



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

11 юли 2024 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 2, точка 1 — Член 4, параграф 4, втора алинея — Данъчнозадължени лица — Възможност за държавите членки да разглеждат като едно данъчнозадължено лице и общо да облагат с ДДС група от свързани лица, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго с финансови, икономически и организационни връзки — Доставки между членовете на група от свързани лица, която се облага общо с ДДС — Данъчно облагане на такива доставки — Получател по доставки, който няма право на приспадане на ДДС — Риск от данъчни загуби“

По дело C-184/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 26 януари 2023 г., постъпил в Съда на 22 март 2023 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt T

срещу

S,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: С. Lycourgos, председател на състава, О. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (докладчик), S. Rodin и L. S. Rossi, съдии,

генерален адвокат: A. Rantos,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за S, от R. J. Schwerin и D. Sommerfeld, Rechtsanwälte,
- за германското правителство, от J. Möller и S. Heimerl, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

– за Европейската комисия, от В. Eggers и М. Herold, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 май 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, точка 1 и член 4, параграф 4, втора алинея 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 Finanzamt T (данъчна администрация, Германия) и S — германска фондация, субект на публичното право, относно облагането на тази фондация с данък върху добавената стойност (ДДС) за данъчната 2005 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Считано от 1 януари 2007 г., Шеста директива е отменена и заменена с 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). Предвид обаче момента на настъпване на фактите по спора в главното производство, приложима към същия остава Шеста директива.
- 4 Член 2 от Шеста директива е гласял:
„С [ДДС] се облага:
1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;
[...]" [неофициален превод].
- 5 Член 4 от тази директива е предвиждал:
„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

[...]

4. Употребата на думата „независима“ в параграф 1 изключва от данъчно облагане лицата, осъществяващи дейността си по трудови правоотношения или по правоотношения,

приравнени на трудови във връзка с условията на труд, възнаграждението и отговорността на работодателя.

При спазване на разпоредбата на член 29 относно консултациите всяка държава членка може да третира като едно данъчнозадължено лице установили се на нейна територия лица, които, макар и да са юридически самостоятелни, са тясно свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки.

5. Държавите, регионалните и местни органи, както и другите публичноправни субекти не са данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, които извършват в качеството си на органи на публичната власт, дори когато събират мита, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки.

[...]“ [неофициален превод].

6 Съгласно член 6, параграф 2 от посочената директива:

„Като възмездна доставка на услуги се третират:

[...]

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или за нуждите на неговия персонал, 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].

7 Член 13, А, параграф 1, букви б)—г) от същата директива е гласял:

„Без да се нарушават други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[...]

б) болничната и медицинската помощ и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от публичноправни субекти или, при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, от болници, терапевтични или диагностични медицински центрове и други надлежно признати заведения с подобно предназначение“ [неофициален превод].

8 Член 17, параграф 2 от Шеста директива е предвиждал:

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, 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].

9 Член 11 от Директива 2006/112 предвижда:

„След консултиране с Консултативния комитет по [ДДС] (наричан по-долу „Комитет по ДДС“), всяка държава членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице всички лица, установени на територията на тази държава членка, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки.

Дадена държава членка, упражняваща правото на избор, предвиден[о] в първ[а] [алинея], може да приеме всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данъци чрез използването на настоящата разпоредба“.

Германското право

10 Член 2, параграф 2 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху добавената стойност), в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „UStG“), гласи:

„Търговската или професионалната дейност не се счита за независима,

[...]

2. когато общата структура на действителните отношения разкрива, че съответното юридическо лице е интегрирано финансово, икономически и организационно в дейността на консолидиращо лице (единен субект за данъчни цели, Organschaft). Режимът на единния субект за данъчни цели е приложим само за доставките между интегрираните в дейността на консолидиращото лице и установените в страната лица. Тези лица се приемат за един субект. [...]“.

11 Член 3, параграф 9а, точка 2 от UStG гласи:

„Като възмездна доставка на услуги се третират:

[...]

2. безвъзмездното извършване от предприемача на друга доставка за цели, различни от икономическата дейност, или за личните нужди на неговия персонал, освен [направените на последния] подаръци с малка стойност“.

Главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 Видно от акта за преюдициално запитване, S е германска фондация, субект на публичното право, която е консолидиращо лице за университет и управлява по-конкретно университетския департамент по медицина и дружеството U-GmbH.
- 13 През 2005 г. U-GmbH предоставя на S услуги по почистване, санитарно обслужване и пране, както и услуги по транспортиране на пациенти. Услугите по почистване са предоставяни за целия комплекс от сгради на университетския департамент по медицина, към който спадат стаите на пациентите, коридорите, операционните зали, аудиториите и лабораториите.
- 14 В комплекса от сгради S извършва икономически дейности, за които е данъчнозадължено лице по ДДС, но използва аудиториите и други части от този комплекс и за обучение на студенти — дейност, която упражнява в качеството си на публичноправен орган и за която не е данъчнозадължено лице по ДДС. Делът на предназначенията за такава дейност площ на комплекса е 7,6 % от общата му площ.
- 15 На 3 ноември 2005 г. въз основа на извършена проверка данъчната администрация коригира акта за установяване на данъчни задължения на S за 2005 г.
- 16 На първо място, данъчната администрация приема, че всички дейности на S следва да се разглеждат като дейности на единен субект за данъчни цели, а S — като консолидиращо лице, което следва да подаде една данъчна декларация и на което трябва следователно да се издаде един акт за установяване на данъчни задължения.
- 17 На второ място, по отношение на услугите по почистване, които U-GmbH предоставя на S, данъчната администрация приема, че S и U-GmbH представляват единен субект за данъчни цели (Organschaft) по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG и че следователно тези доставки на услуги не подлежат на облагане с ДДС.
- 18 Освен това данъчната администрация приема, че тъй като са извършени за дейности, за които S не е данъчнозадължено лице по ДДС, разглежданите доставки на услуги са чужди на целите на дейността ѝ и представляват „безвъзмездна доставка на услуги, приравнена на възмездна доставка на услуги“ по смисъла на член 3, параграф 9а, точка 2 от UStG, транспониращ член 6, параграф 2, буква б) от Шеста директива.
- 19 На това основание данъчната администрация увеличава размера на дължимия от S ДДС.
- 20 S подава жалба по административен ред срещу това решение, която е отхвърлена.
- 21 Finanzgericht (Финансов съд, Германия) уважава жалбата на S срещу допълнително наложения ѝ за плащане ДДС. В това отношение този съд приема, че единният субект за данъчни цели (Organschaft) обединява консолидиращото лице S и U-GmbH, като обхваща и упражняваните от S властнически правомощия, и че условията по член 3, параграф 9а, точка 2 от UStG не са изпълнени.

- 22 Данъчната администрация подава ревизионна жалба срещу това решение пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), който е и запитващата юрисдикция. Тя отправя преюдициално запитване до Съда с искане да се установи дали германската правна уредба относно единния субект за данъчни цели е в съответствие с правото на Съюза и дали член 6, параграф 2, буква б) от Шеста директива е приложим.
- 23 По това преюдициално запитване е постановено решение от 1 декември 2022 г., Finanzamt T (Вътрешни доставки на ДДС група) (C-269/20, EU:C:2022:944). В това решение Съдът приема, че член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива допуска държава членка да определи като данъчнозадължено лице по ДДС само консолидиращото съответната ДДС група лице, ако то е в състояние да наложи волята си на другите участващи в нея субекти и при условие че това определяне не води до риск от данъчни загуби. Съдът приема и че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че в случай на такова консолидиращо лице, което извършва както икономически дейности, за които е данъчнозадължено лице по ДДС, така и дейности в рамките на упражняването на властнически правомощия, за които не се счита за данъчнозадължено лице по ДДС съгласно член 4, параграф 5 от тази директива, доставката от субект, който е част от тази група, на услуги във връзка с това упражняване на властнически правомощия, не трябва да се облага на основание член 6, параграф 2, буква б) от тази директива.
- 24 Запитващата юрисдикция счита, че в рамките на същия спор следва да отправи до Съда и въпрос за това дали възмездните доставки между членовете на група от свързани лица, която се облага общо с ДДС, подлежат на облагане с ДДС на основание член 2, параграф 1 и член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива. Според запитващата юрисдикция приетото от Съда в точки 77—80 от решение от 1 декември 2022 г., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), поражда несигурност по посочения въпрос.
- 25 Запитващата юрисдикция не е сигурна и дали тези доставки не следва да подлежат на облагане с ДДС във всички случаи, когато получателят им няма право или има само частично право да приспадне дължимия или платения по тях данък, за да се избегне „рискът от данъчни загуби“, като се имат предвид принципите, произтичащи от решения от 1 декември 2022 г., Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), и от 1 декември 2022 г., Finanzamt T (Вътрешни доставки на ДДС група) (C-269/20, EU:C:2022:944).
- 26 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли да се приеме, че консолидирането на няколко лица в едно данъчнозадължено лице по смисъла на член 4, параграф 4, [втора] алинея от [Шеста директива] води до това, че възмездните доставки между тези лица остават извън приложното поле на режима на [ДДС] по смисъла на член 2, точка 1 от посочената директива?
 - 2) Попадат ли в приложното поле на режима на ДДС възмездните доставки между тези лица включително когато получателят на доставката няма право (или има право само частично) на приспадане на платения по получени доставки данък, тъй като в противен случай съществува риск от данъчни загуби?“

