

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ _____

гр.Варна, 24.02.2011г.

Варненският административен съд - Първо отделение, VIII - състав, в съдебно заседание на двадесет и втори февруари две хиляди и единадесета година в състав:

Административен съдия: ИСКРЕНА ДИМИТРОВА

при секретаря **Марияна Димитрова**, в присъствието на прокурора **Светослав Андонов**, като разгледа докладваното от съдията **Искрена Димитрова** адм. дело № 3477 на Административен съд - Варна по описа за 2010 год., за да се произнесе, взе предвид:

Производството пред Административен съд – гр.Варна е образувано по жалба на „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД, ЕИК *****, с адрес на управление гр.Добрич, бул. Трети март № 47, представлявано от управителя Г.К.К., против Ревизионен акт № 1001851/28.06.2010г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, в частта потвърдена с Решение № 642/26.08.2010г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна при ЦУ на НАП, с която на дружеството в резултат на отказано на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС право на данъчен кредит, са установени задължения за ДДС, както и са му установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО.

В хода на произнасяне по същество, настоящият състав на Варненския административен съд преценява, че за разрешаването на една част от съдебния спор, предмет на съдебното производство – законосъобразността на задълженията за ДДС, е необходимо тълкуване на общностно право и по – конкретно на разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. Във връзка с установената необходимост, Варненският административен съд, първо отделение, в настоящия съдебен състав счита за уместно да отправи до Съда на Европейския съюз преюдициално запитване относно тълкуването на приложимите към спора общностни правни норми.

По тези съображения съдът формулира съдържанието на преюдициалното запитване, както следва:

I. СТРАНИ ПО ДЕЛОТО

1. Жалбоподател – „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД, ЕИК *****, с адрес на управление гр.Добрич, бул. Трети март № 47, представлявано от управителя Г.К.К..

2. Ответник по жалбата – директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр. Варна при Централно управление на НАП гр.София.

II. ПРЕДМЕТ НА ДЕЛОТО

3. Производството пред Административен съд – гр.Варна е първоинстанционно.

Образувано е по жалба на „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД, против Ревизионен акт

№ 1001851/28.06.2010г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, в частта потвърдена с Решение № 642/26.08.2010г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна при Централно управление на Национална агенция по приходите (ЦУ на НАП), с която: **1/** на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, са му установени задължения за ДДС по периоди и в размери, както следва: м.10.2008г. – 361,58лв. и лихви 71,27лв; м. 11.2008г. – 361,58лв. и лихви 66,52лв; м.12.2008г. – 357,36лв. и лихви 60,98лв; м.01.2009г. – 357,38лв. и лихви 56,49лв; м.02.2009г. – 331,80лв. и лихви в размер на 48,91лв; м.03.2009г. – 340,40лв. и лихви 46,22лв; м.04.2009г. – 349,25лв. и лихви 43,65лв; м.05.2009г. – 659,07лв. и лихви 75,39лв; м.06.2009г. – 361,48лв. и лихви 37,64лв; м.07.2009г. – 358,69лв. и лихви 33,65лв; м.10.2009г. – 2858,29лв. и лихви 184,75лв; м.11.8091,25лв. и лихви 451,64лв; **2/** са му установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2008г. в размер на 719,92лв. и лихви в размер на 101,53лв.

4. Необходимост от тълкуване на общностното право поставя спора относно установените задължения по ЗДДС, в резултат на отказано право на данъчен кредит по фактури издадени от „Роял Инвест” ЕООД – по договор за наем на автомобил марка Мерцедес, модел GL 4.6 LV 8 и „Интерлийз Ауто” ЕАД – по договор за финансов лизинг на автомобил Toyota Land Cruiser 120, по съображения, че през периодите, през които е упражнено правото на данъчен кредит, от страна на дружеството не е доказано автомобилите да са използвани за икономическата му дейност.

III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА

5. По фактическата обстановка, установена по делото, не е налице спор между страните.

През месец декември 2009г. орган по приходите при ТД на НАП – гр.Добрич е възложил ревизия на „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД относно: задълженията за корпоративен данък за периода 01.01.2008г. – 31.12.2008г. и задълженията за ДДС, за периода 01.07.2008г. – 31.10.2009г. Ревизията е приключила с Ревизионен акт № 1001851/28.06.2010г., с който на дружеството в резултат на непризнато право на данъчен кредит, са установени задължения за ДДС за внасяне за данъчни периоди м.октомври 2008г. – м.юли 2009г. включително и за м.октомври и м.ноември 2009г., както и задължения за корпоративен данък за 2008г.

По данни от Търговския регистър, дружеството има предмет на дейност: *търговия с енергийни компоненти, течни и твърди горива, изграждане и експлоатация на електронни съоръжения, жилищни и стопански сгради, предприемачество и търговия с недвижими имоти, препарати за растителна защита, селскостопански торове, производство, преработка и продажба на селскостопански продукти, транспортна дейност, проектантска дейност.*

6. В хода на ревизията е установено, че на 01.10.2008г. „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД, е сключило с „РОЯЛ ИНВЕСТ” ЕООД договор за отдаване под наем на автомобил „Мерцедес GL 4.6 L V8, при наемна цена на автомобила 140лв. на ден без ДДС, която цена включва неограничен пробег, застраховка „Гражданска отговорност”, „Застраховка на превозното средство срещу всички рискове”, винетна такса. Уговореният срок на договора е от 01 октомври 2008г. – 01 март 2009г., като според т.2.3. от приложение № 1 към договора, при неспазване на срока за връщане на автомобила от наемателя, той се задължава да уведоми наемодателя най – късно 5 часа преди изтичане на договора. В този случай наемателят може да продължи да ползва автомобила, при положение, че същия няма резервация. За всеки допълнителен ден наемателят заплаща наема уговорен с договора. Въз основа на така сключения договор за наем, жалбоподателят е получил от доставчика си „РОЯЛ ИНВЕСТ” ЕООД следните данъчни фактури: № № 1023/03.10.2008г., 1032/03.11.2008г., 1058/03.12.2008г., 1047/03.12.2009г., 1100/02.02.2009г., 1126/02.03.2009г., 1161/02.04.2009г., 90/07.05.2009г., 1205/02.06.2009г. и 1226/02.07.2009г.

7. На 21.10.2009г., жалбоподателят „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД сключил с „ИНТЕРЛИЙЗ АУТО” ЕАД, клон Варна, договор № 2016090/A_ auto/21.10.2009, за финансов лизинг на автомобил Toyota Land Cruiser 120, със срок на договора 48 месеца. Въз основа на така сключения договор, жалбоподателят е получил фактури № № 20083000/26.10.2009г., 20083001/26.10.2009г. и 20083628/30.10.2009г.

8. По всички посочени по – горе фактури издадени от „РОЯЛ ИНВЕСТ” ЕООД и „ИНТЕРЛИЙЗ АУТО” ЕАД, жалбоподателят е упражнил правото да приспадне отразения в тях данък, в данъчния период, в който е получена съответната фактура.

9. В хода на ревизията, при преценката за законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит, ревизиращите са изискали от дружеството доказателства за използването на автомобилите в икономическата му дейност. Тъй като не били представени пътни листи и в счетоводството на дружеството не са отразени разходи за гориво, органите по приходите са приели, че в периодите, в които е упражнен данъчния кредит, автомобилите не са използвани за извършването на облагаеми доставки и за целите на икономическата дейност на дружеството, поради което е налице ограничението на правото на данъчен кредит предвидено в чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, независимо, че са изпълнени условията на чл.69 от ЗДДС.

