспадане на платения ДДС за получени доставки и следователно независимо от факта дали разглежданите

услуги са използвани в рамките на икономическата дейност на получателя на тези услуги или за цели, различни от икономическата му дейност. Запитващата юрисдикция подчертава обаче разликата спрямо член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, който поставя отказа за приспадане в зависимост от кумулативното условие доставката на услуги да е била безвъзмездна и да е била използвана за цели, различни от икономическата дейност на предприятието.

19 При тези обстоятелства Върховният административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Член 26, параграф 1, буква б), член 168, буква а) и член 176 от Директивата 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 Директивата 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?“.

### **По преюдициалните въпроси**

20 В самото начало следва да се отбележи, че спорът в главното производство и поставените от запитващата юрисдикция въпроси се отнасят до обхвата на правото на приспадане, предвидено в Директива 2006/112, и по-специално в член 168, буква а) от нея.

21 Доколкото поставените въпроси се отнасят до член 176 от Директива 2006/112, следва да се припомни, че Съдът вече е разгледал този член по дела във връзка с член 70 от ЗДДС (решения от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт, С-118/11, EU:C:2012:97, т. 71—74 и от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС Марица Изток I, С-124/12, EU:C:2013:488, т. 45—54). Важно е да се подчертае, че дори член 70 от ЗДДС да предвиждаше изключването на правото на приспадане, съществуващо към датата на присъединяване на Република България към Европейския съюз, въпросният член 176 допуска запазването на такива изключения само доколкото те не представляват общи изключения от режима на приспадане, установен с Директива 2006/112, и по-специално с член 168 от нея (вж. в този смисъл решение от 23 април 2009 г., PARAT Automotive Cabrio, С-74/08, EU:C:2009:261, т. 29 и цитираната съдебна практика).

22 Що се отнася до член 26 от Директива 2006/112, тази разпоредба се отнася до облагаемия характер на някои сделки. По делото в главното производство обаче спорът се отнася не до евентуално облагаемия характер на извършената от данъчнозадълженото лице доставка в полза на третото лице и съответстващото ѝ задължение за плащане на ДДС, а до правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, с който са били обложени разходите, направени от данъчнозадълженото лице за извършването на тази доставка.

23 Поради това настоящото дело не следва да се разглежда в светлината на посочения член 26.

24 Следователно е необходимо да се приеме, че с въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице има право да

приспадне платения по получени доставки ДДС за доставката на услуги, състоящи се в изграждането или подобряването на обект, собственост на трето лице, когато последното получава безвъзмездно резултата от тези услуги и те се използват както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност.

- 25 Във връзка с въпроса дали правото на приспадане, предвидено в член 168, буква а) от Директива 2006/112, допуска разпоредба като член 70 от ЗДАС, следва да се припомни, че това право е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен за получени доставки (вж. в този смисъл по-специално решения от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 55 и от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС Марица Изток I, C-124/12, EU:C:2013:488, т. 25).
- 26 Режимът на приспадане цели всъщност да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Така общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално решения от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 56 и от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС Марица Изток I, C-124/12, EU:C:2013:488, т. 26).
- 27 От член 168 от Директива 2006/112 следва, че доколкото данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока, използва тази стока за нуждите на облагаемите си дейности, то има право да приспадне дължимия или платен за тази стока или услуга ДДС (вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2015 г., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, т. 18).
- 28 Съгласно постоянната съдебна практика наличието на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, по принцип е необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС за получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. Правото на приспадане на ДДС, начислен за получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (решения от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 57 и от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС Марица Изток I, C-124/12, EU:C:2013:488, т. 27).
- 29 Приема се обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. по-специално решения от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 58 и от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС Марица Изток I, C-124/12, EU:C:2013:488, т. 28).
- 30 За сметка на това, когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, освободени от или непопадащи в приложното поле на ДДС, не може да се събира данък за извършени, нито да се приспада такъв за получени доставки (вж. в този смисъл по-специално решение от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 59).
- 31 От практиката на Съда следва, че в рамките на прилагането на критерия за пряката връзка от страна на данъчните администрации и националните съдилища те трябва да вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните сделки, и да държат сметка само за доставките, които са обективно свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото

лице. По този начин наличието на подобна връзка трябва да се прецени с оглед на обективното съдържание на въпросната доставка (вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2015 г., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, т. 29).

