



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

16 септември 2020 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 17, параграф 2, буква а) — Приспадане на данъка, платен по получена доставка — Възникване и обхват на правото на приспадане — Разширяване на общински път — 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 — Безвъзмездна доставка — Доставка, която се третира като възмездна — Член 5, параграф 6“

По дело C-528/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Германия) с акт от 13 март 2019 г., постъпил в Съда на 10 юли 2019 г., в рамките на производство по дело

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

срещу

Finanzamt Y,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: L. S. Rossi, председател на състав, J. Malenovský и N. Wahl (докладчик), съдии,

генерален адвокат: G. Hogan,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, от O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- за германското правителство, от J. Möller и S. Eisenberg, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и L. Mantl, в качеството на представители,

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

* Език на производството: немски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5, параграф 6 и член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG и Finanzamt Y (данъчна администрация Y, Германия) относно отказ за приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС) за извършването на строителни работи по разширяване на общински път.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 По смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива се облагат с ДДС „доставките на стоки или услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ [неофициален превод].

- 4 Член 5, параграф 6 от тази директива гласи:

„Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, които са част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият [ДДС] за тези стоки или техни съставни части е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка на стоки. Не се третират така обаче дадените мостри или подаръци с малка стойност за нуждите на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице“ [неофициален превод].

- 5 Член 6, параграф 2 от посочената директива предвижда:

„Като възмездна доставка на услуги се третират:

- а) 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 [ДДС] подлежи на изцяло или частично приспадане;
- б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето.

Държавите членки могат да дерогират от разпоредбите на настоящия параграф, при условие че такава дерогация не води до нарушаване на конкуренцията“ [неофициален превод].

6 Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави“ [неофициален превод].

Германското право

7 Член 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), озаглавен „Облагаеми сделки“, предвижда:

„Следните сделки подлежат на облагане с [ДДС]:

1. доставките и други престации, извършвани възмездно на територията на страната от предприемач в рамките на неговата стопанска дейност.

[...]“.

8 Съгласно член 3 от UStG:

„(1) Доставките, извършени от предприемач, са сделки, с които предприемачът или упълномощено от него лице предоставя на получателя или на упълномощено от него лице правото да се разпорежда с имуществен актив от свое име (прехвърляне на правото на разпореждане с имуществен актив).

[...]

(1b) Като възмездна доставка се третират:

1. употребата от предприемач на стоки, които са част от неговите стопански активи, за цели различни от неговата стопанска дейност;

2. безвъзмездното прехвърляне на стоки от предприемач на неговия персонал за лични нужди, освен подаръци с малка стойност;

3. всяко друго безвъзмездно прехвърляне на стоки, с изключение на подаръци с малка стойност или мостри за нуждите на стопанската дейност;

Стоката или съставните ѝ части трябва да подлежат изцяло или частично на приспадане“.

9 Член 15 от UStG, озаглавен „Приспадане“, гласи:

„(1) Предприемачът може да приспадне:

1. дължимия по закон данък за извършени от друг предприемач доставки на стоки и услуги за нуждите на неговата стопанска дейност.

[...]

(2) Приспадане не се допуска по отношение на данъка за доставките, вноса и вътреобщностното придобиване на стоки и услуги, които предприемачът използва за целите на следните сделки:

1. освободени сделки;