10. В резултат на отказаното право на данъчен кредит по горепосочените фактури, на дружеството са установени задължения за ДДС по периоди и в размери, както следва: м.10.2008г. – 361,58лв. и лихви 71,27лв; м. 11.2008г. – 361,58лв. и лихви 66,52лв; м.12.2008г. – 357,36лв. и лихви 60,98лв; м.01.2009г. – 357,38лв. и лихви 56,49лв; м.02.2009г. – 331,80лв. и лихви в размер на 48,91лв; м.03.2009г. – 340,40лв. и лихви 46,22лв; м.04.2009г. – 349,25лв. и лихви 43,65лв; м.05.2009г. – 659,07лв. и лихви 75,39лв; м.06.2009г. – 361,48лв. и лихви 37,64лв; м.07.2009г. – 358,69лв. и лихви 33,65лв; м.10.2009г. – 2858,29лв. и лихви 184,75лв; м.11.8091,25лв. и лихви 451,64лв.

11. „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД е обжалвало ревизионния акт по административен ред, пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна, който е отхвърлил жалбата по съображения идентични с изложените в акта.

12. В жалбата си до съда, дружеството възразява, че неправилно му е отказано правото на данъчен кредит по фактурите издадени от „Роял Инвест“ ЕООД и „Интерлийз Ауто“ ЕАД, по съображения, че следва да се приложи разпоредбата на чл.70, ал.3, т.2 от ЗДДС, тъй като автомобилите са използвани за транспортиране на управителя на дружеството от местоживеенето му до месторабота. По отношение на констатацията в ревизионния акт, че в счетоводството не са отразени разходи за гориво, жалбоподателят изтъква, че горивото е било за сметка на управителя, поради което не са съставяни разходооправдателни документи и такива не са осчетоводявани в счетоводството на дружеството.

IV. ПРИЛОЖИМИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ

A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО.

13. Приложимият материален закон за разрешаване на казуса е Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в сила от 1 януари 2007г. Относителните към настоящото запитване разпоредби от него, цитирани във възходяща относно обозначаването им последователност, са следните:

14. Съгласно разпоредбата на чл.2, т.1 от ЗДДС:

„С данък върху добавената стойност се облагат:

1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга”;

15. Определението за данъчнозадължени лица се съдържа в чл.3, ал.1 от ЗДДС и гласи:

„Данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.”

16. Доставките с право на данъчен кредит са посочени в чл.69 от ЗДДС, като разпоредбата на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, гласи:

„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;”

17. Ограниченията на правото на данъчен кредит са регламентирани в разпоредбата на чл.70 от ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл.70, ал.1, т. 2 от ЗДДС:

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

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

18. Разпоредбата на чл.69 от ЗДДС е цитирана по – горе, а разпоредбата на чл.74 от ЗДДС е неотнормирана към настоящия казус.

19. Изключенията за ограниченията по чл.70, ал.1 са предвидени в разпоредбата на чл.70, ал.3 от ЗДДС, според която:

„Алинея 1, т. 2 не се прилага за:

1. специалното, работното, униформното и представителното облекло, предоставяно безвъзмездно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, за целите на икономическата му дейност;

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

3. стоките или услугите, използвани при безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив, когато активът е бил нает или предоставен за ползване на държателя/ползвателя непрекъснато за срок не по-кратък от три години;

4. стоките или услугите, използвани при безвъзмездното извършване на услуга от концесионер за подобрение на предоставен за ползване актив, когато това е условие и/или задължение по договора за концесия;

5. безвъзмездното предоставяне на стоки или услуги с незначителна стойност с рекламна цел и предоставяне на мостри;

6. храната и/или добавките към нея, които се предоставят по реда на чл. 285 от Кодекса на труда;

7. транспорта и нощувките на командировани от лицето лица;

8. стоките или услугите, използвани във връзка с осъществяване на гаранционното обслужване по чл. 129”.

20. Извършването на корекции на ползваното право на данъчен кредит, извън случаите на изменение на данъчната основа и промяна вида на доставката, са регламентирани в разпоредбата на чл.79 от ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл.79 от ЗДДС:

„ (1) Регистрирано лице, което изцяло или частично е приспадало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва за извършване на освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, дължи данък в размер на ползания данъчен кредит.

(2) Регистрирано лице, което изцяло е приспадало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва както за извършване на доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит, така и за освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, и лицето не може да определи каква част от стоките или услугите се използват за доставки с право на данъчен кредит и за доставки без право на данъчен кредит, дължи данък, определен по реда на ал. 7.

-

(7) В случаите по ал. 2 лицето дължи данък, определен по следната формула:

1. за недвижимите вещи:

$$\text{ДД} = \text{ПДК} \times \frac{1}{20} \times \text{БГ}(1 - \text{К}), \text{ където:}$$

ДД е дължимият данък;

ПДК - размерът на ползвания данъчен кредит;

БГ - броят на годините от настъпване на обстоятелствата по ал. 2, включително годината на настъпване на обстоятелствата, до изтичане на 20-годишния срок, считано от годината на упражняване правото на данъчен кредит включително;

К - коефициентът по чл. 73, изчислен на базата на оборотите за годината, през която са възникнали обстоятелствата по ал. 2;

2. за всички останали стоки или услуги:

$$\text{ДД} = \text{ПДК} \times \frac{1}{5} \times \text{БГ}(1 - \text{К}), \text{ където:}$$

ДД е дължимият данък;

ПДК - размерът на ползвания данъчен кредит;

БГ - броят на годините от настъпване на обстоятелствата по ал. 2, включително годината на настъпване на обстоятелствата, до изтичане на 5-годишния срок, считано от годината на упражняване правото на данъчен кредит включително;

К - коефициентът по чл. 73, изчислен на базата на оборотите за годината, през която са възникнали обстоятелствата по ал. 2”.

Б. ОБЩНОСТНО ПРАВО

21. Разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и по - конкретно:

22. Съгласно разпоредбата на чл.168, б „а” от Директива 2006/112:

„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”;

23. Съгласно разпоредбата на чл.176 от Директива 2006/112:

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

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

24. Съгласно разпоредбата на член 173, пар.1 от Директива 2006/112:

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

такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане.

Частта, подлежаща на приспадане, се определя в съответствие с членове 174 и 175 за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице”.

V. ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ.

25. Настоящият съдебен състав на Административен съд – гр.Варна, във връзка с разрешаването на спора извърши проучване на практиката на СЕО /СЕС/, при което се натъкна на следните съдебни решения по сходни казуси: Решение от 05 октомври 1999г. постановено по дело С – 305/97; Решение от 23 април 2009г. постановено по дело С – 74/08; Решение от 14 юли 2005г. постановено по дело С – 434/03; Решение от 30 март 2006г. постановено по дело С – 184/04; Решение от 15 април 2010г. постановено по съединени дела С – 538/08 и С – 33/09; Решение от 30 септември 2010г. постановено по дело С – 395/09;

Цитираните решения тълкуват разпоредбите чл.11, пар. 4 от старата Втора директива и на чл.17, параграфи 2 и 6 и чл. 20 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите – членки относно данъците върху оборота, конкретно ограниченията на правото на приспадане на начисления данък, които Държавите – членки имат възможност да прилагат, докато разходите, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане не бъдат определени от Съвета по предложение на Комисията – чл.17, пар.6 от Шеста директива, съответна на сега действащата разпоредба на чл.176 от Директива 2006/112.

26. С Решение от 5.10.1999г. по дело *Royscot и др.*, С – 305/97, Съдът приема, че чл.17, пар.6 от Шеста директива изисква изключенията, които държавите – членки могат да запазят в сила в съответствие с тази разпоредба, да са законосъобразни от гледна точка на Втора директива, която предхожда Шеста.

