



# Тематичен фиш

## ПРИСПАДАНЕ НА ДАНЪКА ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ

Данъкът върху добавената стойност (ДДС), който е част от правото на Съюза от близо пет десетилетия<sup>1</sup>, от една страна се характеризира с това, че е данък върху потреблението, който като общо правило се прилага за сделките, извършвани от данъчнозадължени лица в рамките на тяхната икономическа дейност, и с който се цели да се обложи единствено крайният потребител, а от друга – с принципа на неутралност, каквато е необходима при прилагането на посочения данък, като също така включва и принципа на приспадане на данъчен кредит. В практиката си относно ДДС Съдът често припомня, че правото на приспадане (и съответно на възстановяване на платения данък) е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава.

Макар на пръв поглед да изглежда необходимо правото на приспадане винаги да се прилага, за да се постигне неутрално облагане, все пак това право има определени граници. В това отношение в практиката си Съдът изисква да е налице пряка и непосредствена връзка между покупката на дадена стока или услуга и извършваната облагаема доставка. С други думи, покупката трябва по обективни критерии да е предназначена за нуждите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. За сметка на това, когато покупките са извършени за целите на освободени доставки или за целите на доставки, които са извън приложното поле на ДДС, изобщо не се начислява данък върху извършваните доставки и не се приспада данък върху получените доставки.

В практиката си Съдът също така приема, че не е възможно позоваване на правото на Съюза с цел измама или злоупотреба. В случай на злоупотреби правото на приспадане на ДДС върху получените доставки може да бъде отказано с обратна сила, ако е било упражнено превратно. В този смисъл националната юрисдикция може да постанови, че не

---

<sup>1</sup> Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), и 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).

е налице право на приспадане, ако въз основа на обективните данни се установи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че посредством своята покупка участва в сделка, свързана с данъчна измама, и то дори ако въпросната сделка отговаря на обективните критерии, на които се основават понятията „доставка на стоки, извършена от данъчнозадължено лице, действащо в това качество“ и „икономическа дейност“.

По-нататък са представени подбрани и подредени по теми решения, които дават общ поглед върху най-новата практика на Съда в областта на приспадането на ДДС.

## I. Принцип на неутралност

Както беше посочено по-горе, в практиката си Съдът многократно напомня, че установеният в Директива 77/388 и Директива 2006/112 режим на приспадане цели да облекчи изцяло търговеца от тежестта на дължимия или платен ДДС във връзка с всички негови икономически дейности. В този смисъл общата система на ДДС цели да гарантира пълната неутралност от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС<sup>2</sup>.

Съдът също така подчертава, че наистина държавите членки могат да приемат мерки по силата на член 273 от Директива 2006/112, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят данъчните измами, но тези мерки не трябва да поставят под въпрос неутралността на ДДС<sup>3</sup>.

Съгласно постоянната практика на Съда принципът на данъчна неутралност, с който законодателят на Съюза отразява в областта на ДДС общия принцип на равно третиране, изисква в частност да не се третират еднакво различни положения, освен ако това не е обективно обосновано<sup>4</sup>.

### [Решение от 1 март 2012 г., \*Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz\* \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Две физически лица, бъдещи съдружници в полско събирателно дружество, придобиват недвижим имот през декември 2006 г. За придобиването е издадена фактура от съдебен изпълнител на името на бъдещите съдружници. Дружеството обаче е учредено едва четири месеца по-късно, през април 2007 г. Тогава нотариус съставя фактура на името на това дружество за изготвянето на нотариалния акт във връзка с учредяването на дружеството и на съответните копия от акта. Впоследствие дружеството декларира платен ДДС по получени доставки въз основа на двете фактури.

<sup>2</sup> [Решение от 14 февруари 1985 г., \*Rompelman\* \(268/83, EU:C:1985:74, т. 19\).](#)

<sup>3</sup> [Решение от 22 март 2012 г., \*Клуб\* \(C-153/11, EU:C:2012:163, т. 50\).](#)

<sup>4</sup> [Решение от 19 юли 2012 г., \*Lietuvos geležinkeliai\* \(C-250/11, EU:C:2012:496, т. 44 и 45 и цитираната съдебна практика\).](#)

Данъчната администрация отказва да признае право на приспадане на този ДДС, тъй като получател на недвижимия имот по първата фактура е не самото дружество, а физическите лица, които след учредяването на дружеството апортират в него този имот като непарична вноска. Що се отнася до втората фактура, данъчната администрация приема, че тя е издадена преди вписването на дружеството в търговския регистър и поради това е издадена на все още несъществуващо дружество. Освен това бъдещите съдружници нямат право на приспадане на платения ДДС върху инвестиционните разходи, тъй като апортът на въпросния дълготраен актив е освободена сделка съгласно приложимата в главното производство национална правна уредба.

Сезирана с жалба против отказа на данъчен кредит, националната юрисдикция се обръща към Съда с преюдициално запитване за това дали дружество, чиито бъдещи съдружници са извършили разходи за инвестиции преди неговото вписване като търговско дружество и преди неговата регистрация за целите на ДДС, има право след своето вписване и след данъчната регистрация да приспадне платения по получени доставки ДДС във връзка с направените разходи за инвестиции в облагаемата стопанска дейност на дружеството на основание членове 9, 168 и 169 от Директива 2006/112 и дали фактът, че фактурата за придобиването на недвижимия имот е издадена на името на съдружниците, а не на името на дружеството, може да е пречка за осъществяването на това право на приспадане.

По подобие с констатациите си по дела *Rompelman* (263/83)<sup>5</sup> и *INZO* (C-110/94)<sup>6</sup> Съдът припомня, че още подготвителните действия, изразяващи се например в покупката на недвижим имот, трябва да се отнасят към икономическите дейности, посочени в член 4, параграф 1 от Директива 77/388 и в член 9, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112, които могат да обхващат няколко последователни действия (т. 28). Освен това принципът на неутралност на ДДС по отношение на данъчната тежест за предприятието изисква първоначалните разходи за инвестиции, направени за нуждите и с оглед на дадено предприятие, да се считат за икономическа дейност. В това отношение би било в противоречие с този принцип да се смята, че посочените дейности започват едва откогато действително се използва недвижимият имот, тоест откогато възниква облагаемият доход (т. 29). В този смисъл всяко лице, което осъществи такива инвестиционни действия и те са тясно свързани със и необходими за бъдещото използване на даден недвижим имот, трябва да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива (т. 30) и поради това може да упражни право на приспадане на платения за тази получена доставка ДДС (т. 31). Също така в съответствие с принципа на неутралност на ДДС данъчнозадълженото лице, чийто единствен предмет на дейност е да подготви икономическата дейност на друго данъчнозадължено лице и което не е осъществило нито една облагаема сделка, може да упражни право на приспадане във връзка с облагаеми сделки, извършени от второто данъчнозадължено лице (т. 33). Ето защо, доколкото в приложение на националното законодателство съдружниците — дори да могат да бъдат считани за данъчнозадължени лица за нуждите на ДДС — не могат да се позоват на извършените от въпросното дружество облагаеми сделки, за да се освободят от разностите за ДДС, свързани с инвестиционните сделки, извършени за нуждите и с оглед на дейността на посоченото дружество, то тогава, за да може да се гарантира

<sup>5</sup> По това дело е постановено [решение от 14 февруари 1985 г., Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

<sup>6</sup> По това дело е постановено [решение от 29 февруари 1996 г., INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

неутралността на данъчната тежест, трябва на самото дружество да бъде дадена възможност да вземе предвид тези инвестиционни сделки при приспадането на ДДС (т. 35).

