

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

16 септември 2021 година(*)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Приложно поле — Член 2, параграф 1, буква в) — Доставка на услуги, извършвана възмездно — Изключване на аудио-визуалните медийни услуги, които се предлагат на зрителите и са финансирани с обществена субсидия, и за които зрителите не плащат възнаграждение — Член 168 — Право на приспадане — Данъчнозадължено лице, което извършва както облагаеми сделки, така и сделки, които не попадат в приложното поле на ДДС“

По дело C-21/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд София-град (България) с определение от 31 декември 2019 г., постъпило в Съда на 17 януари 2020 г., в рамките на производство по дело

Българска национална телевизия

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София при Централно управление на НАП

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: M. Vilaras, председател на състава, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin и K. Jürimäe (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: M. Aleksejev, началник-отдел,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Българската национална телевизия, от М. Райков и И. Димитрова, адвокати,
- за испанското правителство, от S. Jiménez García, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, първоначално от Ц. Георгиева и N. Gossement, а впоследствие от Ц. Георгиева и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 март 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, буква в), член 132, параграф 1, буква р) и член 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Българската национална телевизия (наричана по-нататък „БНТ“) и директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София при Централно управление на Националната агенция за приходите (НАП) (България) (наричан по-нататък „директорът“) относно обхвата на правото на БНТ на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

- в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

- 4 Член 25, буква в) от тази директива предвижда:

„Доставката на услуги, наред с другото, може да включва една от следните сделки:

[...]

- в) извършването на услуги съгласно поръчка, направена от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон“.

- 5 Член 132, параграф 1, буква р) от споменатата директива гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

- р) дейностите на обществени радио и телевизионни организации, освен дейностите с търговски характер“.

- 6 Съгласно член 168 от същата директива:

„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;

[...]“.

- 7 Членове 173—175 от Директивата за ДДС уреждат правилата за изчисляване на частта, подлежаща на приспадане.

- 8 В тази насока член 173, параграф 1 от цитираната директива предвижда:

„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“.

Българското право

- 9 Съгласно член 2, алинея 1 от Закона за данък върху добавената стойност от 21 юли 2006 г. (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г.), в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „ЗДДС“):

„С [ДДС] се облагат:

1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга [...]“.

- 10 Член 3 от ЗДДС предвижда:

„(1) Данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.

[...]

(5) Не са данъчно задължени лица държавата, държавните и местните органи за всички извършвани от тях дейности или доставки в качеството им на орган на държавна или местна власт, включително в случаите, когато събират такси, вноски или възнаграждения за тези дейности или доставки, с изключение на:

- 1, следните дейности или доставки:

[...]

н) радио- и телевизионна дейност с търговски характер [...]“.

- 11 Член 42, алинея 2 от ЗДДС гласи:

„Освободена доставка е:

[...]

2. дейността на Българското национално радио, [БНТ] и Българската телеграфна агенция, за която получават плащане от държавния бюджет“.

- 12 Съгласно член 69, алинея 1 от ЗДДС:

„Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне:

1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави [...]“.

- 13 Член 73, алинея 1 от ЗДДС предвижда:

„Регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки или услуги, които се използват както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 14 БНТ е юридическо лице, обществен национален доставчик на аудио-визуални медийни услуги. Съгласно Закона за радиото и телевизията от 23 септември 1998 г. (ДВ, бр. 138 от 24 ноември 1998 г.), в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „ЗРТ“), БНТ осигурява по-специално доставянето на медийни услуги на всички български граждани.

- 15 БНТ не получава възнаграждение от телевизионните си зрители.