27. С Решение на Съда от 30.09.2010г. по дело С – 395/09 - *Oasis East* – т.21 и Решение на Съда от 15.04.2010г. по съединени дела С – 538/08 и С – 33/09 - *X Holding BV и Oracle Nederland BV*, се потвърждава практиката на Съда относно обхвата на дерогационния режим предвиден в чл.17, пар.6 от Шеста директива, за това, че цитираната разпоредба изисква изключенията, които държавите – членки могат да запазят в сила, да са законосъобразни от гледна точка на Втора директива 67/288/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година.

28. С Решение на Съда от 15.04.2010г. по съединени дела С – 538/08 и С – 33/09 е прието, че с чл.11, пар.1 от Втора директива се установява правото на приспадане, като същевременно в чл.11, пар.4 е предвидено, че държавите – членки могат да изключат от режима на приспадане някои стоки и услуги, и по – конкретно тези, които могат изцяло или отчасти да бъдат използвани за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал. Тоест, ограниченията на правото на приспадане следва да се отнасят до конкретни категории разходи, определени според естеството на стоката или услугата, а не според нейното отредено предназначение.

29. С Решение от 30.09.2010г. по дело С – 395/2009, е прието, че държавите – членки нямат право да запазят в сила изключения от правото на приспадане на ДДС, които се прилагат по общ начин спрямо всеки разход, свързан с придобиването на стоки и получаването на услуги.

30. С Решение на съда по делото *Royscot, C – 305/97*, е прието, че разпоредбата на чл.11, пар.1 от Втора директива, не предоставя на държавите членки неограничена дискреционна власт да изключат всички или почти всички стоки и услуги от правото на приспадане и по този начин да обезсмислят режима въведен в чл.11, пар.1.

31. С Решение от 23.04.2009г. по дело *PARAT Automotive Cabrio, C – 74/2008*, съдът приема, че в качеството си на дерогираща разпоредба, чл.17, пар.6, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува стриктно, поради което не може да се приеме, че той допуска държава членка да запази в сила ограничение на правото на приспадане на ДДС, което може да бъде приложено по общ начин спрямо всеки разход, свързан с придобиване на стоки, независимо от неговото естество или предмет. Със същото решение е прието, че възможността, предоставена на държавите членки с чл.17, пар.6, втора алинея от Шеста директива, е обвързана от изискването те да уточнят в достатъчна степен естеството и предмета на стоките и услугите, за които се изключва правото на приспадане, за да може тази възможност да не служи като основание за въвеждането на общи изключения от този режим – т.29 от Решение по дело *PARAT Automotive Cabrio, C – 74/2008*; т.43 от Решение по съединени дела *C – 538/08* и *C – 33/09 X Holding BV* и *Oracle Nederland BV*;

32. По дело *C – 184/04, Uudenkaupungin Kaupunki om 30.03.2006*, съдът изрично заключава в т.49 от решението си, че анализът на произхода на чл.17, пар.6 от Шеста директива показва, че правото на избор дадено на държавите – членки от втора алинея на разпоредбата, се прилага само за запазване на изключенията от приспадане на данъка на категории разходи, определени по – скоро чрез позоваване на естеството на придобитите стоки, отколкото чрез позоваване на употребата, в която са включени или начина, по който се използват.

По всички цитирани по – горе решения, преценяваните ограничения на правото на приспадане на начисления данък, са различни от ограничението по казуса, с който е сезиран Административен съд – Варна.

VI. ДОВОДИ И ПРАВНИ ИЗВОДИ НА СТРАНИТЕ:

33. Дружеството – жалбоподател, чрез процесуалния си представител адвокат Б.К.***, заема становището, че българският ЗДДС в приложимите към казуса правни норми, противоречи на общностните норми и принципи, тъй като въвежда общи ограничения на правото на данъчен кредит. В представено по делото писмено становище, изразява съгласието си с преценката на съда за необходимостта от тълкуване на общностното право, поради което счита, че до Съда на Европейския съюз следва да бъдат зададени формулираните от настоящия състав въпроси.

34. Ответникът – Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна, чрез процесуалния си представител старши юрисконсулт Галина Екимова, не се противопоставя на отправянето на запитване до Съда на Европейския съюз, с формулираните от настоящия състав въпроси.

35. На основание чл.159 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс, в производството по административно дело № 3477/2010г. по описа на Административен съд – Варна, е встъпил представител на Окръжна прокуратура – Варна. Същият в съдебното заседание проведено на 22.02.2011г. дава заключение за необходимостта от тълкуване на

общностните норми и счита, че до Съда на Европейския съюз, следва да бъдат отправени формулираните от настоящия съдебен състав въпроси.

VII. МОТИВИ ЗА ОТПРАВЯНЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ:

36. Преюдициалното запитване е по инициатива на съдебния състав на Административен съд – гр.Варна, сезиран с казуса като първа съдебна инстанция.

37. За разрешаването на спора, съдебният състав при Административен съд – гр.Варна, следва да отговори на въпросите дали са предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит по фактурите, по които жалбоподателят е получател, или по отношение на тези доставки е налице ограничението на правото на данъчен кредит по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС. В случай, че по отношение на доставките е налице ограничението по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, съдът следва да отговори на въпроса, дали е някое от изключенията на въведеното ограничение, по чл.70, ал.3 от ЗДДС.

Във връзка с така поставените въпроси, съдът съобрази следното:

38. Съгласно разпоредбата на чл.168, б „а” от Директива 2006/112, 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 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.

39. В Закона за данъка върху добавената стойност, доставките с право на приспадане на данъчен кредит са дефинирани в разпоредбата на чл.69, ал.1 от ЗДДС. Съгласно тази норма, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по ЗДДС лице, му е доставил или предстои да му достави.

40. Правото на приспадане на начисления данък е в пряка връзка с използването на стоките или услугите за целите на независимата икономическа дейност. До стадия на крайния потребител, данъчнозадължените лица, които участват в процеса на производство и разпределение, превеждат на данъчната администрация начисления на клиентите си ДДС, като приспадат платения ДДС на техните доставчици. При положение, че данъчнозадълженото лице придобива стоки и услуги за облагаеми доставки, му се предоставя право да приспада ДДС, с който се облага придобиването на стоките и услугите. ДДС се характеризира със своя неутралитет на всички стадии на производството и разпределението, като по силата на принципа на неутралитет, лицето понася тежестта на данъка само, когато той се отнася за стоки или услуги, които по никакъв начин не обслужват икономическата дейност му, тоест нито пряко нито косвено се отнасят към извършваните от лицето облагаеми доставки.

41. Според настоящият съдебен състав, в случая е налице необходимост от тълкуване на разпоредбата на чл.168 от Директива 2006/112, конкретно за това, **към кой данъчен период следва да е изпълнено изискването, стоката или услугата да се използва за целите на облагаемите доставки включени в обхвата на независимата икономическа дейност на лицето – още в периода на придобиването им, когато данъкът е станал изискуем, или за първоначалната преценка за възникване на правото за приспадане на начисления данък е достатъчно да е възможно включването на стоките или услугите в облагаемата дейност, в един бъдещ момент.** Тоест, от значение е да се установи дали независимата икономическа дейност обхваща и бъдещи доставки.

42. В сравнителен план следва да се посочи, че в ЗДДС действащ до 01.01.2007г., разпоредбата на чл. 64, ал.1, т.5 от ЗДДС е предвиждала, че правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката или вносителя е налице, когато получената от внос стока или облагаема доставка стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки.

43. Към настоящия момент в практиката на Върховния административен съд (ВАС), действащ по подобни казуси като последна, касационна инстанция, съществува противоречие.