Според Съда този основен принцип за неутралност на ДДС също така налага да се разрешава приспадане на данъка по получени доставки, ако са изпълнени материалноправните изисквания за приспадането му, дори да не са спазени някои формални изисквания (т. 43). В този смисъл, когато фактурата, съставена преди вписването на дружеството и преди регистрацията му по ДДС, е издадена на името на бъдещите съдружници в това дружество, а не на името на самото дружество, това обстоятелство не може да премахне правото на приспадане, при положение че лицата, които е трябвало да платят ДДС по доставката, и лицата, от които е съставено въпросното дружество, са идентични. Всеки друг подход би довел до пълна невъзможност за упражняването на правото на приспадане и следователно би поставил под въпрос неутралността на ДДС.

#### [Решение от 22 март 2012 г., Клуб \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

През май 2009 г. българско дружество с предмет на дейност експлоатация на хотел във Варна (България) закупува в София (България) мезонет, предназначен да се ползва като жилище. Дължимият за тази покупка ДДС е приспадан, но не е подадена данъчна декларация за заплащане на местен данък за апартамента. Тъй като дружеството не променя предназначението на имота, нито открива партиди на свое име за електрическа енергия и вода, данъчните органи приемат, че апартаментът е предназначен да се ползва като жилище, а не за професионална дейност, и че затова при придобиването му не е възникнало право на приспадане на платения ДДС по получени доставки.

Дружеството обжалва пред Административен съд Варна (България), като оспорва този подход с твърдението, че въпросният имот е предназначен за професионална дейност, тъй като то възнамерява да го използва за срещи при воденето на преговори с туроператори. Тъй като член 70, алинея 1, точка 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г.) се тълкува разнопосочно в българското право, посочената юрисдикция отправя запитване до Съда в частност дали съгласно Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в данъчния период, в който данъкът е станал изискуем, независимо от обстоятелството, че недвижимият имот не може незабавно да се използва за професионални цели.

Съдът най-напред припомня, че именно придобиването на стоката от данъчнозадълженото лице в това му качество е определящо за прилагането на системата на ДДС и следователно на механизма на приспадане (т. 39) и че данъчнозадълженото лице действа в това си качество, когато действа за нуждите на своята икономическа дейност по смисъла на Директива 2006/112 (т. 40). По-нататък Съдът приема, че ако на данъчнозадълженото лице бъде отказано приспадане на ДДС по получени доставки за облагаеми впоследствие професионални дейности, независимо от неговото първоначално желание да включи дълготрайния актив изцяло в предприятието си с оглед на бъдещи доставки, лицето не би било освободено изцяло от тежестта на данъка върху имуществото, което то използва за нуждите на своята икономическа дейност, а облагането на неговите икономически дейности би довело до двойно данъчно облагане, което

противоречи на принципа за данъчна неутралност, присъщ на общата система на ДДС (т. 42). Съдът пояснява, че по отношение на данъчната тежест за предприятието принципът на неутралност изисква капиталовите разходи, направени за нуждите и във връзка с дадено предприятие, да се считат за икономическа дейност, която поражда право на незабавно приспадане на дължимия ДДС по получени доставки (т. 43). Следователно частноправен субект, който придобива стоки за нуждите на дадена икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112, прави това в качеството си на данъчнозадължено лице дори когато не използва веднага стоките за своите икономически дейности (т. 44).

### [Решение от 6 февруари 2014 г., E. ON Global Commodities \(C-323/12, EU:C:2014:53\)](#)

От октомври 2005 г. заинтересованото дружество търгува с енергия на румънския пазар. За да изпълни задълженията, които са наложени на данъчнозадължените лица, установени в различна от Румъния държава членка, с Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за приемане на данъчен кодекс) от 22 декември 2003 г. (Monitorul Oficial al României, част I, № 927 от 23 декември 2003 г.), това дружество определя свой данъчен представител в Румъния и се регистрира там за целите на ДДС. Задължението за определяне на данъчен представител е отменено с присъединяването на Румъния към Съюза, поради което представителят на заинтересованото дружество престава да издава данъчни фактури за сметка на това дружество, считано от 1 януари 2007 г., но продължава да представлява дружеството в Румъния, в частност пред данъчните органи. В периода от 1 януари до 31 август 2007 г. дружеството се опитва да приспадне платен от него ДДС въз основа на фактури, които търговските му партньори, румънски юридически лица, са му издали в качеството си на доставчици на услуги. Данъчните органи отказват на представителя на дружеството да признаят приспаднатия ДДС за сделките, извършени след 1 януари 2007 г., тъй като посоченото дружество вече не е данъчнозадължено за целите на ДДС в Румъния за сделките за доставка на електроенергия, което означава, че то вече не начислява и не събира ДДС за посочените сделки в Румъния, доколкото от тази дата задължението вече е на получателя на доставката.

След отказа заинтересованото дружество в частност подава заявление за възстановяване на основание на Директива 79/1072<sup>7</sup>, както и на основание на националната уредба, която транспонира Директивата в румънското право. Заявлението е отхвърлено по съображението, че посочената директива се отнася за нерегистрираните данъчнозадължени лица, които нямат задължение да се регистрират за целите на ДДС в Румъния, докато дружеството е запазило данъчния си представител в Румъния и по този начин е останало регистрирано за целите на ДДС в Румъния. След отхвърлянето на подадената по административен ред жалба против това решение дружеството обжалва пред Cuarta de Appel Bucuresti (Апелативен съд Букурещ, Румъния), който отправя преюдициално запитване до Съда.

---

<sup>7</sup> Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (ОВ L 331, 1979 г., стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34).

По това дело, отнасящо се до тълкуването на разпоредбите на Директива 79/1072, Съдът разглежда въпроса дали разпоредбите на тази директива трябва да се тълкуват в смисъл, че когато данъчнозадължено лице, което е установено в една държава членка и извършва доставки на електроенергия в друга държава членка, е определило свой данъчен представител, регистриран за целите на ДДС в тази втора държава, като последица от това то не може да се позовава на тази директива в последно посочената държава, за да получи възстановяване на платения по получени доставки ДДС. Румънското правителство поддържа, че като е запазило данъчния си представител, въпросното дружество е създадо правен вакуум и се е лишило от всяка възможност да получи възстановяване на ДДС.

След като припомня обаче, че Директива 79/1072 предвижда две кумулативни условия, за да може данъчнозадълженото лице да се смята за неустановено на територията на страната и да има право на възстановяване, Съдът анализира второто от тези условия, а именно данъчнозадълженото лице да не е доставяло стоки и услуги в държавата членка на възстановяване (т. 42), и припомня, че макар като последица от съответните доставки на електроенергия да се осуетява прилагането на Директива 79/1072, правото на приспадане на ДДС по получени доставки трябва по принцип да се признае, ако са изпълнени материалноправните изисквания за това, дори данъчнозадълженото лице да не е спазило някои формални изисквания. Всъщност принципът на данъчна неутралност не допуска санкция, която се изразява в отказ да се признае правото на възстановяване или на приспадане (т. 55). Не може това право да отпадне само защото данъчнозадълженото лице е определило данъчен представител, който е регистриран за целите на ДДС в посочената държава (т. 57 и диспозитива).