- 16 Съгласно ЗРТ дейността на БНТ се финансира чрез субсидия от държавния бюджет, предназначена за подготовката, създаването и разпространението на национални и регионални предавания. Размерът на субсидията се определя на базата на норматив за час програма, утвърден от Министерския съвет. Освен това БНТ получава целеви субсидии за придобиване и основен ремонт на дълготрайни активи по списък, ежегодно утвърждаван от министъра на финансите.
- 17 Дейността на БНТ се финансира и със собствени приходи от реклама и спонсорство, с постъпления от допълнителни дейности, свързани с телевизионната дейност, с дарения и завещания, с лихви и други приходи, свързани с телевизионната дейност.
- 18 До март 2015 г. БНТ е ползвала частичен данъчен кредит за всички свои покупки. След това тя прилага т.нар. метод на „директно алокиране“, като преценява изолирано всяка нейна покупка в зависимост от това дали е или може да бъде използвана за дейност с „търговски“ характер — като развлекателни предавания, филми и спортни предавания — или за дейност, свързана с изпълнение на „обществените ѝ функции“ — като излъчване на парламентарен контрол, предаване на религиозни церемонии или на предизборни кампании. БНТ освен това приема, че дейността ѝ по излъчване на телевизионни предавания е не „освободена доставка“ по смисъла на ЗДДС, а дейност, която не попада в обхвата на ДДС, и че в обхвата на този данък попада само дейността ѝ с „търговски“ характер.
- 19 В приложение на този метод БНТ ползва пълен данъчен кредит за покупки, които са използвани за „търговската“ ѝ дейност. Тя ползва частичен данъчен кредит за покупки, които са използвани едновременно за дейности с „търговски“ характер и за дейности, които нямат такъв характер.
- 20 След данъчна ревизия за периода от 1 септември 2015 г. до 31 март 2016 г., с ревизионен акт от 14 декември 2016 г. българските данъчни органи отказват да признаят право на пълен данъчен кредит за покупките на БНТ и установяват задължения на БНТ за ДДС за този период в размер на 1 568 037,04 BGN (български лева) (около 801 455 EUR), ведно с лихви.
- 21 Според данъчните органи рекламната дейност на БНТ подлежи на облагане, докато дейността ѝ по излъчване на програми е освободена от облагане. БНТ обаче нямала право на пълен данъчен кредит, защото било невъзможно да се определи дали покупките, извършени за целите на икономическата ѝ дейност, са предназначени за облагаеми с ДДС доставки или за доставки, които според посочените органи са освободени от ДДС. За тези покупки БНТ имала право на пълен данъчен кредит само ако дейностите по излъчване на спортни предавания, по създаване и излъчване на развлекателни програми и по излъчване на чуждестранни филми са финансирани изцяло с приходи за реклама, а не със субсидии от държавния бюджет. Настоящият случай не бил такъв.
- 22 С решение от 27 февруари 2017 г. директорът отхвърля жалбата, подадена от БНТ по административен ред срещу ревизионния акт от 14 декември 2016 г.
- 23 Тогава БНТ обжалва това решение по съдебен ред пред запитващата юрисдикция, Административен съд София-град (България).
- 24 Според тази юрисдикция за решаването на делото по главното производство е необходимо да се определи дали дейността по излъчване на предавания от БНТ, в качеството ѝ на обществен оператор, на който ЗРТ възлага специфични функции и който получава субсидии от държавния бюджет, представлява доставка на услуги, извършена възмездно, по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, но освободена от ДДС по смисъла на член 132, параграф 1, буква р) от тази директива, или този вид дейност не представлява облагаема доставка, която попада в обхвата на цитираната директива. Според същата юрисдикция отговорът на този въпрос ще позволи да се установи дали посочената дейност по излъчване следва да се отчита при определяне на правото на приспадане на данъчен кредит за облагаемите доставки, по които БНТ е получател.
- 25 Запитващата юрисдикция добавя, че в решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), Съдът действително е разгледал въпроса дали дейността на националното чешко радио по радиоразпръскване, за която дейност радиото получава такси, плащани от лицата, които притежават или държат радиоприемник, представлява възмездно извършена дейност, но Съдът все още не се е произнесъл относно дейността на обществената телевизия, финансирана със субсидии от държавния бюджет.