С решение № 5954 от 05.05.2010г. постановено по адм.д. № 15499/2009г., ВАС приема, че икономическата дейност на лицето обхваща и облагаемите доставки, които същото ще извърши в бъдеще. В мотивите на решението е посочено *„Правото на данъчен кредит е отказано на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС по съображения, че стоките са предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. В случая не е налице хипотезата на посочената правна норма, тъй като икономическата дейност на лицето включва и облагаемите доставки, които същото ще извърши в бъдеще...”*. В подобен смисъл е и Решение № 9963/16.07.2010г. на ВАС по адм.д. № 2347/2010г.

44. Преобладаващата практика на ВАС е в обратния смисъл, тоест, приема се, че изискването стоките или услугите да се използват за независимата икономическа дейност, следва да е осъществено в периода, в който се упражнява правото.

Така например в мотивите на Решение № 13263/08.11.2010г. на ВАС по адм.д. № 9587/2010г. е посочено: *„По делото е било установено, че от датата на търговската и обща данъчна регистрация на дружеството - 23.04.2008г., няма данни да е осъществявана независима икономическа дейност. Представляващият дружеството-жалбоподател в хода на ревизията е подал декларация, че дружеството не е извършвало дейност поради икономическата криза, не е подписвало договори с доставчици и клиенти и не е получавало или издавало фактури, не е ползвало собствени или наети средства. Освен това ревизиращите органи са констатирани, че закупения апартамент не се ползва и правилно е посочил, че ДЗЛ не ангажира доказателства апартамента да е свързан с развивана от него независима икономическа дейност”*; В този смисъл са и Решение № 12935/02.11.2010г. на ВАС по адм.д. № 4968/2010г. и Решение № 14182/24.11.2010г. на ВАС по адм.д. № 6257/2010г.

45. Въпреки, че използването на стоките или услугите за целите на независимата икономическа дейност е предвидено като абсолютна предпоставка за първоначалното признаване на правото на данъчен кредит, съгласно разпоредбата на чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, придобиването на стоки или услуги предназначени за дейност различна от икономическата е предвидено и като ограничение на правото на приспадане на начисления за доставката данък, независимо, че са изпълнени условията по чл.69 от ЗДДС. Според настоящия състав, подобна правна уредба е противоречива, тъй като едни и същи условия са предвидени веднъж като предпоставка за първоначално признаване на данъчния кредит, и втори път като ограничение на това право.

46. Предвид изложеното, **вторият спорен въпрос се явява свързан с това какви ограничения на правото на данъчен кредит имат право да въвеждат Държавите – членки – според естеството на стоките и услугите, или според тяхната употреба и предназначение.** Разпоредбата на чл.176 от Директива 2006/112 допуска възможността

Държавите – членки да въведат ограничения на правото на приспадане на начисления данък **по отношение на някои категории разходи**, което според настоящия състав и с оглед даването вече тълкуване от СЕС, означава, че ограниченията следва да са определени според естеството на стоките или услугите.

47. Освен специфичните категории по чл.70, ал.1, т. 3 – 6 от ЗДДС, за които се изключва приспадане на данъчен кредит – *стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели; е придобит, внесен или е нает мотоциклет или лек автомобил; стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрието или експлоатацията на превозните средства по т. 4, както и за получените транспортни услуги или таксиметровите превози с превозни средства по т. 4; стоките са отнети в полза на държавата или сградата е разрушена като незаконно построена*, разпоредбата в т.1. и т. 2, предвижда, че независимо, че са изпълнени условията на чл.69 или 74 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са: **т.1.- предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта; т.2. - предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.** Според настоящият състав, формулировката „предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на лицето”, по никакъв начин не дава възможност естеството на стоките или услугите, за които не се допуска приспадане на начисления данък, да бъде определено или да бъде поне определяемо според някакъв обективен признак. При това положение обосновано може да се приеме, че тази формулировка въвежда общо ограничение, до колкото връзката между придобиваните стоки с осъществяваната от лицето независима икономическа дейност, е предвидена като абсолютна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит – чл.69 от ЗДДС. Такава е и редакцията на разпоредбата на чл.70, ал.1 от ЗДДС, която изрично сочи, че правото на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл.69 от ЗДДС. При това положение, нормите на чл.69 и на чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, не кореспондират по между си във вложения от законодателя смисъл – първата да се счита за правило, а втората за негово ограничение. Ограничението по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС е определено изцяло според предназначението на стоката/услугата и начинът ѝ на употреба, и не са предвидени никакви други критерии тази стока да бъде идентифицирана според нейното естество, като по – нататък в чл.70, ал.3 от ЗДДС, изрично са посочени случаите, в които въпреки ограниченията, ДДС подлежи на приспадане, т.е. изрично са предвидени изключения от ограниченията.

48. Несъмнено употребата на стоките и услугите е релевантна към облагането с ДДС, до колкото същият се дефинира като данък върху оборота и правото да се приспада начисления данък се поражда само когато стоките или услугите, за които ДДС е начислен, участват в облагаемия оборот. Според настоящия състав обаче, предназначението на стоката или услугата не може да бъде разглеждано като ограничение на приспадането на данъчния кредит, което по правило не може да бъде ограничавано, а може да бъде преценявано само от гледна точка на извършването на корекции на това право, т.е. при определяне на размера на данъка за приспадане. Това е така, защото неутралитета на данъка изисква съществуването на механизъм, който да гарантира точността на приспаданията.

49. Такъв механизъм на корекции е въведен с разпоредбата на чл.79 от ЗДДС. Според ал.1, регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за

произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва за извършване на освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит. Според ал.2 на с.р., регистрирано лице, което изцяло е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва както за извършване на доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит, така и за освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, и лицето не може да определи каква част от стоките или услугите се използват за доставки с право на данъчен кредит и за доставки без право на данъчен кредит, дължи данък, определен по реда на ал. 7. Според ал.4, корекцията по ал. 1 и 3 се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция и отразяване на този протокол в дневника за продажбите и справка-декларацията за този данъчен период. Според ал.5, корекцията по ал. 2 се извършва през последния данъчен период на годината, през която настъпват обстоятелствата по ал. 2. В случай, че корекцията касае стоки или услуги, които са дълготрайни активи по смисъла на ЗКПО, лицето дължи данък в размер определен по посочената в разпоредбата на ал.6 формула.

50. Механизмът на корекция на ползвания данъчен кредит по чл.79 от ЗДДС обаче се прилага само в хипотези, при които първоначално са били налице условията за приспадане на данъка, т.е. стоките и услугите са използвани в независимата икономическа дейност на лицето и са формирали облагаем оборот, но в последствие са използвани за дейности, за които не е налице право на данъчен кредит, например за безвъзмездни доставки, за освободени доставки, за лични нужди.

51. Българският закон за ДДС не предвижда механизъм за корекция приложим в обратните хипотези, при които първоначално стоките и услугите не участват в оборота, за което не се следва данъчен кредит, но в един последващ придобиването им период, се използват за извършване на облагаеми доставки.

52. В посочения смисъл е Решение № 575/13.01.2011г. на ВАС по адм.д. № 8202/2010г., постановено във връзка с жалба на директора на Дирекция „ОУИ” – Варна против Решение № 889/27.04.2010г. по адм.д. № 2816/2009г. по описа на Административен съд – Варна, V – ти състав. Разглежданият казус е бил за отказан на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС данъчен кредит за закупуването на автомобил AUDI Q7. Първоинстанционният съд е установил, че автомобилът е заведен като актив на данъчно – задълженото лице, но през ревизирия период липсват доказателства, автомобилът да е използван за дейността на дружеството. Обсъден е факта, че полезният срок на експлоатация на ДМА е 5 години, като в този срок, в един последващ придобиването на актива период, автомобилът е започнал да участва в облагаемия оборот на дружеството. Първоинстанционният съд се е позовал на практика на СЕС, дело С – 97/90 и приел, че се въвежда право на пълно и незабавно приспадане на начисления данък, в случаите, в които стоката се използва както за лични нужди на собственика, така и за облагаеми доставки. Посочено е, че според европейската практика, в тези случаи приложение намира чл.20 от Шеста директива – за корекция на ползвания данъчен кредит, но в българския закон, хипотезите на корекции в чл.79 ЗДДС, не обхващат случаи, в които стоките или услугите, за които е упражнено право на данъчен кредит,

първоначално не са включени в икономическата дейност, но в следствие участват в извършването на облагаеми доставки. Предвид изложеното, първоинстанционният съд е обосновал извод, че след като законодателят не е регламентирал начин за определяне в максимално достоверна и справедлива степен правото на данъчен кредит в хипотези като процесната, а нормите уреждащи облагането с данъци не могат да бъдат тълкувани разширителна, то следва да се приеме, че полза на дружеството е възникнало правото на данъчен кредит за закупуването на автомобила.