#### [Решение от 13 март 2014 г., Malburg \(C-204/13, EU:C:2014:147\)](#)

Заинтересованото лице по това дело притежава 60 % от дяловете на учредено съгласно германското право гражданско дружество, а другите двама съдружници имат дялове по 20 %. На 31 декември 1994 г. дружеството е прекратено, като всеки от съдружниците поема част от клиентелата. На 31 декември 1994 г. заинтересованото лице учредява ново гражданско дружество, в което има 95 % дял, и безвъзмездно пренасочва клиентелата, която поема при прекратяването на старото дружество, към новото дружество, което да я ползва за целите на търговската си дейност. Тъй като старото дружество е прекратено посредством реална подялба, през 2003 г. данъчната администрация издава на старото дружество акт за установяване на задължения за данък върху оборота за 1994 г. за прехвърлянето на клиентелата. След като заплаща дължимия данък, заинтересованото лице издава фактура за подялбата от 1994 г., като тази фактура е с отделно посочен ДДС. В декларациите си за ДДС през 2004 г. заинтересованият приспада сумите на ДДС по фактурата, която му е издадена във връзка с придобиването на клиентелата, и декларира извършени сделки в рамките на дейността по управление на новото дружество. Тъй като стопанският актив, който тази клиентела представлява, е ползван от новото дружество, тоест от предприятие, отделно от това на заинтересования, данъчната администрация приема, че той няма право да приспадне платения по получената доставка ДДС.

Заинтересованият в частност изтъква, че принципите, установени от Съда в решение *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*<sup>8</sup> за възстановяването на платения данък по сделки, извършени за целите на бъдещата икономическа дейност на събирателно дружество, чиито бъдещи съдружници са платили данъка по въпросните сделки, в случая не са приложими, тъй като тук не става дума за приспадане на ДДС по получени доставки от събирателно дружество, а за приспадане на ДДС по получени доставки от съдружник учредител. Тогава *Bundesfinanzhof* (Федерален финансов съд) сезира Съда с преюдициален въпрос на тази тема.

Най-напред Съдът анализира от гледна точка на принципа на неутралност на ДДС разпоредбите на Директива 77/388, които дефинират данъчнозадълженото лице и правото на приспадане, за да установи дали заинтересованият е имал право да си приспадне платения за придобиването на клиентелата ДДС, без обаче тази клиентела да е включена в имуществото на новоучреденото дружество. В това отношение Съдът отбелязва, че констатациите му по дело *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10)*<sup>9</sup> не са приложими по аналогия към случая в главното производство, тъй като фактите по двата спора съществено се различават.

Съответно Съдът посочва не само че безвъзмездното пренасочване на клиентелата към новото дружество не може да се разглежда като „икономическа дейност“ по смисъла на Директива 77/388, но и че не е налице пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и дадена извършена доставка, пораждаща право на приспадане съгласно член 17, параграф 2, буква а) от тази директива (т. 32—37). Що се отнася до принципа на данъчна неутралност, Съдът припомня, че той се отразява в режима на приспадане, режим, който цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платен ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира пълна неутралност от гледна точка на данъчната тежест за всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС. Безвъзмездното пренасочване на клиентелата от едно към друго дружество обаче не е сделка, попадаща в обхвата на ДДС, поради което принципът на данъчна неутралност не се прилага в подобна хипотеза (т. 40—42).

### [Решение от 17 юли 2014 г., Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

През юни 2006 г. дружеството Equoland внася в Италия пратка от стоки с произход от трета държава. В митническата декларация е посочено, че с оглед на ДДС стоките са предназначени да бъдат поставени в данъчен склад. На следващия ден управителят на склада вписва стоките във входящия регистър, въпреки че те изобщо не са постъпвали физически в склада, а само са били въведени в него виртуално, чрез вписването им в този регистър. Стоките са незабавно изтеглени от режима на данъчен склад и ДДС е платен от Equoland по механизма за обратно начисляване. Поради това че стоките не са били

<sup>8</sup> [Решение от 1 март 2012 г., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Това решение е представено по-горе в тази част от фиша.

<sup>9</sup> [Заключение на генералния адвокат Cruz Villalón по дело Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).

физически въведени в склада, италианската данъчна администрация приема, че не са изпълнени необходимите условия за отлагане на момента на заплащането на ДДС при внос. Затова тя решава, че данъчнозадълженото лице не е заплатило данъка, който е дължало към момента на вноса, и че плащането на ДДС по механизма за обратно начисляване е извършено късно.

Сезирана с жалба, запитващата юрисдикция отправя запитване до Съда в частност дали съгласно принципа на неутралност на ДДС Директива 77/388 допуска национална правна уредба, в изпълнение на която държавата членка изисква заплащането на ДДС при внос, въпреки че той вече е бил внесен по реда за обратно начисляване посредством самофактуриране и вписване в дневника за покупки и продажби на данъчнозадълженото лице.

В това отношение Съдът припомня, че когато при упражняването на предоставената им от член 16, параграф 1 от Директива 77/388 компетентност държавите членки приемат мерки като задължението за физическо депозирание на внесената стока в данъчен склад, тези държави имат компетентност — доколкото липсва правна уредба в областта на санкциите — да изберат и санкциите, които според тях са подходящи (т. 32). Следователно, за да осигурят правилното събиране на ДДС и да предотвратят злоупотребите, държавите членки имат право да предвидят в националното законодателство подходящи санкции за неспазване на задължението за физическо депозирание на внесената стока в данъчен склад (т. 33).

При все това, що се отнася до начина за определяне на размера на санкцията, Съдът приема, че изискването данъчнозадълженото лице да начисли отново ДДС при внос въпреки осъщественото вече плащане, по същество би означавало това лице да бъде лишено от правото му на данъчно приспадане. Всъщност двойното облагане с ДДС на една и съща сделка, при предоставяне на възможност за приспадане само веднъж на този данък, възлага оставащия ДДС в тежест на данъчнозадълженото лице (т. 40). В този контекст Съдът припомня, че предвид доминиращото място на правото на приспадане в общата система на ДДС санкцията, която се състои в отказ да се признае правото на приспадане, не е съвместима с Директива 77/388, когато не са установени нито злоупотреба, нито вреда за бюджета на държавата (т. 41). Съдът също така припомня, че предвиденият от Директива 77/388 режим на обратно начисляване дава възможност именно за борба срещу данъчните измами и избягването на данъци, констатирани при някои видове сделки (т. 42). Въпреки това, доколкото не е налице измама, нито опит за измама, частта от санкцията, която се изразява в изискването да се заплати отново вече платеният ДДС, без повторното плащане да предоставя право на приспадане, не би могла да се счита за съобразена с принципа на неутралност на ДДС (т. 43).

#### [Решение от 28 юли 2016 г., \*Astone\* \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)

В хода на данъчна ревизия през 2013 г. Guardia di Finanza (Данъчна и финансова полиция, Италия) установява, че законният представител на италианско дружество, регистрирано по ДДС, не е в състояние да представи счетоводна документация. При ревизията се установява, че дружеството е издало фактури, но не е подало справка-декларация за ДДС и съответно не е заплатило ДДС. При посочената ревизия се установява също, че



заинтересованото лице не е изпълнило задължението за регистрация на издадените фактури. В наказателното производство това лице представя издадени на дружеството фактури от трети предприятия, сумите по които, включително ДДС, са заплатени, но които не са регистрирани в счетоводните документи на това дружество.