- 26 Запитващата юрисдикция уточнява също, че в решение от 27 март 2014 г., *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), Съдът се е произнесъл по въпроса дали извършено от национална здравноосигурителна каса плащане на обща сума попада в приложното поле на ДДС, но от това не може да се изведе еднозначен отговор за целите на спора в главното производство.
- 27 По-нататък, ако следва да се приеме, че дейността на БНТ е двойствена, т.е. че включва както освободени, така и облагаеми доставки, запитващата юрисдикция се пита и дали на приспадане подлежи само частта от платения по получени доставки ДДС, която може да се счита за свързана с частта от дейността на БНТ, която има „търговски“ характер. Наред с това, в подобна хипотеза тази юрисдикция се пита по какви критерии би следвало да се определи обхватът на правото на приспадане.
- 28 При това положение Административен съд София-град решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Може ли дейността на обществената телевизия по аудио-визуални медийни услуги към зрителите, при положение че се финансира от държавата под формата на субсидия, като зрителите не заплащат такси за телевизионното излъчване, да се счита като доставка на услуги, извършвана възмездно, съгласно член 2, параграф 1, буква в) от [Директивата за ДДС], или не представлява доставка на услуги, извършена възмездно по смисъла на тази разпоредба и не попада в обхвата на посочената директива?
 - 2) При отговор, че аудиовизуалните медийни услуги на обществената телевизия към зрителите попадат в обхвата на член 2, параграф 1, буква в) от [Директивата за ДДС], може ли да се счита, че те са освободени доставки по смисъла на член 132 параграф 1, буква р) от Директивата, и допустима ли е национална уредба, която освобождава тази дейност само защото за нея обществената телевизия получава плащане от държавния бюджет, без значение дали тази дейност има и търговски характер?
 - 3) Допуска ли член 168 от [Директивата за ДДС] практика ползването на пълен данъчен кредит за покупки да се поставя в зависимост не само от предназначението на покупките (за облагаема дейност или не), а и от начина на финансиране на тези покупки, а именно и от собствени приходи (рекламни услуги и други), и от държавна субсидия, и да се признава право на приспадане на пълен данъчен кредит само за покупките, финансирани със собствени приходи, не и за финансираните с държавна субсидия, като се изисква разграничаването им?
 - 4) В случай че се приеме, че дейността на обществената телевизия се състои и от облагаеми, и от освободени доставки, предвид смесеното ѝ финансиране, какъв е обхватът на правото на приспадане на данъчен кредит за покупките и какви критерии следва да се прилагат при определянето му[?]“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 29 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на национален обществен телевизионен доставчик по предоставяне на аудио-визуални медийни услуги на зрителите, която е финансирана от държавата под формата на субсидия и за която зрителите не заплащат такси за телевизионното излъчване, представлява доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на тази разпоредба.
- 30 В тази насока следва да се припомни, че съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, който определя обхвата на ДДС, на облагане с този данък подлежи доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 31 Доставката на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на тази разпоредба 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 определяема услуга, предоставена на получателя. Случаят е такъв, ако съществува пряка връзка между предоставената услуга и получената ѝ равностойност (вж. в този

смишъл решения от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, т. 11, 12 и 16, от 22 юни 2016 г., Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, т. 22 и от 22 ноември 2018 г., MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, т. 39).

