

Дело C-528/19**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

10 юли 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

13 март 2019 г.

Жалбоподател в първоинстанционното и в ревизионното производство:

F-AG

**Ответник в първоинстанционното производство и в производството по
ревизионно обжалване:**

Данъчна служба Y

Предмет на главното производство

Свързано с данъка върху оборота третиране на разширение на общински път за обществено ползване, право на приспадане на данък, възмездна доставка на стоки

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

1. Полага ли се – при обстоятелства като разглежданите в главното производство, в което данъчнозадължено лице извършва от името на общината строителни работи във връзка с общински път, при което за изграждане на прехвърления на общината път получава престации от други

данъчнозадължени лица – право на приспадане на данък съгласно член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос: налице ли е – при обстоятелства като разглежданите в главното производство, в което данъчнозадължено лице извършва от името на общината строителни работи във връзка с общински път – възмездна доставка на стоки, при която насрещната престация за доставката на пътно строителство е разрешение за експлоатация на каменна кариера?

3. При отрицателен отговор на втория въпрос: приравнява ли се – при обстоятелства като разглежданите в главното производство, в което данъчнозадължено лице извършва от името на общината строителни работи във връзка с общински път – безвъзмездното прехвърляне на отворения за обществено ползване път в полза на общината на безвъзмездна доставка на стоки съгласно член 5, алинея 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота, въпреки че прехвърлянето обслужва стопански цели, за да се избегне необложено с данък крайно потребление на общината?

Разпоредби на правото на Съюза, на които е направено позоваване

Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, и по-конкретно член 17, параграф 2, буква а) и член 5, параграф 6

Разпоредби на националното право, на които е направено позоваване

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), и по-конкретно членове 1, 3 и 15

Кратко представяне на фактическата обстановка и на производството

- 1 Жалбоподателят в първоинстанционното и в ревизионното производство (наричан по-нататък „жалбоподател“) е контролиращо холдингово дружество под формата на акционерно дружество. Сред неговите дъщерни дружества е и А-GmbH. За целите на облагането с ДДС жалбоподателят и А-GmbH образуват обща данъчна единица.

- 2 През процесната 2006 година A-GmbH експлоатира по-специално кариера за добив на варовик в X. С решение от 16 февруари 2001 г. областният съвет в Z разрешава възобновяването и експлоатацията на каменната кариера, при условие че бъде изпълнен общински път за обществено ползване, който е собственост на общината на град X (наричана по-нататък „общината“).
- 3 Разширението на съответния общински път е необходимо за извозването на добивания варовик. Ето защо в хода на процедурата по издаване на разрешението праводателят на A-GmbH сключва с общината още на 11 декември 1997 г. договор за разширяване на пътя. С този договор общината се задължава за изготвянето на проекта и изпълнението на разширението в определения участък от пътя. Наред с това, при запазване на обществения му характер, общината се задължава да предостави без никакви ограничения разширения пътен участък на праводателя на A-GmbH с цел инфраструктурно развитие и използване при евентуални разширения на каменната кариера. Праводателят на A-GmbH поема всички разноски във връзка с разширението на пътния участък. Този договор следва да се прилага и по отношение на правоприемниците на договарящите страни. Решение от 25 април 2005 г. за изменение на разрешението от 16 февруари 2001 г. предвижда, че то отпада, ако разширението на съответния път не бъде завършено в срок до 31 декември 2006 г.
- 4 През 2006 г. A-GmbH възлага на свързаното дружество B-GmbH, което също е част от общата данъчна единица на жалбоподателя, разширението на съответния пътен участък в съответствие със споразумението с общината. Разширението е завършено през месец ноември 2006 г. и строителният обект е приет през месец декември 2006 г. От месец декември 2006 г. пътният участък се използва от камиони на A-GmbH и по-ограничено от автомобили.
- 5 В данъчната декларация относно ДДС за 2006 година жалбоподателят не е взел предвид разходите на A-GmbH за строителните работи, но в данъчната декларация за 2006 година е приспаднал сумите по ДДС за получените от B-GmbH доставки.
- 6 Въз основа на външна проверка ответникът в първоинстанционното и в ревизионното производство (наричан по-нататък „данъчната администрация“) е счел, че съгласно член 3, параграф 1b, първо изречение, точка 3 от UStG с разширението на пътя жалбоподателят е извършил за общината облагаема с ДДС безвъзмездна доставка, включваща изработка. Сделките между A-GmbH и B-GmbH не били облагаеми, тъй като и двете дружества били част от общата данъчна единица на жалбоподателя.
- 7 На 1 март 2012 г. данъчната администрация издава изменен ревизионен акт за 2006 година.
- 8 Административната жалба на жалбоподателя е отхвърлена.