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, жалбоподател в главното производство, е контролиращо холдингово дружество. То образува обща данъчна единица с дъщерните си дружества А GmbH и В GmbH.
- 11 След решението на областната администрация да разреши възобновяването и експлоатацията на каменна кариера за добив на варовик (наричана по-нататък „кариерата за варовик“), с решение от 16 февруари 2001 г. на А GmbH е разрешено да експлоатира тази кариера чрез преустройство на достъпа до нея по отворен за обществено ползване път, който принадлежи на общината, на чиято територия се намира кариерата (наричан по-нататък „разглежданият общински път“). Това решение е изменено през 2005 г. с цел да се уточни, че разрешителното за експлоатация на тази кариера отпада, ако разширяването на пътя не бъде завършено до 31 декември 2006 г.
- 12 Тъй като посоченото разширяване на пътя е необходимо за извозването на добивания варовик, между съответната община и праводателя на А GmbH е сключен договор за разширяване на пътя, с който общината се задължава, от една страна, да изготви проект и да разшири разглеждания общински път, и от друга страна, да го предостави без ограничения на разположение на праводателя на А GmbH, при запазване на обществения достъп. В замяна на това се предвижда последният да поеме всички разходи по разширяването на пътя. През 2006 г. А GmbH възлага на В GmbH да извърши, в качеството на изпълнител, това разширяване в съответствие със сключения с общината договор. След приключване на строителните работи, от декември 2006 г. пътният участък се използва от тежкотоварните автомобили на А GmbH, както и от други превозни средства.
- 13 В данъчната декларация по ДДС за 2006 г. жалбоподателят в главното производство не е взел предвид разходите на А GmbH за строителните работи по разширяване на разглеждания общински път, но е приспаднал — като платен по получени доставки данък — сумите по ДДС за получените от В GmbH доставки.
- 14 След извършена проверка данъчна администрация Y приема, че с разширяването на разглеждания общински път жалбоподателят в главното производство е извършил за общината безвъзмездна доставка, включваща строителни работи, която подлежи на облагане с ДДС на основание член 3, параграф 1b, първо изречение, точка 3 от UStG, и на 1 март 2012 г. издава изменен ревизионен акт за 2006 г., с който увеличава данъчната основа на ДДС с 16 %.
- 15 Подадената от жалбоподателя в главното производство административна жалба е отхвърлена, а Hessisches Finanzgericht (Финансов съд Хесен, Германия) уважава частично подадената срещу решението за отхвърляне съдебна жалба. Той приема, че не са изпълнени условията по член 3, параграф 1b, второ изречение от UStG, за да се обложат извършените по разглеждания общински път строителни работи. Същевременно обаче той приема, че ДДС по получените и пряко свързани с тези строителни работи доставки не трябва да се взема предвид, тъй като съгласно практиката на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) предприятието,

което още в момента на получаване на доставките възнамерява да ги предназначи пряко и изключително за безвъзмездна употреба по смисъла на член 3, параграф 1b от UStG, няма право да приспадне свързания с тези доставки ДДС.

- 16 Жалбоподателят в главното производство сезира запитващата юрисдикция с ревизионна жалба срещу решението на Hessisches Finanzgericht (Финансов съд Хесен).
- 17 Запитващата юрисдикция посочва, че съгласно националното право тази жалба е неоснователна, тъй като жалбоподателят в главното производство няма право на приспадане на разглеждания в главното производство ДДС. Така правото на приспадане на ДДС било изключено, тъй като получените от В GmbH доставки са били предназначени за изпълнение на безвъзмездна доставка в полза на общината. Тази юрисдикция обаче изпитва съмнения относно съответствието на това тълкуване на националната правна уредба с правото на Съюза.
- 18 Всъщност, що се отнася до първия преюдициален въпрос, запитващата юрисдикция посочва, че жалбоподателят в главното производство може да претендира приспадане на платения по получени доставки ДДС по силата на решенията от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), и от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс (C-132/16, EU:C:2017:683).
- 19 Що се отнася до втория и третия преюдициален въпрос, запитващата юрисдикция подчертава, че тяхната цел е да се установи дали, в случай че жалбоподателят в главното производство може да приспадне платения по получени доставки ДДС, правото на приспадане може да бъде компенсирано с вземане за ДДС във връзка с възмездна доставка или с доставка, която се третира като възмездна по смисъла на член 5, параграф 6 от Шеста директива, по-специално за да се избегне, в съответствие с предмета на последната разпоредба, необложено с данък крайно потребление на общината.
- 20 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федералният финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Полага ли се — при обстоятелства като разглежданите в главното производство, в което данъчнозадължено лице извършва от името на общината строителни работи във връзка с общински път, при което за изграждане на прехвърления на общината път получава престации от други данъчнозадължени лица — право на приспадане на данък съгласно член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива [...]?
 - 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос: налице ли е — при обстоятелства като разглежданите в главното производство, в което данъчнозадължено лице извършва от името на общината строителни работи във връзка с общински път — възмездна доставка на стоки, при която насрещната престация за доставката на пътно строителство е разрешение за експлоатация на каменна кариера?
 - 3) При отрицателен отговор на втория въпрос: приравнява ли се — при обстоятелства като разглежданите в главното производство, в което данъчнозадължено лице извършва от името на общината строителни работи във връзка с общински път — безвъзмездното прехвърляне на отворения за обществено ползване път в полза на общината на безвъзмездна доставка на стоки съгласно член 5, параграф 6 от [Шеста директива], въпреки че прехвърлянето обслужва стопански цели, за да се избегне необложено с данък крайно потребление на общината?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 21 С първия въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице има право да приспадне платения по получени доставки ДДС за строителните работи по разширяване на общински път, извършени в полза на дадена община.
- 22 В това отношение най-напред трябва да се припомни, че 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), която е влязла в сила на 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива, без да внесе съществени изменения в сравнение с нея. От това следва, че тъй като приложимите разпоредби от Шеста директива имат по същество същия обхват като разпоредбите на Директива 2006/112, практиката на Съда по последната директива е приложима и спрямо Шеста директива (решение от 17 октомври 2018 г., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 14).
- 23 Що се отнася до предвиденото в член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива право на приспадане, 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 по получени доставки (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 24 Всъщност режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платен 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 (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 25 От член 17, параграф 2, буква а) Шеста директива следва, че доколкото данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока или услуга, използва тази стока или услуга за нуждите на облагаемите си сделки, то има право да приспадне дължимия или платен за тази стока или услуга ДДС (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 26 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 (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 27 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 доставки 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 (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29 и цитираната съдебна практика).