В този контекст юрисдикцията, пред която се води наказателното дело, решава в частност да отправи запитване до Съда дали разпоредбите на Директива 2006/112 допускат национални разпоредби, които изключват възможността, от гледна точка и на наказателното право, да се вземат предвид за целите на приспадането на ДДС фактурите за покупки, които данъчнозадълженото лице е платило, но изобщо не е регистрирало. В това отношение запитващата юрисдикция припомня, че съгласно националната правна уредба правото на приспадане на ДДС зависи от спазването на някои формални изисквания, свързани например с представянето на съответните декларации към момента, в който данъчнозадълженото лице предяви правото си на данъчен кредит, и с вписването на съответните фактури в дневника за това. Според тази юрисдикция данъчнозадълженото лице няма право да приспада ДДС по получени доставки, дори да го е платило, ако този данък не е надлежно осчетоводен. В това отношение посочената юрисдикция пояснява, че при липсата на справка-декларация за ДДС италианското право предвижда, че в незаплатения данък се включва целият дължим данък, без да има възможност да се вземе предвид ДДС, заплатен на доставчиците, ако не са спазени предвидените в закона формални изисквания.

Съдът най-напред преценява дали Директива 2006/112 допуска национална правна уредба, която предвижда двегодишен преклузивен срок за упражняването на правото на приспадане. Съдът претегля установеното в съдебната практика правило, че правото на приспадане по Директива 2006/112 е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава, спрямо принципа на правната сигурност, който изключва възможността за приспадане без ограничение във времето, и постановява, че преклузивният срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получените доставки, като го лишава от право на приспадане, не може да се смята за несъвместим с режима по Директива 2006/112, при условие че този срок се прилага еднакво за аналогичните права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза (принцип на равностойност), и при условие че не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане (принцип на ефективност) (т. 34). Съдът също така припомня, че правото на приспадане е с основно значение в системата на ДДС, че то гарантира пълната неутралност от гледна точка на данъчната тежест за всички икономически дейности, че по принцип това право не може да се ограничава и че то се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен за получените доставки (т. 44).

## II. Възникване и обхват на правото на приспадане

Що се отнася до възникването и обхвата на правото на приспадане, Съдът по правило прилага трайната си практика, че 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, по принцип е необходимо да е налице пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане<sup>10</sup>. При все това Съдът уточнява, че за данъчнозадълженото лице е налице право на приспадане 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 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. Разходите от този вид всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице<sup>11</sup>.

#### [Решение от 16 февруари 2012 г., Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Заинтересованото дружество организира хазартни игри в казино въз основа на концесионен договор за организиране на хазартни игри в постоянната зона на Повуа ди Варшин (Португалия), сключен на 14 декември 2001 г. Въз основа на този договор дружеството осъществява дейности в хазартния сектор, които са освободени от ДДС, дейности в ресторантьорския и развлекателния сектор, които се облагат с ДДС, както и дейности в административния и финансовия сектор, в които ДДС се приспада частично. В секторите, в които се начислява ДДС, подлежащата на приспадане част от ДДС се изчислява по метода на реалното предназначение на разходите съгласно Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност). В съответствие с приложимата правна уредба и концесионния договор въпросното дружество се задължава да заплати на португалската държава една първоначална сума, а също и ежегодно да ѝ заплаща определена сума, която се изчислява на базата на приходите в хазартния сектор. От тази годишна сума то може да приспадне част от разходите, които са свързани с изпълнението на задълженията му за организиране на развлекателни мероприятия и за рекламиране на туризма. Размерът на приспаданата сума зависи както от направените разходи, така и от приходите от хазартна дейност. След проверка на данъчните служби на въпросното дружество е издаден ревизионен акт, с който за периода от 2002 г. до 2004 г. се установява задължение за заплащане на допълнителен ДДС. Тези корекции се дължат на непризнаване на използвания метод на изчисляване на приспадания ДДС за ресторантьорския и за развлекателния сектор. Португалската администрация приема, че доколкото приспадането на свързаните с развлекателната и рекламната дейност разходи от дължимата годишна насрещна престация представлява оперативна субсидия по смисъла на Кодекса за ДДС, тази субсидия не се облага с ДДС и дейностите в ресторантьорския и развлекателния сектор трябва да се третират като смесени дейности. Според нея при приспадането на платения в тези сектори ДДС трябва да се използва пропорционалният метод, който позволява да се отчетат както дейностите, които са освободени от облагане, така и дейностите, които подлежат на облагане.

<sup>10</sup> Вж. по-специално решения от 8 юни 2000 г., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, т. 24), от 22 февруари 2001 г., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, т. 26) и от 8 февруари 2007 г., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, т. 23).

<sup>11</sup> Вж. по-специално решения от 8 юни 2000 г., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, т. 31) и от 26 май 2005 г., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, т. 36).

В жалба, отнесена до Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия), въпросното дружество в частност поддържа, че тази аргументация води до отклонение от режима на приспадане на ДДС, което представлява нарушение на Директива 77/388, така както е тълкувана от Съда в решения Комисия/Испания<sup>12</sup> и Комисия/Франция<sup>13</sup>, поради което посочената национална юрисдикция решава да отправи преюдициално запитване до Съда.

Според Съда не е съвместима с тази директива прилаганата от държава членка система, при която държавата членка, когато разрешава на смесените данъчнозадължени лица да извършват приспадането, предвидено в споменатите разпоредби, според използването на всички или на част от стоките и услугите, изчислява сумата за приспадане в секторите, в които тези данъчнозадължени лица осъществяват само облагаеми сделки, като включва необлагаеми „субсидии“ в знаменателя на дробта, чрез която се определя подлежащата на приспадане част (т. 43 и диспозитива).

След като подчертава, че що се отнася до смесените данъчнозадължени лица, Директива 77/388 предвижда, че правото на приспадане се изчислява като пропорция, определена в съответствие с член 19 от тази директива, Съдът все пак уточнява, че съгласно член 17, параграф 5, трета алинея от тази директива държавите членки могат да предвидят един от другите изброени в тази алинея методи за определяне на правото на приспадане, и по-конкретно установяването на отделна пропорционална част за всеки сектор на дейност или приспадане на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите за точно определена дейност (т. 38). Съдът също така пояснява, че съгласно член 11, А, параграф 1, буква а) от Директива 77/388 субсидиите, пряко свързани с цената на стока или услуга, се облагат по същия начин като съответната стока или услуга. Що се отнася до другите субсидии, освен тези, които са пряко свързани с цената, член 19, параграф 1 от тази директива предвижда, че държавите членки разполагат с възможността да ги включат в знаменателя на дробта, чрез която се изчислява подлежащата на приспадане част, когато данъчнозадълженото лице осъществява едновременно сделки, които дават право на приспадане, и освободени сделки (т. 39). Като се има предвид, че въпросното данъчнозадължено лице е имало право да извърши приспадане, като използва метод, различен от предвидения в член 19 от Директива 77/388, а именно според използването на всички или на част от стоките и услугите за точно определена дейност (т. 40), но че дейностите му, извършвани в секторите на ресторантьорските и развлекателните услуги са подлежали на облагане с ДДС, правото на приспадане по метода на реалното предназначение на разходите се отнася до целия данък, начислен по получени доставки (т. 41). Всъщност, щом данъчнозадълженото лице е имало право да извърши приспадане по метода на реалното предназначение на разходите, разпоредбите на член 19 от Директива 77/388 са неприложими и следователно не могат да ограничават правото на приспадане в споменатите сектори, така както то произтича от тази директива (т. 42).