- 9 Подадената по съдебен ред от жалбоподателя жалба отчасти е уважена от Hessisches Finanzgericht (Финансов съд на провинция Хесен, наричан по-нататък „FG“).
- 10 Жалбоподателят мотивира подадената пред запитващата юрисдикция ревизионна жалба с твърдението, че при тълкуване на член 15, параграф 1 от UStG в съответствие с правото на Съюза трябвало да се признае право на приспадане на данъка, тъй като разходите за разширението на пътя спадали към общите разходи на предприятието му и като такива били елементи, формиращи цената на извършените от него облагаеми доставки. Не била налице и безвъзмездна сделка по смисъла на член 3, параграф 1b, първо изречение, точка 3 от UStG.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 11 Въпросът за съвместимостта с правото на Съюза на решението по делото въз основа на националното право е спорен в няколко отношения по смисъла на член 267, параграф 3 ДФЕС.

Решение съгласно националното право

- 12 Според досегашната практика на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) правото на приспадане е изключено, тъй като жалбоподателят е получил доставки, които от своя страна са получени от B-GmbH за изпълнението на безвъзмездна доставка на общината.
- 13 Предприемачът има право на приспадане, когато получава доставки за нуждите на неговото предприятие, тоест във връзка със стопанската си дейност. Съгласно член 15, параграф 1, първо изречение, точка 1 от UStG предприемачът има право да приспадне дължимия по закон данък за доставки, които са изпълнени за неговото предприятие от друг предприемач. Съгласно член 15, параграф 2, първо изречение, точка 1 от UStG правото на приспадане се изключва за доставки, които предприемачът използва за освободени от данък сделки.
- 14 Съгласно постоянната практика на Съда и на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) наличието на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, по принцип е необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС за получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право (вж. напр. решения на Съда от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 57, от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — 3С Марица Изток I, C-124/12, EU:C:2013:488, т. 27, от 22 октомври 2015 г., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, т. 27, от 14 септември 2017 г., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 28).

- 15 Приема се обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това данъчнозадължено лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (постоянна практика на Съда, вж. в тази връзка напр. решения 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 58 и цитираната съдебна практика, от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — 3С Марица Изток I, C-124/12, EU:C:2013:488, т. 28, от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29, от 17 октомври 2018 г., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 27).
- 16 Следователно предприемачът има право на приспадане, доколкото възнамерява да използва доставки за своето предприятие (член 2, параграф 1 от UStG, член 4 от Шеста директива 77/388/ЕИО), а с това и за своята стопанска дейност с цел извършване на възмездни доставки (дейност със стопански характер) (решение от 13 март 2008 г., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 1 от диспозитива). Право на приспадане обаче не е налице, когато при получаването на доставката предприемачът възнамерява да я използва за безвъзмездна сделка, тоест за дейност с неикономически характер, която не попада в обхвата на данъка върху добавената стойност (вж. решения от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, т. 34 и от 13 март 2014 г., Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, точки 36 и 37).
- 17 Според тези принципи получените от В-GmbH процесни услуги, които в рамките на общата данъчна единица се отчитат от жалбоподателя, не дават право на приспадане, понеже доставките са получавани с намерение да бъдат използвани за дейност с нестопански характер (безвъзмездна доставка на общината).
- 18 Строителните работи по общинския път представляват сделка със стока. Ако, както е в спорния случай, предприемачът изгражда инфраструктурни съоръжения върху чужд терен и срещу заплащане по силата на сключен за целта с общината договор, той извършва доставка на общината, включваща изработка (доставка на инфраструктурни съоръжения) по смисъла на член 3, параграф 4 от UStG).
- 19 Сделката – според досегашната гледна точка на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) – е безвъзмездна. Подписаният между праводателя на А-GmbH и общината договор за инфраструктурни съоръжения не предвижда задължения за плащане за общината. Няма достатъчно данни за това, че жалбоподателят е получил разрешението от областния съвет като насрещна престация за разширението на пътя. Предвиденото в член 3, параграф 1b,