По преюдициалните въпроси

- 27 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 2, точка 1 и член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че възмездните доставки между членовете на група от свързани лица, която се облага общо с ДДС, подлежат на облагане с ДДС и дали невъзможността получателите по такива доставки да приспаднат дължимия или платен от тях ДДС трябва да се отчита поради възникването в такъв случай на риск от данъчни загуби.
- 28 Най-напред следва да се припомни, че съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива с ДДС се облага доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 29 Съгласно член 4, параграф 1 от тази директива за данъчнозадължено лице се счита всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2 от същия член, независимо от целите и резултатите от тази дейност.
- 30 Освен това от постоянната практика на Съда следва, че доставката на услуги е облагаема само ако 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 (вж. в този смисъл решение от 24 януари 2019 г., *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 31 За да се установи съществуването на такова правоотношение, трябва да се провери дали доставчикът извършва независима икономическа дейност, като случаят по-специално е такъв, ако той понася произтичащия от дейността си стопански риск (вж. в този смисъл решения от 17 септември 2014 г., *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 25, и от 24 януари 2019 г., *Morgan Stanley Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, т. 35).
- 32 По отношение на въпроса, поставен от запитващата юрисдикция в акта за преюдициално запитване, а именно дали подлежат на облагане с ДДС доставките, извършени между членове на група от свързани лица, която се облага общо с ДДС, следва да се отбележи, че по този въпрос Съдът не се е произнесъл в решение от 1 декември 2022 г., *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 33 Във визираните от запитващата юрисдикция точки 77—80 от това решение е разгледан по-конкретно въпросът дали държава членка може да квалифицира „въз основа на типизиране“ съответните субекти като „независими“ по смисъла на член 4, параграф 1 и член 4, параграф 4, първа алинея от Шеста директива в случаите, когато те са обвързани с финансови, икономически и организационни връзки с консолидиращото лице на група от свързани лица, която се облага общо с ДДС.
- 34 Видно от точки 23 и 28—30 от посоченото решение, запитващата юрисдикция поставя този въпрос, за да прецени дали германската уредба относно единния субект за данъчни цели (*Organschaft*) би могла във всички случаи да се счита за „обоснована“ с оглед на член 4, параграф 1 във връзка с член 4, параграф 4, първа алинея от Шеста директива.

- 35 Следователно съдебната практика, установена с решение от 1 декември 2022 г., *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943), не дава отговор на въпроса дали доставките между членовете на група от свързани лица, която се облага общо с ДДС, попадат в приложното поле на ДДС.
- 36 За да се отговори на този въпрос, трябва да се установи дали става въпрос за членове на една и съща такава група, както и да се вземат предвид специалните правила по член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива (вж. в този смисъл решение от 11 март 2021 г., *Danske Bank*, C-812/19, EU:C:2021:196, т. 22).
- 37 Съгласно текста на тази разпоредба всяка държава членка може да третира като „едно данъчнозадължено лице“ установили се на нейна територия лица, които, макар и да са юридически самостоятелни, са тясно свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки.
- 38 Освен това от постоянната съдебна практика следва, че прилагането на режима, предвиден в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, предполага, че приетата въз основа на тази норма национална уредба позволява субектите, които са свързани така помежду си, да престанат да се считат за отделни данъчнозадължени лица по ДДС, а за едно данъчнозадължено лице, и че когато държава членка прилага посочената разпоредба, контролираните субект или субекти по смисъла на същата разпоредба не може да се счита(т) за данъчнозадължено лице/данъчнозадължени лица по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива (вж. в този смисъл решения от 22 май 2008 г., *Ampliscientifica* и *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, т. 19; от 1 декември 2022 г., *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, т. 45, и от 1 декември 2022 г., *Finanzamt T* (Вътрешни доставки на ДДС група), C-269/20, EU:C:2022:944, т. 39).
- 39 От това следва, че предвиденото в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива третиране като едно данъчнозадължено лице изключва възможността членовете на група от свързани лица, която се облага общо с ДДС, да продължат да подават отделно декларации за ДДС и да бъдат определяни във и извън тяхната група като данъчнозадължени лица, при положение че само едно данъчнозадължено лице има право да подаде посочените декларации. Следователно, когато се прилага от държава членка, тази разпоредба непременно изисква транспониращата национална уредба да предвиди, че за групата ще се предоставят статут на едно данъчнозадължено лице и един номер по ДДС (вж. в този смисъл решения от 22 май 2008 г., *Ampliscientifica* и *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, т. 19 и 20, и от 1 декември 2022 г., *Finanzamt T* (Вътрешни доставки на ДДС група), C-269/20, EU:C:2022:944, т. 40).
- 40 Както посочва генералният адвокат в точки 44 и 45 от заключението си, от това следва, че доставчик, който принадлежи към група от свързани лица, която се облага общо с ДДС, не може, когато държавата членка е въвела такъв режим, да се разглежда самостоятелно като данъчнозадължено лице, различно от данъчнозадълженото лице, което представлява тази група, в резултат на което не е необходимо да се проверява дали този доставчик отговаря на условието за независимост, предвидено в член 4, параграф 1 от Шеста директива, когато предоставя възмездна услуга на друг член на същата тази група. Такава доставка не може да попадне в обхвата на ДДС съгласно член 2, параграф 1 от посочената директива.