- 32 В случая на аудио-визуални медийни услуги, които се доставят от национален обществен доставчик на зрителите и се финансират от държавата чрез субсидия и за които зрителите не плащат никаква такса, не съществува нито правоотношение между този доставчик и тези зрители, в рамките на което да се правят взаимни престации, нито пряка връзка между тези аудио-визуални медийни услуги и тази субсидия (вж. по аналогия решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, т. 23).
- 33 Най-напред следва да се отбележи, че в рамките на предоставянето на споменатите услуги всъщност доставчикът и зрителите не са обвързани нито от договорно отношение или сделка, по която се договаря цена, нито пък от правно задължение, поето доброволно от едната страна спрямо другата. Ето защо достъпът на същите зрители до аудио-визуалните медийни услуги, предоставяни от същия доставчик, е свободен и от съответната дейност по принцип се ползват всички потенциални зрители.
- 34 По-нататък следва да се отбележи, че и субсидията, и субсидираната дейност са уредени въз основа на закона. Отпускането на субсидията, с която поначало е предвидено да се финансират дейностите на националния обществен доставчик за подготовка, създаване и разпространение на национални и регионални програми и която се определя на базата на норматив за час програма, не зависи от това дали зрителите реално използват доставяните аудио-визуални медийни услуги, нито от самоличността или от конкретния брой зрители на съответната програма.
- 35 Също така, досежно въпросите на запитващата юрисдикция, основани на сравнението, което може да се направи между разглежданото в главното производство положение и положението по делото, по което е постановено решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), следва да се отбележи, че тези положения не са сравними.
- 36 Предмет на делото, по което е постановено това решение, е дали е облагаема „обща сума за помощ“, която национална здравноосигурителна каса изплаща на заведения за настаняване на зависими възрастни хора за предоставянето на грижи на настанените в тях лица и за изчисляването на която се отчита по-специално броят на настанените във всяко заведение лица и равнището им на зависимост. В посоченото решение Съдът приема, че съществува пряка връзка между услугите, предоставени от тези заведения на настанените в тях лица, и получената насрещна престация, а именно тази „обща сума за помощ“, така че подобно общо плащане представлява насрещна престация за помощта, възмездно предоставена от едно от посочените заведения в полза на настанените в него лица, и следователно попада в приложното поле на ДДС. В този аспект Съдът уточнява, че фактът, че прекият получател на разглежданите доставки на услуги е не националната здравноосигурителна каса, която изплаща общата сума, а осигуреното към нея лице, не може да прекъсне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация (решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 35).
- 37 В настоящия случай обаче между държавата, която изплаща субсидия от бюджета си, за да финансира аудио-визуални медийни услуги, и зрителите, които се ползват от тези услуги, няма отношение, аналогично на съществуващото между дадена здравна каса и осигурените към нея лица. Както бе отбелязано в точка 33 от настоящото решение, всъщност от споменатите услуги се ползват не лица, които могат да бъдат ясно идентифицирани, а всички потенциални зрители. В допълнение, размерът на съответната субсидия се определя на базата на норматив за час програма, без въобще да се вземат предвид самоличността и броят на ползвателите на предоставяната услуга.
- 38 Накрая, от член 25, буква в) от Директивата за ДДС не може да се направи различен извод. Действително, съгласно тази разпоредба доставката на услуги може да включва по-специално извършването на услуги съгласно поръчка, направена от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон. Както обаче отбелязва генералният адвокат в точки 35 и 36 от заключението си, тази разпоредба, която просто уточнява, че доставката на услуги „може“ да има такава форма, няма как да служи като основание за облагане с ДДС на доставките на услуги, които не са възмездно извършени по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от тази директива.
- 39 С оглед на всички изложени дотук съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на

национален обществен телевизионен доставчик по предоставяне на аудио-визуални медийни услуги на зрителите, която е финансирана от държавата под формата на субсидия и за която зрителите не заплащат такси за телевизионното излъчване, не представлява доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на тази разпоредба.

По втория въпрос

- 40 Вторият въпрос, предмет на който е тълкуването на член 132, параграф 1, буква р) от Директивата за ДДС, визира хипотезата, при която посочената в първия въпрос дейност трябва да се квалифицира като доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от тази директива, и по същество цели да се установи дали такава доставка е освободена.
- 41 От една страна обаче, от отговора на първия въпрос следва, че такава дейност не попада в обхвата на понятието „доставка на услуги, извършвана възмездно“, по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от тази директива, така че тя не представлява облагаема сделка по смисъла на същата директива.
- 42 От друга страна, уместно е да се припомни, че член 132, параграф 1, буква р) от Директивата за ДДС, който предвижда освобождаването на „дейностите на обществени радио и телевизионни организации, освен дейностите с търговски характер“, се прилага само при условие че тези дейности „подлежат на облагане с ДДС“ по смисъла на член 2 от тази директива (вж. в този смисъл решение от 22 юни 2016 г., *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, т. 32).
- 43 При това положение не е необходимо да се дава отговор на втория въпрос.