53. За да отмени така постановеното решение, ВАС е приел следното: *„Липсват обаче убедителни доказателства, от които да е видно, че вещта е използвана през ревизирания период точно в икономическата дейност на дружеството, от която е формиран неговия оборот. Не е доказано изпълнението на конкретни задачи с автомобила, посещаването на търговски обекти, дружеството няма назначен шофьор. Не са представени пътни листи и документи за разхода на горивото. Депозирани писмени доказателства за отдаването на автомобила под наем и за отчитането на приходи от него се отнасят за последващ период. В случая обстоятелството, касаещо неприключването на полезния 5 – годишен срок на експлоатация на актива, е без значение за резултата по делото... Извън гореизложеното следва да се съобрази фактът, че разпоредбите на чл.73, чл.78 и чл.79 ЗДДС не предвиждат възможност за корекция на ползания данъчен кредит в хипотеза, идентична с процесната при която липсва оборот, и при която след закупуването му, първоначално автомобилът не се използва за икономическата дейност на търговеца, а представените наемен договор и фактура са за последващ период. Обсъдената от първоинстанционния съд, в контекста на европейската практика, липса на регламентиран от законодателя начин за определяне в максимално достоверна и справедлива степен на правото на данъчен кредит, в такава хипотеза, не налага извода че дружеството законосъобразно е упражнило правото на данъчен кредит във връзка със закупуване на автомобила”.*

Всички цитирани решения на ВАС са достъпни на интернет страницата на съда - <http://www.sac.government.bg>.

54. В светлината на гореизложеното, настоящият съдебен състав намира, че е налице противоречие между българския ЗДДС с общностното право и принципи. Ако се приеме, че за първоначалното признаване на правото на данъчен кредит, изискването стоките или услугите да са предназначени за независимата икономическа дейност, следва да е налице още в периода на придобиването на стоките и услугите, то при последващото им включване в оборота, при липсата на механизъм за корекция, ще се натовари извънредно данъчно – задълженото лице със задължения за ДДС, тъй като в тези случаи то ще е длъжно да начислява данък, приспадането на какъвто при придобиването на стоките или услугите, първоначално му е отказано и в следствие е невъзможно. При това положение, действащата нормативна уредба нарушава принципа на пропорционалност и води до изкривяване на конкуренцията, с което се създават пречки за нормалното функциониране на вътрешния пазар.

По изложените по – горе съображения, Варненският административен съд, I – во отделение, VIII – ми състав,

О П Р Е Д Е Л И:

ОТМЕНЯ определението, с което е даден ход по съществото на делото.

ОТПРАВЯ преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно чл.267, първи параграф, буква „б“ от Договора за функционирането на Европейския съюз, със следните въпроси:

1. Как трябва да се тълкува условието по чл.168 от Директива 2006/112 „се използват“, и при преценката за първоначалното възникване на правото на приспадане на начисления данък, към кой момент същото следва да е осъществено – още в данъчния период на придобиване на стоката или получаване на услугата, или е достатъчно да е възможно осъществяването му в един бъдещ данъчен период?

2. Допустима ли е от гледна точка на чл.168 и чл.176 от Директива 2006/112, правна уредба като националната - чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, която позволява първоначалното изключване от системата на приспадане на ДДС, на стоки и услуги, определени като „предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности различни от икономическата дейност на лицето“?

3. При утвърдителен отговор на втория въпрос, трябва ли чл.176 от Директива 2006/112, да се тълкува в смисъл, че държава – членка, която е искала да се възползва от предоставената ѝ възможност да изключи правото на приспадане на ДДС за някои стоки и услуги, по отношение на категориите разходи определени по следния начин: *стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето, освен в случаите по ал.3 на чл.70 от ЗДДС*, е изпълнила изискването да посочи категория достатъчно определени стоки и услуги, т.е. да ги определи според тяхното естество?

4. Съобразно отговора на третия въпрос, от гледна точка на чл.168 и чл.173 от Директива 2006/112, как следва да се съобразява предназначението (употребата/бъдещата употреба) на придобити от данъчно – задължено лице стоки или услуги – като предпоставка за първоначалното възникване на правото на приспадане на ДДС или като основание за извършване на корекция на размера на данъка за приспадане?

5. В случай, че предназначението (употребата) следва да се съобразява като основание за корекция на размера на данъка за приспадане, как следва да се тълкува разпоредбата на чл.173 от Директива 2006/112: същата предвижда ли извършването на корекции в хипотези, при които стоки или услуги първоначално се използват в необлагаема дейност, или след придобиването им изобщо не се използват, но са на разположение на предприятието, и в един последващ придобиването период са включени в облагаемата дейност на лицето?

6. В случай, че чл.173 от Директива 2006/112 следва да се тълкува в смисъл, че предвидената корекция е приложима и в случаите когато стоките или услугите след придобиването им най – напред са използвани в необлагаема дейност, или изобщо не са използвани, но в последствие са включени в облагаемата дейност на данъчно – задълженото лице, следва ли да се приеме, че предвид въведеното ограничение по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС и предвиждането на корекции само за хипотези, когато стоки, чиято първоначална употреба отговаря на условията за приспадане на данъка, се включват след това в употреба, която не отговаря на условията за приспадане на данъка, каквато е разпоредбата на чл.79, ал.1 и ал.2

от българския ЗДДС, държавата – членка е изпълнила задължението си да определи правото на приспадане на начисления данък, в максимално достоверна и справедлива степен за всички данъчно – задължени лица?

7. Съобразно отговорите по предходните въпроси, следва ли да се приеме, че според въведения в българския ЗДДС режим на ограничение на правото на приспадане на ДДС, съответно на корекции на размера на ДДС за приспадане, при обстоятелства като разглежданите в главното производство и предвид чл.168 от Директива 2006/112, данъчно - задължено лице, регистрирано по ДДС има право да приспадне начисления ДДС за предоставени му от друго данъчно – задължено лице стоки или услуги, в периода, в който са предоставени и данъкът е станал изискуем?

СПИРА на основание член 631, алинея 1 от Гражданския процесуален кодекс производството по делото до произнасяне на Съда на Европейския съюз.

Определението не подлежи на обжалване.

Административен съдия:

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

16 февруари 2012 година (*1)

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

По дело С-118/11

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

„ЕОН Асет Мениджмънт“ ООД

срещу

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

СЪДЪТ (втори състав),

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

секретар: г-н А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за българското правителство, от г-н Цв. Иванов и г-жа Д. Драмбозова, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

¹Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 168, 173 и 176 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ([ОВ L 347, стр. 1](#); Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; поправка [ОВ L 74, 2011 г., стр. 3](#), наричана по-нататък „Директивата ДДС“).

²Запитването е отправено в рамките на спор между „ЕОН Асет Мениджмънт“ ООД (наричано по-нататък „ЕОН Асет“) и Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите относно данъчноревизионен акт, с който на „ЕОН Асет“ е начислен данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) в резултат на отказано право на данъчен кредит.