Накрая, що се отнася до естеството на „пряката и непосредствена връзка“, която трябва да е налице между получена и извършена доставка, Съдът приема, че няма да е реалистично да се направи опит за развитие на по-точна формулировка в това отношение. Всъщност

---

<sup>12</sup> [Решение от 6 октомври 2005 г. \(C-204/03, EU:C:2005:588\).](#)

<sup>13</sup> [Решение от 6 октомври 2005 г. \(C-243/03, EU:C:2005:589\).](#)

предвид многообразието на търговските и професионални сделки не е възможно да се даде по-сполучлив отговор относно начина за определяне на връзката, която трябва да съществува във всички случаи между получените и извършените доставки, за да може да се приспадне начисленият върху получените доставки ДДС.

[Решение от 22 март 2012 г., Клуб \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Както беше посочено в част I от този фиш, „Принцип на неутралност“, това дело се отнася до правото на приспадане на ДДС върху покупката на апартамент (т. 2).

В това отношение Съдът постановява, че данъчнозадълженото лице действа в това си качество, когато действа за нуждите на своята икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 (т. 40). Ако това е така, дължимият ДДС върху стоката, която е изцяло включена в имуществото на неговото предприятие, може да се приспадне изцяло и незабавно, макар стоката да не е използвана веднага за нуждите на неговата икономическа дейност (т. 45). Веднъж възникнало, правото на приспадане се запазва, освен ако не е налице измама или злоупотреба. Ето защо, когато поради външни за неговата воля обстоятелства данъчнозадълженото лице не е могло да използва стоките или услугите, даващи право на приспадане във връзка с облагаеми сделки, правото на приспадане остава налице, тъй като в подобен случай не съществува опасност от измама или злоупотреба, които биха могли да обосноват последващо възстановяване на приспаднатите суми (т. 47).

В този смисъл Съдът постановява, че данъчнозадължено лице, което в това си качество е придобило дълготраен актив и го е включило в имуществото на предприятието, има право да приспадне платения за придобиването на този актив ДДС в данъчния период, в който данъкът е станал изискуем, независимо от обстоятелството, че активът не е използван веднага за професионални цели (т. 52).

[Решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid \(C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Първото от тези свързани дела се отнася до 16 фактури, които доставчикът издава на получателя във връзка с договора между тези две унгарски дружества за доставката на необработени акациевы трупи. Към шест от фактурите има разписки за доставката. Доставчикът посочва 16-те фактури в данъчната си декларация, като твърди, че тези доставки са извършени. Доставчикът заплаща съответния ДДС, а получателят си приспада съответните суми. При проверка на осъществените от доставчика покупки и доставки обаче данъчната администрация установява, че той не е разполагал със складова наличност и че закупеното количество от стоката през въпросната година не е било достатъчно, за да бъдат извършени фактурираните на получателя доставки. Затова данъчната администрация издава на получателя акт за установяване на данъчно задължение и освен това му начислява лихви за забава и му налага имуществена санкция, като приема, че той не е имал право да приспадне ДДС, понеже издадените му фактури не могат да се считат за истински.

Подадената от получателя жалба по административен ред срещу този акт е отхвърлена от данъчната администрация по съображението, че доставчикът не е представил никакви документи, удостоверяващи съответните сделки, и че получателят не е положил грижата на добър търговец по смисъла на член 44, параграф 5 от Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Закон LXXIV от 1992 г. за данъка върху добавената стойност) (Magyar Közlöny 1992/128), доколкото не е проверил дали доставчикът е съществуващо данъчнозадължено лице и дали разполага със стоките.

Сезиран от получателя с жалба, с която се иска отмяна на обжалваното решение в частта, в която се установяват данъчно задължение и задължение за лихви за забава и се налага имуществена санкция, Baranya Megyei Bíróság (Окръжен съд Бараня, Унгария) иска да установи дали член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112 допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело за тези нарушения или е участвало в тях.

Съдът най-напред припомня, че предвиденото в Директивата право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. Въпросът дали дължимият ДДС за предходните или последващите сделки със съответните стоки и услуги е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС (прессъобщение). Държавите членки обаче могат да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така в частност когато данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре по веригата. Съдът констатира, че данъчният орган носи тежестта да докаже, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае за наличието на такава измама (прессъобщение).

По второто от свързаните дела става дума за физическо лице, което с договор за изработка се задължава да извърши различни строителни работи, като използва и подизпълнители (т. 24). След изпълнението на договора извършените данъчни проверки показват, че нито това физическо лице, нито неговият подизпълнител, нито подизпълнителят на подизпълнителя имат необходимите работници и материали, за да извършат фактурираните строителни работи. Затова данъчната администрация приема, че издадените от физическото лице фактури не отразяват действително извършена сделка и съответно са фиктивни. Въпросното лице не положило и грижата на добър търговец по смисъла на приложимото в случая законодателство. При тези условия данъчната администрация решава да не признае право на приспадане на платения от физическото лице ДДС по получени доставки, тъй като сделките му трябвало да се смятат за съмнителни (т. 27), поради това че фактурите не могат да се смятат за надлежно удостоверяващи действителното извършване на посочената в тях сделка. Затова данъчната администрация определя в тежест на посоченото лице задължение за ДДС и за лихви за забава и му налага имуществена санкция (т. 29).

Сезиран с жалба от физическото лице против това решение, Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Окръжен съд Яс-Надкун-Солнок, Унгария) иска да установи дали член 167, член 168, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне дължимия или платен данък за предоставените му услуги, по съображение че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурите за стоките, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, има качеството на данъчнозадължено лице и е изпълнил нормативните си задължения (т. 51 от решението).

Съдът се произнася по въпроса за задължението на данъчнозадълженото лице да се увери, че търговският му партньор е изпълнил нормативните си задължения. Съдът постановява, че е когато са налице данни за евентуални нарушения или измама, грижливият стопански субект би могъл да е длъжен според обстоятелствата по случая да проучи другия доставчик, за да се увери в неговата надеждност. Данъчната администрация обаче не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, да се уверява, че стопанските субекти нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама (прессъобщение).

Всъщност именно данъчните органи следва да извършват необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да разкриват нарушенията и измамите с ДДС и да налагат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице. Ето защо тези органи не могат да прехвърлят собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица и да им отказват право на приспадане поради неизпълнение на тези задължения (прессъобщение).

При тези обстоятелства Съдът постановява, че Директива 2006/112 не допуска практиката на унгарския данъчен органи да отказва да признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на платения ДДС заради нарушения, извършени от издателя на фактурата, въз основа на която се иска приспадане на ДДС, и то без да има доказателства, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае за наличието на измама нагоре по веригата на доставки. Също така посочената директива не допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, понеже данъчнозадълженото лице, макар да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама, не се е уверило, че търговският му партньор изпълнява нормативните си задължения в частност в областта на ДДС, или понеже данъчнозадълженото лице не разполага с други документи освен фактурата, които да доказват, че търговският му партньор е изпълнил нормативните си задължения (прессъобщение).

#### [Решение от 6 септ ември 2012 г., Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)

По това дело става дума за холдингово дружество, учредено в Португалия, което предоставя технически услуги по управление на дружества, в които притежава част от дружествения капитал. Във връзка с тези сделки дружеството ползва някои консултантски услуги с ДДС, които след това фактурира на своите дъщерни дружества на същата цена, на която ги е получило, увеличена с ДДС. В съответния данъчен период холдинговото дружество приспада пълния размер на ДДС, който е префактурирал, тъй като счита, че

облагаемите му услуги обективно са свързани с използването на получените от него услуги.