- 32 Следователно, за да се отговори на въпроса дали при обстоятелства като тези в главното производство Ибердрола има право да приспадне платения ДДС за получени доставки, за да извърши реконструкция на канално-помпената станция, е необходимо да се установи дали съществува пряка и непосредствена връзка между посочената услуга за извършване на реконструкция, от една страна, и от друга страна, облагаема сделка, извършена от Ибердрола, или икономическата дейност на това дружество.
- 33 От акта за преюдициално запитване следва, че без реконструкцията на канално-помпената станция свързването към нея на сградите, които Ибердрола е предвидило да построи, би било невъзможно, поради което реконструкцията е била абсолютно необходима за осъществяването на този проект и че поради това без такава реконструкция Ибердрола не би могло да упражнява икономическата си дейност.
- 34 Въз основа на тези обстоятелства може да се установи наличието на пряка и непосредствена връзка между услугата по реконструкция на канално-помпената станция, собственост на Община Царево, и облагаема сделка, извършена от Ибердрола, тъй като услугата очевидно е била доставена с цел да се позволи на последното да осъществи разглеждания в главното производство проект за строителство на сгради.
- 35 Фактът, че Община Царево също се ползва от тази услуга, не може да обоснове отказ на съответното право на приспадане в полза на Ибердрола, ако е установено наличието на такава пряка и непосредствена връзка, като проверката на това обстоятелство е от компетентността на запитващата юрисдикция.
- 36 В това отношение следва да се има предвид обстоятелството, че получената доставка на услуги за реконструкция, разглеждана в главното производство, е елемент, формиращ цената на извършена от Ибердрола облагаема сделка.
- 37 При това положение от компетентността на запитващата юрисдикция е също така да провери дали тази услуга се ограничава само до необходимото за осигуряване на свързването на построените от Ибердрола сгради към канално-помпената станция, разглеждана в главното производство, или надхвърля необходимото за тази цел.
- 38 В първия случай би следвало да се признае право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, с който са били обложени всички направени разходи за реконструкция на посочената канално-помпена станция, тъй като тези разходи могат да се разглеждат като тясно и непосредствено свързани с икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.
- 39 За сметка на това, в случай че строителните работи във връзка с реконструкцията на посочената канално-помпена станция надхвърлят нуждите само на построените от Ибердрола сгради, съществуващата пряка и непосредствена връзка между посочените услуги и облагаемата сделка, извършена от Ибердрола, състояща се в строителството на тези сгради, би била частично прекъсната и поради това на Ибердрола би следвало да се признае право да приспадне само платения по получени доставки ДДС, с който е била обложена частта от направените разходи за реконструкцията на разглежданата в главното производство канално-помпена станция, която е обективно необходима, за да може Ибердрола да извършва облагаемите си сделки.
- 40 При тези обстоятелства на поставените въпроси следва да се отговори, че член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения ДДС за получена доставка на услуги, състоящи се в изграждането или

подобряването на обект, собственост на трето лице, когато последното получава безвъзмездно резултата от тези услуги и те се използват както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност, доколкото тези услуги не надхвърлят необходимото, за да може посоченото данъчнозадължено лице да извършва последващи облагаеми сделки, и стойността им е включена в цената на тези сделки.

### По съдебните разноси

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

По изложените съображения Съдът (първи 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 данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения данък върху добавената стойност за получена доставка на услуги, състоящи се в изграждането или подобряването на обект, собственост на трето лице, когато последното получава безвъзмездно резултата от тези услуги и те се използват както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност, доколкото тези услуги не надхвърлят необходимото, за да може посоченото данъчнозадължено лице да извършва последващи облагаеми сделки, и стойността им е включена в цената на тези сделки.**

Silva de Lapuerta  
Regan

Арабаджиев

Fernlund

Rodin

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 14 септември 2017 година.

Секретар  
A. Calot Escobar

Председател на първи състав  
R. Silva de Lapuerta