- 28 От това следва, че наличието на право на приспадане се определя в зависимост от извършените доставки, за които са предназначени получените доставки. В този смисъл посоченото право е налице, когато облагаемата с ДДС получена доставка има пряка и непосредствена връзка с една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане. Ако не е така, следва да се провери дали направените разходи за получени стоки или услуги са част от общите разходи, които са свързани с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице. И в единия, и в другия случай 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 от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 60).
- 29 Следователно, за да се установи дали член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че на данъчнозадължено лице като жалбоподателя в главното производство трябва да се признае правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС за строителните работи по разширяване на разглеждания общинския път, трябва да се определи дали съществува пряка и непосредствена връзка между тези строителни работи, от една страна, и облагаема доставка, извършена от жалбоподателя, или неговата икономическа дейност, от друга.
- 30 В това отношение трябва да се припомни, 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 (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 31 От една страна обаче, от акта за преюдициално запитване е видно, че без строителните работи по разширяване на разглеждания общински път експлоатацията на кариерата за варовик би била невъзможна както на практика, така и от правна гледна точка. Всъщност разширяването на посочения път е позволило адаптирането му към трафика на тежкотоварни автомобили, генериран от експлоатацията на кариерата, а по силата на изменението от 2005 г. на решението от 16 февруари 2001 г., с което се разрешава експлоатацията на тази кариера чрез преустройство на достъпа до нея по разглеждания общински път, разрешението за експлоатация на кариерата отпада, ако работите по разширяване на пътя не приключат до 31 декември 2006 г.
- 32 От това следва, че строителните работи по разширяване на разглеждания общински път са били необходими за реализацията на проекта за експлоатация на кариерата за варовик и че ако те не бяха извършени, жалбоподателят в главното производство нямаше да може да упражнява икономическата си дейност.
- 33 От друга страна, запитващата юрисдикция посочва, че разходите за получените доставки, свързани със строителните работи по разширяване на разглеждания общински път, са елемент от цената на извършените от жалбоподателя в главното производство доставки.
- 34 Такива обстоятелства могат да докажат, че е налице пряка и непосредствена връзка между строителните работи по разширяване на разглеждания общински път и цялостната икономическа дейност, свързана с експлоатацията на кариерата за варовик.