Данъчната администрация връчва на холдинговото дружество ревизионен акт, в който определя коефициента на приспадане на данъка по получени доставки, доколкото в резултат на извършена проверка приема, че това дружество няма право на пълно приспадане на ДДС за получените от него услуги, а трябва да приложи пропорционалния метод на приспадане. Дружеството обжалва ревизионния акт пред първоинстанционния съд — Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Административен и финансов съд Лисабон, Португалия), който отхвърля жалбата му.

Сезирана с жалба против първоинстанционното решение, запитващата юрисдикция — Tribunal Central Administrativo Sul (Централен административен съд Сул, Португалия), отправя въпрос до Съда в този контекст дали член 17, параграфи 2 и 5 от Директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че холдингово дружество, което в рамките на дейност, съпътстваща основната му дейност по притежаване на целия или на част от дружествения капитал на дъщерните си дружества, получава стоки и услуги, които впоследствие фактурира на посочените дружества, има право да приспадне платения по получени доставки ДДС, като приложи метода по член 17, параграф 2 от тази директива, или може да бъде принудено от данъчната администрация да приспадне само частта от ДДС, която се отнася до облагаемите сделки, съгласно член 17, параграф 5 от същата директива.

Най-напред Съдът припомня, че съгласно постоянната съдебна практика холдингово дружество, което има за единствен предмет на дейност придобиването на дялови участия в други дружества и не се намесва пряко или непряко в управлението на тези дружества, няма качеството на задължено по ДДС лице и няма право на приспадане, независимо от правата, които притежава в качеството си на акционер или съдружник. Намесата на холдинга в управлението на дружествата, в които е придобил дялово участие, обаче представлява икономическа дейност по смисъла на Директива 77/388, доколкото тази намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС (т. 34).

По-нататък в съответствие с трайната си практика Съдът подчертава, че правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (т. 35). Това право на приспадане обаче предполага получените доставки да имат пряка и непосредствена връзка с извършени доставки, пораждащи право на приспадане (т. 36), или пък разходите за съответните услуги да са част от общите разходи на лицето и като такива да са елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя (т. 37).

В това отношение Съдът дефинира три възможни хипотези, а именно, първо, хипотезата, в която следва да се приеме, че всички получени услуги имат пряка и непосредствена връзка с извършени сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, второ, хипотезата, в която посочените услуги са използвани както за сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, така и за сделки, за които ДДС не подлежи на приспадане, и трето, хипотезата, в която услугите са използвани както за икономически, така и за неикономически дейности. В първата хипотеза данъчнозадълженото лице има право да приспадне целия

ДДС по получените доставки. Въпросното право на приспадане не може да бъде ограничавано само поради това че заради предмета на дейност на посочените дружества или главната им дейност националната правна уредба разглежда облагаемите сделки като съпътстващи основната дейност. Във втората хипотеза се приспада само частта от ДДС, която се отнася до първата категория сделки, и държавите членки могат да предвидят някой от методите за определяне на подлежащата на приспадане част. В третата хипотеза Директива 77/388 не се прилага и методите на приспадане и разпределяне се определят от държавите членки, които при упражняването на това правомощие трябва да държат сметка за целта и общата система на Директива 77/388. Във връзка с това те трябва също така да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителното съотношение на направените разходи по получени доставки за всяка от двете дейности (т. 45—47). В заключение Съдът постановява, че обхватът на правото на холдинговото дружество да си приспада ДДС по получени доставки трябва да се определя в зависимост от това коя хипотеза или кои хипотези се отнася(т) за неговата дейност.

#### [Решение от 21 февруари 2013 г., Becker \(C-104/12, EU:C:2013:99\)](#)

Едноличен търговец, който е и мажоритарен собственик на учредено съгласно германското право дружество с ограничена отговорност и с предмет на дейност възмездно извършване на облагаеми с ДДС строителни работи, е обвиняем в наказателно производство в качеството си на управител на това дружество и основен съдружник в него. Едноличният търговец и дружеството са обвързани от споразумение за данъчна консолидация. Затова се смятат за едно данъчнозадължено лице. Като „консолидиращо“ данъчнозадължено лице едноличният търговец отговаря за данъчните задължения на цялата данъчна група, състояща се от самия този едноличен търговец и дружеството. Във връзка с подозрения за корупция при изпълнението на възложена на дружеството обществена поръчка за строителни работи компетентната прокуратура образува наказателно производство срещу едноличния търговец, в което същият е представляван от адвокат. Съгласно споразумението за хонорарите на адвоката клиенти на адвоката са едноличният търговец като обвиняем и самото дружество. Фактурите за адвокатските възнаграждения са издадени на дружеството. През спорните данъчни периоди едноличният търговец в качеството си на консолидиращо данъчнозадължено лице на групата, в която участва дружеството, си приспада начисления ДДС по тези фактури.

Finanzamt Köln-Nord (Данъчна служба Кьолн-Север, Германия) обаче му издава акт за допълнително данъчно задължение, тъй като приема, че съответният ДДС не е подлежал на приспадане. След като тази данъчна служба отхвърля подадената по административен ред жалба, едноличният търговец обжалва данъчния акт пред компетентния първоинстанционен съд, Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия), който уважава жалбата му.

Сезирана с ревизионна жалба от Данъчна служба Кьолн-Север, запитващата юрисдикция — Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), се изправя пред съмнения във връзка с преценката дали ли е пряка връзка между получените и извършваните доставки, каквато се изисква в практиката на Съда, за да може да се упражни правото на приспадане, и съответно иска да установи дали наличието на такава връзка зависи по смисъла на член 17, параграф 2, буква а) от обективното съдържание на



получената доставка, или от причината за получаването на тази доставка, а ако определяща е причината за получаването на доставката, дали данъчнозадълженото лице, което е възложило съвместно със свой служител извършването на конкретна доставка, има право на пълно или само на частично приспадане.

Като се позовава на предходната си практика относно изискването за пряка и непосредствена връзка, Съдът в частност констатира, че прилагането на този критерий налага да се вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните сделки, и да се държи сметка само за доставките, които са обективно свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице (т. 22). Всъщност задължението да се вземе предвид само обективното съдържание на въпросната доставка, най-добре съответства на целта на общата система на ДДС да се обезпечи правната сигурност и да се улеснят необходимите действия за прилагането на ДДС (т. 23). Също от гледна точка на обективното им съдържание следва да се преценява и дали е налице пряка и непосредствена връзка между използваните стоки или услуги и дадена облагаема сделка, съставляваща извършена доставка или, по изключение, получена доставка (т. 24). Както пояснява Съдът, обстоятелството, че наличието на пряка и непосредствена връзка между дадена доставка на услуги и цялостната облагаема икономическа дейност трябва да се преценява от гледна точка на обективното съдържание на тази доставка на услуги, не изключва възможността да се вземе предвид и единствената причина за съответната доставка, като последната трябва да се разглежда като съставляваща критерий за определяне на обективното съдържание. Щом като е установено, че дадена доставка не е била извършена за нуждите на облагаемата дейност на данъчнозадължено лице, тази доставка не може да се приеме за пряко и непосредствено свързана с тази дейност по смисъла на практиката на Съда, макар тази доставка от гледна точка на обективното ѝ съдържание да е облагаема с ДДС (т. 29).

В конкретния случай Съдът постановява, че предвид обективното им съдържание разходите за адвокатските услуги не могат да се смятат за направени за нуждите на цялостната облагаема дейност на дружеството, доколкото, както личи от предоставените от запитващата юрисдикция данни, доставките на адвокатски услуги са имали за цел пряко и непосредствено да защитят частните интереси на обвиняемия, преследван за престъпления, дължащи се на личното му поведение, и доколкото наказателното преследване е било насочено единствено лично срещу обвиняемия, а не срещу дружеството, макар да е съществувала правна възможност за наказателно преследване и срещу последното (т. 30).