По третия и четвъртия въпрос

- 44 Като начало следва да се отбележи, че от материалите по преписката, с която разполага Съдът, е видно, че третият и четвъртият въпрос, свързани с правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, се отнасят до случая, когато дейността на национален обществен телевизионен доставчик по предоставяне на аудио-визуални медийни услуги на зрителите, която е финансирана от държавата под формата на субсидия и за която зрителите не заплащат такси за телевизионното излъчване, трябва да се квалифицира като възмездно извършвана доставка на услуги, и следователно като облагаема доставка по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС. Съответно запитващата юрисдикция иска да получи разяснения относно определянето на обхвата на правото на приспадане на ДДС, платен по получени доставки от данъчнозадължено лице, което извършва както облагаеми, така и освободени доставки.
- 45 От отговора на първия въпрос обаче следва, че тази дейност не представлява доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на посочената разпоредба.
- 46 При все това, уместно е да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество с националните юрисдикции Съдът трябва да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран. С оглед на това при необходимост Съдът следва да преформулира поставените му въпроси (решения от 5 март 2020 г., X (Освобождаване от ДДС за телефонни консултации), C-48/19, EU:C:2020:169, т. 35 и от 25 ноември 2020 г., SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, т. 20 и цитираната съдебна практика).
- 47 При това положение и за да се даде полезен и пълен отговор на запитващата юрисдикция, третият и четвъртият въпрос, които следва да се разгледат заедно, трябва да бъдат преформулирани в смисъл, че с тях запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 168 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че националният обществен телевизионен доставчик има право да приспадне — изцяло или отчасти — платения по получени доставки ДДС за покупките на стоки и услуги, използвани за целите на неговите дейности, които дават право на приспадане, и на дейностите му, които не попадат в приложното поле на ДДС.
- 48 В тази насока е необходимо да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип, присъщ на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Както Съдът неведнъж е подчертавал, това право е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано (вж. в този смисъл решенията от 15 септември 2016 г., *Senatex*, C-518/14,

EU:C:2016:691, т. 26 и 37 и цитираната съдебна практика, и от 18 март 2021 г., А. (Упражняване на правото на приспадане), C-895/19, EU:C:2021:216, т. 32).