- 35 Този извод не може да се постави под въпрос от обстоятелството, че общинският път е отворен за безплатно обществено ползване.
- 36 Всъщност несъмнено е вярно, че съгласно практиката на Съда, 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. Всъщност в тези два случая е прекъсната пряката и непосредствена връзка между направените разходи по получените доставки и осъществените впоследствие от данъчнозадълженото лице икономически дейности (решение от 22 октомври 2015 г., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 37 Обстоятелството обаче, че общинският път е отворен за безплатно обществено ползване, е без значение. Всъщност от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че строителните работи по разширяване на този път не са извършени за нуждите на общината или за обществено ползване, а за да се адаптира разглежданият общински път към трафика на тежкотоварни автомобили, генериран от експлоатацията на кариерата за варовик от жалбоподателя в главното производство. Освен това впоследствие този път е използван както от тези тежкотоварни автомобили, така и от други превозни средства. При всички положения, както следва от точка 34 от настоящото решение, направените от жалбоподателя в главното производство разходи за разширяване на разглеждания общински път могат да бъдат причислени към неговата икономическа дейност като данъчнозадължено лице, така че, освен ако проверките на запитващата юрисдикция не покажат друго, тези разходи не се отнасят до сделки, които са освободени или не попадат в приложното поле на ДДС.
- 38 Накрая, що се отнася до обхвата на правото на приспадане, запитващата юрисдикция следва да установи дали строителните работи по разширяване на разглеждания общински път се ограничават само до необходимото, за да се осигури експлоатацията на кариерата за варовик от жалбоподателя в главното производство. Всъщност съгласно практиката на Съда, ако строителните работи по разширяване на този път се ограничават само до необходимото за тази цел, правото на приспадане би трябвало да бъде признато за всички разходи, направени във връзка с тези работи. За сметка на това, ако посочените строителни работи надхвърлят необходимото за осигуряване на експлоатацията на тази кариера, наличието на пряка и непосредствена връзка между посочените строителни работи и икономическата дейност на жалбоподателя в главното производство е отчасти прекъсната, така че правото на приспадане трябва да бъде признато само за платения по получени доставки ДДС, с който е била обложена частта от разходите, направени за строителните работи по разширяване на разглеждания общински път, която обективно е била необходима, за да може жалбоподателят в главното производство да упражнява икономическата си дейност (вж. в този смисъл решение от 14 септември 2017 г., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 37—39).
- 39 По гореизложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице има право на приспадане на платения ДДС по получените доставки за строителните работи по разширяване на общински път, извършени в полза на община, когато този път се използва както от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност, така и за обществено ползване, стига тези работи по разширяване да не надхвърлят необходимото, за да се позволи на данъчнозадълженото лице да упражнява своята икономическа дейност, и разходите по извършването им да са включени в цената на извършените от същото данъчнозадължено лице доставки.