Съдът добавя, че обстоятелството, че националното гражданско право задължава предприятие като разглежданото в главното производство да понесе разходите, свързани със защитата на интересите на неговите органи в наказателно производство, е без значение за тълкуването и прилагането на разпоредбите, отнасящи се до общата система на ДДС. Всъщност предвид действащия режим по ДДС, въведен с тази система, определяща е само обективната връзка между направените доставки и облагаемата икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (т. 32). Затова доставките на адвокатски услуги, чиято цел е да се избегнат наказателни санкции срещу физически лица — управители на данъчнозадължено предприятие, не дават право на това предприятие да приспадне дължимия ДДС за получените доставки на такива услуги (т. 33).

**Решение от 18 юли 2013 г., PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526)**

По това дело става дума за данъчнозадължено лице, което въз основа на националното пенсионно законодателство учредява пенсионен фонд под формата на обособен от юридическа и от данъчна гледна точка субект, за да гарантира пенсионните права на настоящите и бившите си служители. Дъщерно дружество на това данъчнозадължено лице сключва с доставчици на услуги договори за администриране на пенсиите и управление на активите на пенсионния фонд, като разходите във връзка с тези договори се заплащат от посоченото дъщерно дружество, без да се прехвърлят на пенсионния фонд. Данъчнозадълженото лице си приспада сумата на ДДС по така направените разходи през определен данъчен период като данък, който то е платило по получени доставки.

Впоследствие му е издаден ревизионен акт за ДДС за този период. След като Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (инспектор към данъчна служба Север, Гронинген, Нидерландия) отхвърля подадената по административен ред жалба, данъчнозадълженото лице оспорва решението на инспектора пред Rechtbank Leeuwarden (Първоинстанционен съд Лиуварден, Нидерландия), който отхвърля жалбата.

Сезиран с въззивна жалба срещу първоинстанционното съдебно решение, Gerechtshof te Leeuwarden (Апелативен съд Лиуварден, Нидерландия), който е запитващата юрисдикция, иска да установи дали член 17 от Директива 77/388 позволява на данъчнозадължено лице, което е учредило обособен пенсионен фонд, да приспада платения от него данък върху услугите, които са му предоставени за целите на стопанисването и управлението на фонда.

След като припомня установените в практиката му условия за признаване на право на приспадане на ДДС по получени доставки в полза на данъчнозадълженото лице, в контекста на преценката за наличието на пряка и непосредствена връзка Съдът постановява, че наличието на такава връзка предполага разходите по получените доставки да 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 (т. 23).

За да провери дали от всички обстоятелства около разглежданите в главното производство доставки следва, че все пак е налице такава връзка, въпреки че създаденият от данъчнозадълженото лице фонд е юридически обособен от него субект, Съдът най-напред констатира, че данъчнозадълженото лице е получило тези доставки с оглед на администрирането на пенсиите на служителите си и управлението на активите на пенсионния фонд, създаден, за да гарантира посочените пенсии. С учредяването на фонда данъчнозадълженото лице е изпълнило нормативно задължение, възложено му като работодател, и доколкото разходите по получените от него доставки във връзка с това са част от общите му разходи, като такива те представляват елементи, формиращи цената на стоките на данъчнозадълженото лице (т. 25).

Оттук Съдът стига до извода, че единствената причина за получените доставки е облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице и че е налице пряка и непосредствена връзка (т. 26). В този контекст Съдът уточнява, че ако не е налице право на приспадане на платения данък по получени доставки, не само данъчнозадълженото лице би било

лишено — поради законодателното решение пенсиите да бъдат защитени чрез юридическото обособяване на пенсионния фонд от работодателя — от данъчното предимство, което следва от прилагането на режима на приспадане, но не би била гарантирана и неутралността на ДДС.

Затова Съдът постановява, че данъчнозадължено лице, което е учредило пенсионен фонд под формата на обособен от юридическа и от данъчна гледна точка субект, за да гарантира пенсионните права на настоящите и на бившите си служители, има право да приспадне ДДС, платен за услугите по управление и стопанисване на посочения фонд, стига от всички обстоятелства около разглежданите доставки да следва, че е налице пряка и непосредствена връзка (диспозитив).

#### [Решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Две данъчнозадължени лица сключват рамков договор с предмет строително-монтажни работи на постройка за свинеферма и дейности по модернизацията на свинефермата. При изпълнението на договора доставчикът на въпросните услуги издава редица фактури за авансови плащания при режим на обратно начисляване (наричан и „самоначисляване“). След това по обичайния ред в областта на ДДС доставчикът издава данъчна фактура за общата стойност на извършените дейности с ДДС. Получателят на услугите заплаща посочения ДДС на доставчика. Впоследствие доставчикът е обявен в несъстоятелност и не заплаща този ДДС на данъчната администрация.

По заявление от получателя на услугите данъчната администрация издава акт, с който му признава право на възстановяване на ДДС по последно посочената фактура. Във връзка с това е извършена втора данъчна проверка и румънската данъчна администрация констатира, че не са спазени мерките за опростяване, уреждащи режима на обратно начисляване. Затова на получателя е издаден данъчнооблагателен акт, съгласно който той трябва да върне в бюджета сумата на ДДС по тази фактура заедно с лихви за забава. След като Tribunalul Bihor (Окръжен съд Бихор, Румъния) отхвърля като неоснователна жалбата му срещу данъчнооблагателния акт и решението за събиране на данъка, а жалбата против това съдебно решение също е отхвърлена като неоснователна, данъчнозадълженото лице подава искане за преразглеждане на съдебното решение на Tribunalul Bihor (Окръжен съд Бихор, Румъния), но искането му е отхвърлено като недопустимо и данъчнозадълженото лице обжалва това съдебно решение пред Curtea de Appel Oradea (Апелативен съд Орадя, Румъния).

Запитващата юрисдикция — Curtea de Appel Oradea (Апелативен съд Орадя), иска да се установи дали Директива 2006/112 и принципът на данъчна неутралност допускат в рамките на сделка, която подлежи на режим на обратно начисляване, получателят на услугите да бъде лишен от правото на приспадане на ДДС, който той е платил недължимо на доставчика на услугите по неправилно изготвена фактура, включително и в случаите, в които е невъзможно коригирането на тази грешка поради обявяването в несъстоятелност на този доставчик.

Съдът припомня, че данъчнозадължено лице, което в качеството си на получател на услуги е платец на свързания с тях ДДС, не е задължено да разполага с фактура, изготвена

в съответствие с формалните изисквания на Директива 2006/112, за да може да упражни правото си на приспадане, а трябва единствено да спази формалните условия, установени от съответната държава членка съгласно предоставената ѝ възможност по член 178, буква е) от същата директива (т. 33). Обхватът на така установените от съответната държава членка формални условия, които трябва да бъдат изпълнени от данъчнозадълженото лице, за да може то да упражни правото на приспадане на ДДС, не може да превишава строго необходимото с оглед на проверката за правилно прилагане на процедурата по обратно начисляване и за да се гарантира събирането на ДДС (т. 34).