Правна уредба

Правото на Съюза

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

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

⁴Член 14, параграф 1 от тази директива гласи:

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

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

⁶Член 24, параграф 1 от същата директива гласи:

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

⁷Съгласно член 26 от Директивата ДДС:

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

^a) употребата на стоки, които са част от стопанските активи за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато длъжимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи на изцяло или частично приспадане;

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

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

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

⁹Член 64, параграф 1 от същата директива уточнява:

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

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

¹¹Съгласно член 168 от директивата:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,], да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“

¹²Член 173, параграф 1 от посочената директива гласи:

„В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с членове 168, 169 и 170, така и на сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, само такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане.

Частта, подлежаща на приспадане, се определя в съответствие с членове 174 и 175 за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице.“

¹³Член 176 от Директивата ДДС гласи:

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

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

Национално право

¹⁴Съгласно член 6, алинея 3, точка 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ. бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“) за възмездна доставка на стока се смята „отделянето или предоставянето на стоката за лично ползване или употреба на данъчнозадълженото физическо лице, на собственика, на неговите работници и служители или на трети лица и при условие че при производството, вноса или придобиването ѝ е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит“.

¹⁵Член 9, алинея 3, точка 1 от ЗДДС приравнява на възмездна доставка на услуга „предоставянето на услуга за личните нужди на данъчнозадълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица, при извършването на която се използва стокът, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит“.

¹⁶Като изключение от посочената алинея 3 на член 9, ЗДДС определя в член 9, алинея 4, точка 1, че не е възмездна доставка на услуга „безвъзмездното предоставяне на транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно от работодател на неговите работници и служители, включително на тези по договори за управление, когато е за целите на икономическата дейност на лицето“.

¹⁷Съгласно член 69, алинея 1 от ЗДДС:

„Когато стоките и услугите се използват за целите на извършването 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;

[...]“

¹⁸Съгласно член 70, алинея 1 от ЗДДС:

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

[...]

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

[...]“

¹⁹Съгласно член 70, алинея 3 от ЗДДС:

„Алинея 1, т. 2 не се прилага за:

[...]

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

[...]“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

²⁰„ЕОН Асет“ е установено в България дружество, което осъществява икономическа дейност в различни области.

²¹При извършена ревизия за периода от 1 юли 2008 г. до 31 октомври 2009 г. компетентните органи установяват, че „ЕОН Асет“ е сключило с едно дружество договор за наем на автомобил за периода от 1 октомври 2008 г. до 1 март 2009 г., от една страна, и от друга страна — договор с друго дружество за лизинг на друг автомобил със срок 48 месеца.

²²По всички издадени му фактури „ЕОН Асет“ приспада отразения в тях ДДС в рамките на данъчния период, в който е получена съответната фактура.

²³Поради липса на доказателства според тези органи следва да се приеме, че автомобилите не са използвани за целите на икономическата дейност на „ЕОН Асет“.

²⁴В съответствие с това съгласно член 70, алинея 1, точка 2 от ЗДДС на „ЕОН Асет“ е отказано правото да приспадне ДДС.

²⁵„ЕОН Асет“ подава жалба по административен ред срещу постановения ревизионен акт пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите.

²⁶След като директорът потвърждава частично ревизионния акт, „ЕОН Асет“ подава жалба до Административен съд — Варна.

²⁷В подкрепа на своята жалба „ЕОН Асет“ твърди, че разглежданите в главното производство автомобили са използвани, за да се осигури превозът на неговия управител от местоживеенето до местоработата му. Като се позовава на член 70, алинея 3, точка 2 от ЗДДС, „ЕОН Асет“ счита, че изключването от правото на приспадане по член 70, алинея 1, точка 2 от ЗДДС не се отнася до транспортното обслужване на служители от тяхното местоживеене до местоработата им, предоставено безвъзмездно от работодателя.

²⁸Също така „ЕОН Асет“ оспорва съвместимостта на член 70, алинея 1, точка 2 от ЗДДС с правото на Съюза.

²⁹При тези условия Административен съд — Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„¹)Как трябва да се тълкува условието по чл. 168 от Директива[та ДДС] „се използват“, и при преценката за първоначалното възникване на правото на приспадане на начисления данък, към кой момент същото следва да е осъществено — още в данъчния период на придобиване на стоката или получаване на услугата, или е достатъчно да е възможно осъществяването му в един бъдещ данъчен период?

²)Допустима ли е от гледна точка на чл. 168 и чл. 176 от Директива[та ДДС], правна уредба като [...] чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, която позволява първоначалното изключване от системата на приспадане на ДДС, на стоки и услуги, определени като „предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности различни от икономическата дейност на лицето“?

³)При утвърдителен отговор на втория въпрос, трябва ли чл. 176 от Директива[та ДДС], да се тълкува в смисъл, че държава членка, която е искала да се възползва от предоставената ѝ възможност да изключи правото на приспадане на ДДС за някои стоки и услуги, по отношение на категориите разходи определени по следния начин: стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето, освен в случаите по ал. 3 на чл. 70 от ЗДДС, е изпълнила изискването да посочи категория достатъчно определени стоки и услуги, т.е. да ги определи според тяхното естество?

⁴)Съобразно отговора на третия въпрос, от гледна точка на чл. 168 и чл. 173 от Директива[та ДДС], как следва да се съобразява предназначението (употребата/бъдещата употреба) на придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги — като предпоставка за първоначалното възникване на правото на приспадане на ДДС или като основание за извършване на корекция на размера на данъка за приспадане?

⁵)В случай че предназначението (употребата) следва да се съобразява като основание за корекция на размера на данъка за приспадане, как следва да се тълкува разпоредбата на чл. 173 от Директива[та ДДС]: същата предвижда ли извършването на корекции в хипотези, при които стоки или услуги първоначално се използват в необлагаема дейност, или след придобиването им изобщо не се използват, но са на разположение на предприятието, и в един последващ придобиването период са включени в облагаемата дейност на лицето?

⁶)В случай че чл. 173 от Директива[та ДДС] следва да се тълкува в смисъл, че предвидената корекция е приложима и в случаите когато стоките или услугите след придобиването им най-напред са използвани в необлагаема дейност, или изобщо не са използвани, но впоследствие са включени в облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице, следва ли да се приеме, че предвид въведеното ограничение по чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС и предвиждането на корекции само за хипотези, когато стоки, чиято първоначална употреба отговаря на условията за приспадане на данъка, се включват след това в употреба, която не отговаря на условията за приспадане на данъка, каквато е разпоредбата на чл. 79, ал. 1 и ал. 2 от българския ЗДДС, държавата членка е изпълнила задължението си да определи правото на приспадане на начисления данък, в максимално достоверна и справедлива степен за всички данъчнозадължени лица?

⁷)Съобразно отговорите по предходните въпроси, следва ли да се приеме, че според въведения в [ЗДДС] режим на ограничение на правото на приспадане на ДДС,

съответно на корекции на размера на ДДС за приспадане, при обстоятелства като разглежданите в главното производство и предвид чл. 168 от Директива[та ДДС], данъчнозадължено лице, регистрирано по ДДС има право да приспадне начисления ДДС за предоставени му от друго данъчнозадължено лице стоки или услуги, в периода, в който са предоставени и данъкът е станал изискуем?“

По преюдициалните въпроси

По първия, четвъртия и седмия въпрос

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

Предварителни съображения

³¹По силата на член 168 от Директивата ДДС данъчнозадълженото лице има право на приспадане на ДДС, доколкото стоките и услугите се използват за целите на неговите облагаеми сделки. Следователно, необходимо е най-напред разглежданите в спора по главното производство дейности да се квалифицират с оглед на понятието за облагаема сделка.