По втория въпрос

- 40 С втория въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали, при утвърдителен отговор на първия въпрос, Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че разрешението за експлоатация на кариера, предоставено едностранно от административен орган на държава членка, представлява насрещната престация, получена от данъчнозадължено лице, което е извършило, без насрещна парична престация, строителни работи по разширяване на общински път, и следователно тези строителни работи представляват възмездна доставка по смисъла на тази директива.
- 41 Запитващата юрисдикция посочва, че от гледна точка на правото на Съюза не е сигурно, че жалбоподателят в главното производство е извършил възмездна доставка в полза на общината. Тя обаче се съмнява и че е възможно строителните работи по разширяване на разглеждания общински път да се квалифицират като безвъзмездна доставка. Така тя посочва, че издаденото от областната администрация разрешение за експлоатация на кариера за варовик може да представлява насрещна престация за тези работи, така че посочените строителни работи трябва да могат да се квалифицират като възмездна доставка, която дава право на приспадане, но същевременно поражда задължение за плащане на ДДС за строителните работи по разширяване на общинския път.
- 42 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от Шеста директива на облагане с ДДС подлежат доставките на стоки или услуги, извършени възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 43 От практиката на Съда следва също, че квалифицирането на една доставка като възмездна предполага единствено съществуване на пряка връзка между доставката на стоки или на услуги и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Подобна пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (решение от 3 юли 2019 г., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, т. 69 и цитираната съдебна практика).
- 44 Съдът е постановил и че насрещната престация при доставка на стоки може да се състои в доставка на услуги и да представлява данъчната основа за тази насрещна престация по смисъла на член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива, при условие обаче че е налице пряка връзка между доставката на стоки и доставката на услуги и че стойността на последната може да получи парично изражение. Същото се отнася и за случая, в който е извършена доставка на услуги срещу друга доставка на услуги, при положение че са изпълнени същите тези условия (решение от 26 септември 2013 г., Серебряннъй век, C-283/12, EU:C:2013:599, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 45 Накрая, от практика на Съда следва, че договорите за бартер, в които насрещната престация поначало е в натура, и сделките с парична насрещна престация представляват две еднакви положения от икономическа и търговска гледна точка (решение от 26 септември 2013 г., Серебряннъй век, C-283/12, EU:C:2013:599, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 46 На първо място, трябва да се констатира, че е налице правоотношение между общината и жалбоподателя в главното производство. Така с разглеждания договор за разширяване на общинския път, от една страна, общината се задължава да изготви проект, да разшири пътя и да предостави, без ограничения, на разположение на жалбоподателя в главното производство разширения път в случай на евентуално развитие на кариерата за варовик, а от друга страна, жалбоподателят в главното производство се задължава да поеме всички разходи по това разширяване, като договарят не предвижда задължение за плащане от страна на общината.

- 47 Такъв договор обаче не може да представлява правната рамка, въз основа на която се извършват насрещни престации, а именно разширяването на общинския път и предоставянето на разрешение за експлоатация на кариерата за варовик.
- 48 Всъщност, първо, от организационна гледна точка разглежданите в главното производство строителни работи са извършени по общински път, докато разрешението за експлоатация на кариерата за варовик е издадено от областната администрация.
- 49 Второ, решението за предоставяне на разрешение за експлоатация на тази кариера е едностранно решение на областната администрация от 16 февруари 2001 г. От практиката на Съда обаче следва, че с едностранен акт на публичната власт по принцип не може да се установява правоотношение, в рамките на което се извършват насрещни престации (вж. в този смисъл решене от 11 май 2017 г., *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, т. 31—35).
- 50 Трето, безспорно е, че за строителните работи по разширяване на разглеждания общински път не е платена никаква насрещна парична престация.
- 51 Наистина Съдът е постановил, че насрещната престация за доставка на стоки или услуги може да бъде насрещна престация в пари или в натура. Тъй като обаче съгласно едностранното решение, с което областната администрация разрешава експлоатацията на кариерата за варовик, разрешението ще отпадне, ако строителните работи по разширяването на общинския път не приключат до 31 декември 2006 г., тези строителни работи не представляват насрещна престация за правото да се експлоатира тази кариера, а условие *sine qua non* за упражняването на това право.
- 52 Предвид тези обстоятелства не може да се установи пряка връзка между доставката, в полза на общината, на строителните работи по разширяване на разглеждания общински път и предоставянето на жалбоподателя в главното производство на разрешение за експлоатация на кариерата за варовик, тъй като това разрешение не може да се счита за насрещна престация за строителните работи по разширяване на този път.
- 53 На второ място, важно е да се подчертае, че в решение от 14 септември 2017 г., *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс* (C-132/16, EU:C:2017:683), Съдът вече е признал на данъчнозадължено лице правото да приспадне платения по получени доставки ДДС за доставката на услуги, състоящи се в изграждането или подобряването на обект, собственост на трето лице, когато тези услуги са били използвани както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност, въпреки че посоченото трето лице се ползва безвъзмездно от резултата от тези услуги.
- 54 По гореизложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че Шеста директива, и по-специално член 2, параграф 1 от нея, трябва да се тълкува в смисъл, че разрешението за експлоатация на кариера, предоставено едностранно от административен орган на държава членка, не представлява насрещна престация, получена от данъчнозадължено лице, което е извършило, без насрещна парична престация, строителни работи по разширяване на общински път, и следователно тези работи не представляват възмездна доставка по смисъла на тази директива.