- 41 Накрая следва да се отбележи, че Комитетът по ДДС, създаден по силата на член 398 от Директива 2006/112, е приел идентичен анализ по отношение на групите по член 11 от същата директива, в насоките, произтичащи от 119-ото заседание на този комитет от 22 ноември 2021 г., в които се посочва, че третирането на група от свързани лица, която се облага общо с ДДС, като едно данъчнозадължено лице не допуска членовете на тази група да продължат да извършват дейност в рамките на своята група и извън нея като отделни данъчнозадължени лица за целите на ДДС. Въпреки че няма задължителен характер, този документ все пак е помощно средство за тълкуването на Шеста директива (вж. по аналогия определение от 8 октомври 2020 г., *Weindel Logistik Service*, C-621/19, EU:C:2020:814, т. 48).
- 42 Освен това Съобщение на Комисията до Съвета и до Европейския Парламент относно възможността за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, предвидена в член 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност [COM/2009/325 окончателен] предвижда в озаглавената „Доставки в рамките на групата“ точка 3.4.3, че възмездните доставки в рамките на групата по ДДС не съществуват за целите на облагането с ДДС.
- 43 Що се отнася до въпроса дали следва да се прави разграничение между конкретната хипотеза, при която доставчикът на такава доставка не може да се позове на правото на приспадане на дължимия или платен ДДС, тъй като така би възникнал „риск от данъчни загуби“, следва най-напред да се има предвид, че при общо облагане с ДДС на група от свързани лица правото на приспадане на дължимия или платен ДДС е предоставено на самата група, а не на нейните членове.
- 44 Освен това в решения от 1 декември 2022 г., *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943), и от 1 декември 2022 г., *Finanzamt T* (Вътрешни доставки на ДДС група) (C-269/20, EU:C:2022:944), които запитващата юрисдикция цитира в акта си за преюдициално запитване, условието относно необходимостта да се избегне рискът от данъчни загуби, на което се позовава Съдът, се отнася до въпрос, различен от разглеждания по настоящото дело.
- 45 Всъщност, видно от точка 60 от решение от 1 декември 2022 г., *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943), и точка 53 от решение от 1 декември 2022 г., *Finanzamt T* (Вътрешни доставки на ДДС група) (C-269/20, EU:C:2022:944), този въпрос се отнася до възможността държава членка да определи като данъчно задължено лице, не групата от свързани лица, която се облага общо с ДДС, а само консолидиращото я лице. Както бе припомнено в точка 23 от настоящото решение, Съдът е приел, че това може да е така, ако при това определяне се стига до същия резултат по отношение на данъчните приходи, както ако данъчнозадължено лице е самата група (вж. в този смисъл решения от 1 декември 2022 г., *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, т. 57—59, и от 1 декември 2022 г., *Finanzamt T* (Вътрешни доставки на ДДС група), C-269/20, EU:C:2022:944, т. 50—52).
- 46 Посоченият във втория въпрос на националната юрисдикция „риск от данъчни загуби“ а priori произтича обаче не от прилагането на предвидени в правото на държава членка специални условия за режима на общо облагане с ДДС на група от свързани лица, а от предвиденото от Шеста директива прилагане на общата система на ДДС и установените в нея правила за приспадане на дължимия или платен ДДС.

- 47 С оглед на изложеното на поставените въпроси следва да се отговори, че член 2, точка 1 и член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че възмездните доставки между членовете на група от свързани лица, която се облага общо с ДДС, не подлежат на облагане с ДДС, дори и дължимият или платеният от получателя по такава доставка ДДС да не може да бъде приспадат.

По ограничаване на действието във времето

- 48 Германското правителство иска от Съда да ограничи действието във времето на настоящото решение, в случай че Съдът даде положителен отговор на първия или на втория въпрос.
- 49 Предвид отговора на двата въпроса, поставени от запитващата юрисдикция, не следва да се отговаря на това искане.

По съдебните разноски

- 50 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 (четвърти състав) реши:

Член 2, точка 1 и член 4, параграф 4, втора алинея 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 тълкуват в смисъл, че

възмездните доставки между членове на група, състояща се от свързани лица, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго с финансови, икономически и организационни връзки, и определена от държава членка за едно данъчнозадължено лице, не подлежат на облагане с данък върху добавената стойност (ДДС), дори и дължимият или платеният от получателя по такава доставка ДДС да не може да бъде приспадат.

Подписи