първо изречение, точка 3 от UStG целенасочено прехвърляне на вещ, водещо до облагодетелстване, произтича от това, че общината е трябвало да получи собственост върху строителните работи по общинския път без насрещна престация. Няма никакви данни за това, че жалбоподателят е искал да запази поне икономическата собственост или дори само право на ползване върху общинския път, което иначе би направило невъзможно извършването на последваща сделка от този вид.

- 20 Следователно съгласно националното право жалбоподателят не би имал право на приспадане.

Решение съгласно правото на Съюза

По първия преюдициален въпрос

- 21 Предвид решения на Съда Sveda (EU:C:2015:712) и Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс (EU:C:2017:683), както и заключението на генералния адвокат Kokott по дело Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16 (EU:C:2017:283) от 6 април 2017 г., се поражда съмнение дали досегашното решение съгласно националното право е състоятелно. По-скоро би могло да се приеме, че жалбоподателят има право на приспадане по получените доставки.
- 22 В тези решения Съдът е потвърдил правото на приспадане за изграждането на обществен път и помпена станция, тъй като разходите за получените услуги са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. При това Съдът не проверява дали е налице връзка с безвъзмездна доставка на услуга по смисъла на член 26 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива 2006/112/ЕО – през процесната година все още член 6, параграф 2 от Директива 77/388/ЕИО) (решение по дело Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, EU:C:2017:683, т. 23), съответно изтъква, че непосредственото безплатно използване не поставя под въпрос пряката и непосредствена връзка между получените и извършените доставки, даващи право на приспадане, или с цялата икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (решение Sveda, EU:C:2015:712, т. 34). Ето защо безвъзмездното използване по-скоро не пречатства съществуването на право на приспадане, въпреки че по мнение на запитващия съдебен състав става въпрос за дейност с нестопански характер.

По втория преюдициален въпрос

- 23 По-нататък, ако се приеме, че за жалбоподателя съществува право на приспадане, за запитващия съдебен състав възниква въпросът дали

приспаднатият данък да се нетира с дължим данък добавена стойност от възмездна доставка или от безвъзмездно разпореждане по смисъла на член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО (сега член 16 от Директива 2006/112/ЕО). Този въпрос следва да се разгледа, съгласно националното процесуално право, в рамките на спора.

- 24 Предвид правото на Съюза не е налице абсолютна сигурност дали жалбоподателят не е предал на общината пътя срещу заплащане.
- 25 За доставка на стоки или доставка на услуги „срещу заплащане“ трябва да е изпълнено изискването за наличие на пряка връзка между доставката на стоки или услуги и действително получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Такава непосредствена връзка съществува, ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (вж. в този смисъл решения от 26 септември 2013 г., *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, т. 37, и от 22 ноември 2018 г., *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, т. 39). Насрещната престация може да се състои и в доставка на стоки, при условие обаче че е налице пряка връзка между доставката на услуги и доставката на стоки и че стойността на последната може да получи парично изражение (вж. решение от 10 януари 2019 г. А, C-410/17, EU:C:2019:12, т. 35 и следващата).
- 26 Наистина, предвид досегашния национален подход, съдебният състав е склонен да приеме, че пътят е предаден на общината като безвъзмездна доставка. Налице е доставка на стоки, а не доставка на услуги, тъй като жалбоподателят е прехвърлил на общината правото на разпореждане с пътя.
- 27 Все пак от гледна точка на правото на Съюза не може да се приеме със сигурност наличие на безвъзмездна доставка при обстоятелства като разглежданите в главното производство, които значително се доближават до тези по дело *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс*, тъй като генералният адвокат Kokott в т. 50 от заключението си по дело *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс* (EU:C:2017:283) е на мнение, че дадено предприятие рядко предоставя нещо на трето лице, ако не очаква от това трето лице съответна облага. В настоящия спор това би могло да бъде получаването на разрешение за възобновяването и експлоатацията на каменната кариера, което областният съвет издава единствено при условие, че праводателят на жалбоподателя/жалбоподателят разшири въпросния път. Разрешението за добив на варовик би отпаднало, ако разширението на общинския път не е било завършено до 31 декември 2006 г. Така погледнато, според генералния адвокат Kokott, би била налице възмездна доставка, която макар да поражда право на приспадане, води и до възникване на данъчно задължение в същия размер по отношение на възмездната реконструкция.