По третия въпрос

- 55 С третия въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 5, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че строителните работи по разширяване на общински път, извършени безвъзмездно от данъчнозадължено лице в полза на община, представляват доставка, която трябва да се третира като възмездна доставка на стоки по смисъла на тази разпоредба.
- 56 Най-напред следва да се припомни, че при тълкуването на разпоредбите на националния правен ред Съдът по принцип е длъжен да се придържа към квалификацияте, дадени в акта за преюдициално запитване. Всъщност според постоянната съдебна практика Съдът не е компетентен да тълкува вътрешното право на държава членка (решение от 17 март 2011 г., *Naftiliaki Etaireia Thasou и Amaltheia I Naftiki Etaireia*, C-128/10 и C-129/10, EU:C:2011:163, т. 40).
- 57 В случая от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че запитващата юрисдикция основава третия си въпрос на схващането, че съгласно член 3, параграф 4 от UStG строителните работи по разширяване на разглеждания общински път представляват доставка за общината, включваща строителни работи, като по този начин Федерална република Германия се е възползвала от предвидената в член 5, параграф 5 от Шеста директива възможност да приравни предаването на някои строителни работи на доставка на стоки.
- 58 Не е задача на Съда да поставя под въпрос това схващане. Тъй като обаче, от една страна, жалбоподателят в главното производство твърди, че със строителните работи по разширяване на разглеждания общински път той е извършил доставка на услуги, поради което член 5, параграф 6 от Шеста директива не е приложим, и тъй като, от друга страна, текстът на член 5, параграф 6 и този на член 6, параграф 2 от Шеста директива, които се отнасят съответно до доставката на стоки и до доставката на услуги, се различават съществено, запитващата юрисдикция следва да провери дали по силата на германското право строителните работи по разширяване на този път представляват доставка, включваща строителни работи.
- 59 Що се отнася до член 5, параграф 6 от Шеста директива, следва да се припомни, че тази разпоредба цели да гарантира равно третиране между данъчнозадълженото лице, което употребява стоки за личните си нужди или за нуждите на своя персонал, от една страна, и крайния потребител, който придобива стока от същия вид, от друга страна (решение от 11 май 2017 г., *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, т. 40 и цитираната съдебна практика). Така данъчното облагане на споменатата в член 5, параграф 6, първо изречение от Шеста директива употреба има за цел да предотврати положения, в които крайното потребление остава необложено (решение от 30 септември 2010 г., *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, т. 18).
- 60 За тази цел посочената разпоредба приравнява някои сделки, за които данъчнозадълженото лице не е получило реално никаква насрещна престация, на облагаеми с ДДС възмездни доставки на стоки (решение от 17 юли 2014 г., *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, т. 23).
- 61 По-конкретно член 5, параграф 6 от Шеста директива предвижда като възмездна доставка на стоки да се третира употребата от данъчнозадължено лице на стоки, които са част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато длъжимият ДДС за тези стоки или техни съставни части е бил изцяло или частично приспаднал (решение от 11 май 2017 г., *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, т. 41 и цитираната съдебна практика). Употребата на стоки за стопански цели, като мостри или подаръци с малка стойност, обаче не се третира от тази разпоредба като възмездна доставка на стоки.