³²Съгласно член 24, параграф 1 от Директивата ДДС „[д]оставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“, като понятието за доставка на стоки изисква по силата на член 14, параграф 1 от същата директива „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.

³³Наемът на автомобил, който не представлява доставка на стока, трябва по принцип да се квалифицира като доставка на услуга по смисъла на член 24, параграф 1 от посочената директива (вж. в този смисъл Решение от 11 септември 2003 г. по дело *Cookies World*, [C-155/01, Recueil, стр. I-8785](#), точка 45 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело *Part Service*, [C-425/06, Сборник, стр. I-897](#), точка 61).

³⁴Ползването на автомобил по силата на договор за лизинг може обаче да има сходни характеристики с придобиването на дълготраен актив.

³⁵Както Съдът приема, във връзка с разпоредба, допускаща държавите членки да изключат за определен преходен период дълготрайните активи от режима на приспадане на ДДС, понятието „дълготрайни активи“ се отнася до активите, използвани за целите на икономическата дейност, които се отличават със своя дълготраен характер и със своята стойност, чиято последица е, че разходите по придобиването обикновено не се осчетоводяват

като текущи разходи, а се отчисляват като амортизации през няколко данъчни години (вж. в този смисъл Решение от 1 февруари 1977 г. по дело *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, [51/76, Recueil, стр. 113](#), точка 12 и Решение от 6 март 2008 г. по дело *Nordania Finans* и *BG Factoring*, [C-98/07, Сборник, стр. I-1281](#), точки 27 и 28).

³⁶Освен това член 14, параграф 2, буква б) от Директивата ДДС разглежда като доставка на стоки фактическото предаване на стоки съгласно договор за наем на стоки за определен срок, който предвижда в нормалния ход на събитията собствеността върху стоките да бъде прехвърлена най-късно след заплащане на последната вноска.

³⁷В хипотезата на договор за лизинг не е налице непременно придобиване на стоката, тъй като подобен договор може да предостави на лизингополучателя възможността да избере да не придобие стоката в края на периода на ползване.

³⁸Въпреки това, съгласно международен счетоводен стандарт 17, отнасящ се до договорите за лизинг, който е възпроизведен в Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета ([OБ L 320, стр. 1](#)), следва да се прави разлика между оперативен лизинг и финансов лизинг, като последният се отличава с това, че на лизингополучателя по същество се прехвърлят всички рискове и изгоди от собствеността. Обстоятелствата, че в края на договора е предвидено да се прехвърли собствеността или че настоящата стойност на сбора от вноските е практически идентична с пазарната стойност на стоката, представляват заедно или поотделно критерии, позволяващи да се определи дали договорът може да се квалифицира като договор за финансов лизинг.

³⁹Както Съдът вече е уточнил, понятието за доставка на стока не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик (вж. Решение от 8 февруари 1990 г. по дело *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, [C-320/88, Recueil, стр. I-285](#), точка 7 и Решение от 6 февруари 2003 г. по дело *Auto Lease Holland*, [C-185/01, Recueil, стр. I-1317](#), точка 32).

⁴⁰Поради това в хипотезата, при която договорът за лизинг на автомобил предвижда в края на договора да се прехвърли собствеността на автомобила на лизингополучателя или на лизингополучателя да се предоставят присъщите за правото на собственост върху автомобила основни правомощия, а именно да му се прехвърлят по същество всички рискове и изгоди от собствеността на автомобила, и ако настоящата стойност на сбора от вноските е практически идентична на пазарната стойност на стоката, сделката следва да се приравни на придобиването на дълготраен актив.

⁴¹Националната юрисдикция следва да определи предвид обстоятелствата в конкретния случай дали са изпълнени критериите, посочени в предходната точка от настоящото решение.

По условията за правото на приспадане

⁴²Съгласно член 168, буква а) от Директивата ДДС данъчнозадължено лице може да приспадне дължимия за доставените му стоки или услуги ДДС, ако те се използват за целите на неговата икономическа дейност.

⁴³Във връзка с това следва да се подчертае, че установеният в посечената директива режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен в рамките на всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че дейностите по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално Решение от 12 февруари 2009 г. по дело *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, [C-515/07](#), [Сборник](#), [стр. I-839](#), точка 27).

⁴⁴Когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, които са освободени или не попадат в приложното поле на ДДС, не може нито да се събира данък по извършени доставки, нито да се приспада данък по получени доставки (вж. Решение от 30 март 2006 г. по дело *Uudenkaupungin kaupunki*, [C-184/04](#), [Recueil](#), [стр. I-3039](#), точка 24 и Решение по дело *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, посочено по-горе, точка 28).

⁴⁵Критерият, изведен от използването на стоката или услугата за целите на сделки, попадащи в икономическата дейност на предприятието, е различен според това дали става дума за получаването на услуга или за придобиването на дълготраен актив.

⁴⁶При сделка, състояща се в получаването на услуга, каквато е наемането на автомобил, наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право (Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *SKF*, [C-29/08](#), [Сборник](#), [стр. I-10413](#), точка 57 и цитираната съдебна практика).

⁴⁷Прието е също, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за съответните услуги са част от общите разходи на това лице и поради това представляват елементи,

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

⁴⁸И в единия, и в другия случай, споменати в точки 46 и 47 от настоящото решение, наличието на пряка и непосредствена връзка предполага, че разходите по получените доставки са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност (Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 60).

⁴⁹След като запитващата юрисдикция преценява наличието на пряка и непосредствена връзка между наемането на разглеждания в главното производство автомобил и икономическата дейност на „ЕОН Асет“, Съдът следва да предостави полезни насоки на тази юрисдикция с оглед на правото на Съюза.

⁵⁰В случая „ЕОН Асет“ твърди пред запитващата юрисдикция, че автомобилите, наети по силата на разглежданите в главното производство договор за наем или договор за лизинг, са били използвани за да се осигури превозът на неговия управител от местоживеенето до местоработата му.

⁵¹Съдът вече е приел, че макар придвижването от местоживеенето до местоработата да е необходимо условие за присъствието на работното място и следователно за полагането на труд, то не е определящо обстоятелство, позволяващо да се установи, че превозът на работника от местоживеенето му до неговото работно място не обслужва лични нужди на работника по смисъла на член 26, параграф 1 от Директивата ДДС. Всъщност би било налице противоречие с целта на тази разпоредба, ако единствено подобна непряка връзка би била достатъчна, за да се изключи приравняването към възмездна доставка на това придвижване (вж. в този смисъл Решение от 16 октомври 1997 г. по дело Fillibeck, [C-258/95, Recueil, стр. I-5577](#), точка 27).

⁵²От друга страна, при особени обстоятелства нуждите на предприятието могат да наложат на работодателя да осигури сам превоза на работниците от местоживеенето им до работното място, поради което организацията на превоза от страна на работодателя не се осъществява за различни от икономическата дейност цели (вж. в този смисъл Решение по дело Fillibeck, посочено по-горе, точки 29 и 30).

⁵³При ползването на автомобил по договор за лизинг, който може да се приравни на сделка, състояща се в придобиването на дълготраен актив, предназначен отчасти за лично и отчасти за професионално ползване, данъчнозадълженото лице има възможност да направи избор. За целите на ДДС то може или да включи изцяло този актив в имуществото на своето предприятие, или да го запази изцяло в частното си имущество, като по този

начин го изключи напълно от системата на ДДС, или да го включи в своите стопански активи само в частта, която се използва ефективно за професионални цели (вж. в този смисъл Решение от 4 октомври 1995 г. по дело *Armbrecht*, [C-291/92, Recueil, стр. I-2775](#), точка 20, както и Решение от 14 юли 2005 г. по дело *Charles и Charles-Tijmens*, [C-434/03, Recueil, стр. I-7037](#), точка 23 и цитираната съдебна практика).