По третия преюдициален въпрос

- 28 Ако обаче се приеме, както е направил запитващият съдебен състав, че става въпрос за безвъзмездна доставка, остава спорно дали тази безвъзмездна доставка на стока по член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО (сега член 16 от Директива 2006/112/ЕО) подлежи на данъчно облагане.
- 29 Такова е досегашното становище на запитващия съдебен състав. Извършването на доставката за нуждите на предприятието с оглед на практиката на Съда не е в разрез с облагането с данък съгласно член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО, тъй като от самия текст на тази разпоредба следва, че Директива 77/388/ЕИО приравнява употребата от данъчнозадължено лице на стока, която е част от неговите стопански активи и която то прехвърля безвъзмездно, на доставка срещу заплащане, когато дължимият за тази стока данък върху добавената стойност е подлежал на приспадане, без принципно да е от значение дали прехвърлянето ѝ е станало за нуждите на предприятието (вж. решение от 27 април 1999 г., *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, т. 22). Дори и тази употреба да е за нуждите на предприятието, тя трябва да се счита за облагаема доставка, доколкото същата не на търговски мостри (решение от 30 септември 2010 г., *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, точки 18, 23) или подаръци с малка стойност (вж. решение по дело *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, т. 23). Двете изключения са категорично неприложими в конкретния случай.
- 30 На тази гледна точка обаче би могъл да се противопостави доводът, че общината не използва общинския път за свои „лични“ нужди, а като част от обществената пътна мрежа (въз основа на предоставянето му за обществено ползване, вж. в друг контекст заключението на генералния адвокат Kokott по дело *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс*, EU:C:2017:283, т. 51; Решение *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, EU:C:2009:88, т. 35 и следващите).
- 31 По-нататък данъчното задължение по член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО е спорно и поради това, че съществува различна съдебна практика в рамките на Съюза: австрийският *Verwaltungsgerichtshof* (Административен съд) отхвърля по сходен в това отношение случай облагане на разходи за лични нужди, понеже представляват разходи за нужди на предприятието, които би следвало да са част от доставките, извършвани от него в качеството на помощни или съпътстващи сделки.
- 32 Съгласно член 267, параграф 3 ДФЕС тази вероятно принципно различна гледна точка на съд от друга държава членка задължава съдебния състав да постави този правен въпрос пред Съда на ЕС (вж. решение от 5 юли 2018 г., *Marcandi*, C-544/16, EU:C:2018:540, т. 64; вж. също решение от 15 септември 2005 г., *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, т. 39).

- 33 Освен това облагането с данък на безвъзмездната сделка е съмнително и поради това, че поставя под въпрос принципа на неутралитет на ДДС. За жалбоподателя съществува задължението да плати ДДС върху общите разходи на предприятието. Основанието, посочено във връзка с разпоредбата на член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО (сега член 16 от Директива 2006/112/ЕО), да се избегне наличието на „необложено с данък крайно потребление“ (вж. напр. решения EMI Group, EU:C:2010:559, т. 17, във връзка с член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО; от 17 юли 2014 г., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, т. 23, във връзка с член 16 от Директива 2006/112/ЕО) в случай като настоящия е без значение, тъй като разходите, предмет на спора, са включени в цената на извършвани редовни доставки.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