- 62 Трябва да се отбележи също, че от отговорите на първия и втория въпрос става ясно, че Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство строителните работи по разширяване на общински път могат да породят право на приспадане и да бъдат квалифицирани като безвъзмездно прехвърляне, от което следва, че са изпълнени някои от условията за прилагане на член 5, параграф 6 от тази директива.
- 63 Освен това строителните работи по разширяване на този път не представляват подаръци с малка стойност или мостри по смисъла на тази разпоредба.
- 64 Накрая, тъй като строителните работите са били извършени в полза на общината, безспорно е, че хипотезата на употреба за лични нужди или за нуждите на персонала на предприятието е изключена, както и хипотезата за предназначението на стоката за цели, различни от икономическата дейност, при положение че тези работи са извършени за нуждите на жалбоподателя в главното производство. Това обстоятелство обаче допуска прилагането на член 5, параграф 6 от Шеста директива. Всъщност съгласно практиката на Съда от самия текст на член 5, параграф 6, първо изречение от Шеста директива следва, че той приравнява на възмездна доставка и следователно подлага на облагане с ДДС употребата от данъчнозадължено лице на стоки, които са част от неговите стопански активи и които то прехвърля безвъзмездно, когато длъжимият за тези стоки ДДС е подлежал на приспадане, без принципно да е от значение дали прехвърлянето им е станало за нуждите на предприятието (решение от 27 април 1999 г., Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, т. 22).
- 65 По същия начин посоченото от запитващата юрисдикция обстоятелство, че разглежданият общински път не се използва от общината за частни цели, а напротив, е отворен за безплатно обществено ползване, по принцип допуска прилагането на член 5, параграф 6 от Шеста директива. Всъщност по смисъла на тази разпоредба под употреба на стока с такива цели във всички случаи се има предвид получаването и употребата от данъчнозадълженото лице, в случая жалбоподателя в главното производство, а не от трето лице — общината. Строителните работи по разширяване на този път обаче са извършени, за да се отговори на нуждите на жалбоподателя в главното производство, а резултатът от тези работи, а именно адаптирането на пътя, за да поеме трафика на тежкотоварни автомобили, генериран от експлоатацията на кариерата за варовик, се използва преди всичко за нуждите на същия.
- 66 Тъй като обаче необлагането с ДДС на доставката, в полза на общината, на безвъзмездно извършени от жалбоподателя в главното производство работи по разширяване на общинския път не може да доведе до необложено с данък крайно потребление или до нарушаване на принципа на равно третиране, такива работи не представляват доставка, която трябва да се третира като възмездна доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 6 от Шеста директива.
- 67 Всъщност, макар че разглежданият общински път е отворен за обществено ползване, трябва да се вземе предвид действителното крайно потребление на този път. От отговора на първия въпрос обаче следва, че без да се засягат проверките, които следва да извърши запитващата юрисдикция, от една страна, строителните работи по разширяване на този път са в полза на жалбоподателя в главното производство и имат пряка и непосредствена връзка с цялостната му икономическа дейност, в рамките на която той извършва облагаеми сделки, и от друга страна, разходите за получените доставки, свързани със строителните работи по разширяване на посочения път, са елемент от цената на извършените от жалбоподателя в главното производство доставки.
- 68 По изложените съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 5, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че строителните работи в полза на дадена община по разширяване на общински път, който е за обществено ползване, но се използва в

рамките на икономическата му дейност от данъчнозадълженото лице, което е извършило тези работи безвъзмездно и за обществено ползване, не представляват доставка, която трябва да се третира като възмездна доставка на стоки по смисъла на тази разпоредба.

По съдебните разноски

- ⁶⁹ 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 (осми състав) реши:

- 1) Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице има право на приспадане на платения данък върху добавената стойност по получените доставки за строителните работи по разширяване на общински път, извършени в полза на община, когато този път се използва както от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност, така и за обществено ползване, стига тези работи по разширяване да не надхвърлят необходимото, за да се позволи на данъчнозадълженото лице да упражнява своята икономическа дейност, и разходите по извършването им да са включени в цената на извършените от същото данъчнозадължено лице доставки.
- 2) Шеста директива 77/388, и по-специално член 2, параграф 1 от нея, трябва да се тълкува в смисъл, че разрешението за експлоатация на кариера, предоставено едностранно от административен орган на държава членка, не представлява насрещна престация, получена от данъчнозадължено лице, което е извършило, без насрещна парична престация, строителни работи по разширяване на общински път, и следователно тези работи не представляват възмездна доставка по смисъла на тази директива.
- 3) Член 5, параграф 6 от Шеста директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че строителните работи в полза на дадена община по разширяване на общински път, който е за обществено ползване, но се използва в рамките на икономическата му дейност от данъчнозадълженото лице, което е извършило тези работи безвъзмездно и за обществено ползване, не представляват доставка, която трябва да се третира като възмездна доставка на стоки по смисъла на тази разпоредба.

Подписи