- 49 Всъщност установеният с Директивата за ДДС режим на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира пълната неутралност от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решения от 10 ноември 2016 г., *Vaštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, т. 42 и цитираната съдебна практика, и от 18 март 2021 г., А. (Упражняване на правото на приспадане), C-895/19, EU:C:2021:216, т. 33).
- 50 Във връзка с това, на първо място, от член 168 от Директивата за ДДС следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае това право, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на неговите облагаеми сделки и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (решения от 5 юли 2018 г., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 26 и цитираната съдебна практика, и от 3 юли 2019 г., *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, т. 23).
- 51 За сметка на това, когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, освободени от или непопадащи в приложното поле на ДДС, не може да се събира данък за извършени, нито да се приспада такъв за получени доставки (вж. в този смисъл решения от 14 септември 2017 г., *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс*, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 30 и от 3 юли 2019 г., *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, т. 24).
- 52 От тази съдебна практика следва, че именно използването на стоки и услуги, придобити за целите на облагаеми сделки, е това, което дава основание за приспадането на ДДС, платен по получени доставки. С други думи, начинът на финансиране на такива покупки, независимо дали чрез приходи от икономически дейности или чрез субсидии, получени от държавния бюджет, е ирелевантен за определянето на правото на приспадане.
- 53 На второ място, доколкото данъчнозадължено лице би използвало закупените стоки и услуги както за сделки, които дават право на приспадане, така и за сделки, които не попадат в приложното поле на ДДС, уместно е да се добави още, че от членове 173—175 от Директивата за ДДС следва, че изчисляването на подлежащата на приспадане част, за да се определи ДДС за приспадане, по принцип се прави само за стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадължено лице както за икономически операции, за които ДДС подлежи на приспадане, така и за такива, за които той не подлежи на приспадане (вж. в този смисъл решения от 14 декември 2016 г., *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, т. 34 и от 25 юли 2018 г., *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, т. 57), като освободени сделки (вж. в този смисъл решение от 29 април 2004 г., *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, т. 73).
- 54 От друга страна, щом като ДДС за получени доставки, с които са обложени направените от данъчнозадължено лице разходи, не може да породи право на приспадане, доколкото е свързан с дейности, които предвид неикономическия си характер не попадат в приложното поле на Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 13 март 2008 г., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 30), такива дейности трябва да бъдат изключени от упоменатото в членове 173—175 от Директивата за ДДС изчисляване на подлежащата на приспадане част (вж. в този смисъл решение от 29 април 2004 г., *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, т. 54 и цитираната съдебна практика).
- 55 В тази насока от практиката на Съда следва, че определянето на методите и критериите за разпределяне на сумата на платения по получени доставки ДДС между икономически дейности и неикономически дейности е в правото на преценка на държавите членки. При упражняването на това право последните трябва да имат предвид целта и структурата на тази директива и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителната част от разходите по получени доставки, направени за всяка от двете дейности (решения от 6 септември 2012 г., *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 42 и от 25 юли 2018 г., *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, т. 58), за да се гарантира, че приспадането се извършва само за частта от ДДС, която е пропорционална на съответната сума по сделките с право на приспадане (вж. в този смисъл решения от 13 март 2008 г., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 37 и от 12 ноември 2020 г., *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, т. 47).

- 56 При упражняването на това право на преценка държавите членки могат да прилагат всякакъв подходящ разпределителен коефициент, като например разпределителен коефициент според вида на сделката, без да са длъжни да се ограничават до само един конкретен метод (вж. в този смисъл решение от 13 март 2008 г., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 38).
- 57 С оглед на всички изложени съображения на третия и четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 168 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че националният обществен телевизионен доставчик може да приспадне платения по получени доставки ДДС за покупките на стоки и услуги, използвани за нуждите на неговите дейности, които дават право на приспадане, и че не може да приспадне платения по получени доставки ДДС за покупките на стоки и услуги, използвани за нуждите на неговите дейности, които не попадат в приложното поле на ДДС. Държавите членки следва да определят методите и критериите за разпределяне на сумата на платения по получени доставки ДДС между облагаеми сделки и сделки, непопадащи в приложното поле на ДДС, като отчитат целта и структурата на тази директива, спазвайки принципа на пропорционалност.

По съдебните разноски

- 58 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните 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:

- 1) Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на национален обществен телевизионен доставчик по предоставяне на аудио-визуални медийни услуги на зрителите, която е финансирана от държавата под формата на субсидия и за която зрителите не заплащат такси за телевизионното излъчване, не представлява доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на тази разпоредба.
- 2) Член 168 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че националният обществен телевизионен доставчик може да приспадне платения по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС) за покупките на стоки и услуги, използвани за нуждите на неговите дейности, които дават право на приспадане, и че не може да приспадне платения по получени доставки ДДС за покупките на стоки и услуги, използвани за нуждите на неговите дейности, които не попадат в приложното поле на ДДС. Държавите членки следва да определят методите и критериите за разпределяне на сумата на платения по получени доставки ДДС между облагаеми сделки и сделки, непопадащи в приложното поле на ДДС, като отчитат целта и структурата на тази директива, спазвайки принципа на пропорционалност.

Vilaras
Rodin

Piçarra

Šváby
Jürimäe

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 16 септември 2021 година.

Секретар

Председател на четвърти
състав

A. Calot Escobar

M. Vilaras

* Език на производството: български.