⁵⁴Ако данъчнозадълженото лице избере да разглежда като стопански актив даден дълготраен актив, който се използва едновременно за професионални и за лични цели, дължимият при придобиването на този актив ДДС по принцип подлежи изцяло и незабавно на приспадане. При тези условия, когато включена в стопанските активи стока дава право на пълно или частично приспадане на платения по получени доставки ДДС, употребата ѝ за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, се приравнява на възмездна доставка на услуги съгласно член 26, параграф 1 от Директивата ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело *Charles и Charles-Tijmens*, посочено по-горе, точки 24 и 25, както и цитираната съдебна практика, и Решение по дело *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, посочено по-горе, точка 37).

⁵⁵Ако данъчнозадълженото лице реши да запази даден дълготраен актив изцяло в частното си имущество, макар да го използва едновременно за професионални и за лични цели, то не подлежи на приспадане никоя част от дължимия или платен при придобиването на този актив ДДС по получени доставки (Решение от 8 март 2001 г. по дело *Vakcsi*, [C-415/98, Recueil, стр. I-1831](#), точка 27). В този случай за използването на стоката за целите на икономическата дейност не следва да се прилага ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело *Vakcsi*, посочено по-горе, точка 31).

⁵⁶Накрая, ако данъчнозадълженото лице реши да включи стоката в стопанските активи на своето предприятие само доколкото тя се използва ефективно за професионални цели, то частта от стоката извън тези стопанските активи не представлява част от имуществото на предприятието и следователно не попада в приложното поле на системата на ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело *Armbrecht*, посочено по-горе, точка 28).

⁵⁷Също следва да се уточни, че придобиването на стоката от данъчнозадълженото лице в това му качество е определящо за прилагането на системата на ДДС и следователно — на механизма на приспадане. Използването на стоката или намерението за нейното използване определят само обхвата на първоначалното приспадане, на което данъчнозадълженото лице има право (вж. в този смисъл Решение от 11 юли 1991 г. по дело *Lennartz*, [C-97/90, Recueil, стр. I-3795](#), точка 15).

⁵⁸Въпросът дали данъчнозадълженото лице е придобило стоката в това си качество, тоест за целите на своята икономическа дейност по смисъла на член 9 от Директивата ДДС, е фактически и следва да се преценява с оглед

на всички данни по случая, сред които са естеството на дадената стока и периодът, който е изтекъл от нейното придобиване до нейното използване за целите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл Решение по дело *Vakcsi*, посочено по-горе, точка 29).

⁵⁹Запитващата юрисдикция трябва при необходимост да прецени дали наетият по договор за лизинг автомобил е бил включен в имуществото на предприятието и да определи обхвата на правото на приспадане, което това предприятие може да ползва в хипотезата на частично включване на стоката в неговите стопански активи.

По възникването на правото на приспадане

⁶⁰Съгласно член 167 от Директивата ДДС правото на приспадане на ДДС възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

⁶¹Тази разпоредба следва да се разглежда в светлината на член 63 от директивата, съгласно който данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

⁶²По силата на член 64 от посочената директива, когато наемът на автомобил се характеризира с предоставяне на услуги, които водят до последователни плащания, правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от тези плащания, и към същия момент следва да се има предвид наличието на пряка и непосредствена връзка между наетия автомобил и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

⁶³Ако става дума за дълготраен актив, данъчнозадълженото лице, което го включва изцяло в имуществото на своето предприятие, има право на незабавно приспадане на ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело *Charles и Charles-Tijmens*, посочено по-горе, точка 24, както и цитираната съдебна практика).

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

— счита се, че нает автомобил се използва за целите на облагаеми сделки на данъчнозадълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този автомобил и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, като правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка;

— счита се, че автомобил, който е нает по договор за лизинг и се счита за дълготраен актив, се използва за целите на облагаеми сделки, ако данъчнозадълженото лице в това си качество придобива този актив и го включва изцяло в имуществото на своето предприятие, като длъжимият при придобиването ДДС подлежи изцяло и незабавно на приспадане, при което всяка употреба на този актив за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели,

различни от икономическата дейност на лицето, се приравнява на възмездна доставка на услуги.

По втория и третия въпрос

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

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

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

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

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

⁷⁰Разглежданото в главното производство национално законодателство изключва каквото и да е право на приспадане, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

⁷¹Подобно законодателство всъщност изключва правото на приспадане на ДДС, когато необходимите условия за съществуването на това право не са налице.

⁷²Следователно член 70, алинея 1 от ЗДДС не ограничава правото на приспадане по смисъла на член 176 от Директивата ДДС.

⁷³Въпреки това трябва да се уточни, че държава членка не може да отказва на данъчнозадължените лица, които са избрали да третират като стопански активи използваните едновременно за професионални и за лични цели дълготрайни активи, приспадането изцяло и незабавно на дължимия при придобиването на тези активи ДДС по получени доставки, на което те имат право съгласно припомнената в точка 63 от настоящото решение постоянна съдебна практика (вж. в този смисъл Решение по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе, точка 28).

⁷⁴Ето защо на втория и третия въпрос следва да се отговори, че членове 168 и 176 от Директивата ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда да се изключат от правото на приспадане стоки и услуги, които са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, ако определените като дълготраен актив стоки не са включени в имуществото на предприятието.

По петия и шестия въпрос

По допустимостта

⁷⁵Българското правителство и Комисията считат, че не е необходимо да се отговаря на петия и шестия въпрос, тъй като те се отнасят до хипотеза, която няма отношение към спора в главното производство.

⁷⁶В това отношение следва да се напомни, че в рамките на производство по член 267 ДФЕС, основано на ясно разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда, националният съд е компетентен да извърши всяка преценка на обстоятелствата по делото. Също така само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени предвид особеностите на делото както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, щом като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. по-специално Решение от 15 декември 1995 г. по дело Vosman, [C-415/93, Recueil, стр. I-4921](#), точка 59 и Решение от 14 февруари 2008 г. по дело Varec, [C-450/06, Сборник, стр. I-581](#), точка 23, както и цитираната съдебна практика).

⁷⁷Съдът също е приел обаче, че при изключителни обстоятелства той може да разгледа условията, при които е сезиран от националния съд, за да провери собствената си компетентност. Отказът да се произнесе по поставен от национална юрисдикция преюдициален въпрос е възможен само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е хипотетичен или още когато Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално Решение по дело *Vosman*, посочено по-горе, точка 61 и Решение по дело *Vares*, посочено по-горе, точка 24, както и цитираната съдебна практика).

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

⁷⁹Следователно петият и шестият въпрос трябва да се обявят за недопустими.

По съдебните разноски

⁸⁰С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) Член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, трябва да се тълкува в следния смисъл:

— **счита се, че нает автомобил се използва за целите на облагаеми сделки на данъчнозадълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този автомобил и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, като правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка,**

— **счита се, че автомобил, който е нает по договор за лизинг и се счита за дълготраен актив, се използва за целите на облагаеми сделки, ако данъчнозадълженото лице в това си качество придобива този актив и го включва изцяло в имуществото на своето предприятие, като дължимият при придобиването данък върху добавената стойност подлежи изцяло и незабавно на приспадане, при което всяка употреба на този актив за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за**

цели, различни от икономическата дейност на лицето, се приравнява на възмездна доставка на услуги.

2)Членове 168 и 176 от Директива 2006/112 допускат национална правна уредба, която предвижда да се изключат от правото на приспадане стоки и услуги, които са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, ако определените като дълготраен актив стоки не са включени в имуществото на предприятието.

Подписи