В случая Съдът констатира, че въпросната фактура не е съдържала отбелязване „обратно начисляване“ въпреки изискванията на приложимото национално законодателство и че получателят на услугите не е взел необходимите съгласно това законодателство мерки, за да коригира този пропуск. Освен това получателят не е трябвало да превежда на доставчика погрешно начисления в тази фактура ДДС, при положение че при прилагането на този режим би следвало самият той като получател на услугите да заплати този ДДС на данъчните органи в съответствие с Директива 2006/112. Така, освен обстоятелството, че спорната фактура не отговаря на предвидените в националното законодателство формални изисквания, не е спазено и едно от материалноправните условия на режима на обратно начисляване (т. 37).

Според Съда това създава риск от загуба на данъчни приходи за съответната държава членка (т. 38). Освен това, тъй като платеният от получателя на доставчика ДДС не е бил дължим и при плащането му не е спазено едно от материалноправните изисквания на режима на обратно начисляване, получателят не може да претендира за право на приспадане на този ДДС (т. 40). Затова Съдът постановява, че в случая лишаването му от правото на приспадане не е в противоречие с правото на Съюза (т. 1 от диспозитива).

#### [Решение от 27 юни 2018 г., SGI и Valériane \(C-459/17 и C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

По тези дела става дума за френски дружества със седалище в Реюнион (Франция), които извършват инвестиционна дейност, отговаряща на условията за прилагане на намаляването на данъка съгласно националното законодателство. Френската данъчна администрация оспорва правото на двете данъчнозадължени лица да приспадат ДДС, посочен в различни фактури за покупка на оборудване, тъй като, наред с останалото, тези фактури не съответствали на каквато и да било действителна доставка. На дружествата са издадени актове за установяване на допълнителни задължения за ДДС за различни данъчни периоди.

След като Cour administrative d'appel de Bordeaux (Апелативен административен съд Бордо, Франция) потвърждава първоинстанционното съдебно решение по жалбата против тези данъчни актове, дружествата подават касационна жалба до Conseil d'État (Държавен съвет, Франция).

Conseil d'État (Държавен съвет, Франция) — запитващата юрисдикция, иска да се установи дали член 17 от Директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице — адресат на фактура, правото да приспадне ДДС, посочен в тази фактура, е достатъчно администрацията да установи, че сделките, на които тази

фактура съответства, не са били действително извършени, или тази администрация трябва да установи също така липсата на добросъвестност у това данъчнозадължено лице.

Съдът най-напред констатира, че правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, и че това е така, когато доставката на стоката или на услугите е извършена (т. 34). Следователно правото на приспадане е свързано с действителното извършване на доставката на разглежданите стоки или услуги (т. 35). В това отношение упражняването на правото на приспадане не обхваща данък, който се дължи изключително поради това че е посочен във фактура (т. 37). Добросъвестността или недобросъвестността на данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, е без въздействие върху въпроса дали доставката е извършена, по смисъла на Директива 77/388. Всъщност понятието „доставка на стоки“ е обективно по характер и трябва да се тълкува независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без данъчната администрация да е длъжна да извършва ревизии, за да установява намерението на данъчнозадълженото лице или за да вземе предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (т. 38).

Затова Съдът постановява, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице — адресат на фактура, правото да приспадне ДДС, посочен във фактурата, е достатъчно администрацията да установи, че сделките, на които съответства тази фактура, не са били действително извършени (диспозитив на решението).

#### [Решение от 5 юли 2018 г., Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Холдингово дружество, чийто предмет на дейност е управлението на дяловото участие в дъщерните дружества на групата и което освен това отдава недвижим имот под наем на тези дъщерни дружества, прехвърля и придобива различни ценни книжа в рамките на операция по реструктуриране. Начисленият ДДС върху разходите по тези операции по реструктуриране е изцяло приспаднал. Данъчната администрация подставя под въпрос това приспадане, тъй като разходите, за които дружеството иска приспадане на ДДС, са направени за капиталови операции, които са извън приложното поле на правото на приспадане. На дружеството са издадени актове за допълнителни задължения за ДДС, които то безуспешно оспорва на първа и на въззивна инстанция.

Сезирана с касационна жалба, запитващата юрисдикция — Conseil d'État (Държавен съвет, Франция), иска да се установи дали отдаването под наем на недвижим имот от холдингово дружество на дъщерното му дружество представлява намеса в управлението на последното, която трябва да се счита за икономическа дейност по смисъла на Директива 77/388, пораждаща право на приспадане на ДДС върху разходите, направени от холдинговото дружество с оглед на придобиването на дялово участие в дъщерното дружество, и ако това е така, какви условия са условията за това.

Що се отнася до правото на приспадане на холдинговото дружество, Съдът най-напред припомня, че когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, тази намеса представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, доколкото

включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от тази директива (т. 29 и 30). Той също така отбелязва, че примерите за дейности, изразяващи се в намеса на холдинговото дружество в управлението на дъщерните му дружества, които се съдържат в практиката на Съда, не са изброени изчерпателно (т. 31).

След като констатира, че единствените услуги, които холдинговото дружество е предоставило на своите дъщерни дружества в случая и за които е направило разходи за придобиването на ценни книжа от тях, са се отнасяли до наема на недвижим имот, използван от оперативно дъщерно дружество като нова производствена база, и след като припомня оставената на държавите членки свобода на действие при облагането на сделките за отдаване под аренда и под наем (т. 33), Съдът постановява, че отдаването под наем на недвижим имот от холдингово дружество на дъщерното му дружество представлява намеса в управлението на последното, която трябва да се счита за икономическа дейност, пораждаща право на приспадане на ДДС върху разходите, понесени от холдинговото дружество с оглед на придобиването на ценни книжа на дъщерното дружество, при условие че тази услуга се предоставя редовно и срещу възнаграждение и че е облагаема, което предполага отдаването под наем да не е освободено от ДДС, и че е налице пряка връзка между предоставената от доставчика услуга и получената от ползвателя се лице равностойност (т. 35).

Що се отнася по-конкретно до обхвата на правото на приспадане, Съдът приема, че разходите за придобиване на дялово участие в дъщерни дружества, направени от холдингово дружество, което участва в управлението им и което в това отношение извършва икономическа дейност, трябва да се смятат за част от общите му разходи, а платеният върху тези разходи ДДС по принцип подлежи на пълно приспадане (т. 36). Това неограничено право обаче не е налице за разходите за придобиване на дялово участие в дъщерни дружества, направени от холдингово дружество, което участва в управлението само на някои от тях и което не извършва икономическа дейност по отношение на останалите. В този случай въпросните разходи трябва да се смятат за включени само отчасти в общите разходи на холдинговото дружество, поради което платеният върху тях ДДС може да бъде приспадан само пропорционално спрямо тези, които са присъщи за икономическата дейност, съобразно критериите за разпределяне, определени от държавите членки по метод, който обективно отразява каква част от разходите за получени доставки реално се отнася към икономическата, и каква — към неикономическата дейност (т. 37).

#### [Решение от 17 окт омври 2018 г., Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)

В разглеждания по това дело случай едно дружество отправя публично предложение за поглъщане (ППП) на друго дружество чрез закупуване на всичките му акции, като за целта прави разходи за консултантски и други услуги във връзка с планираното придобиване. Сделката обаче не се осъществява изцяло и първото дружество успява да придобие само част от дружествения капитал на второто (т. 8), но първото дружество иска да си приспадне платения ДДС във връзка с така направените разходи, като изтъква, че след поемането на контрола над целевото дружество е имало намерение да се намеси в неговото управление, като му предоставя облагаеми с ДДС услуги по управление. Компетентната данъчна администрация отказва да признае право на приспадане на ДДС

за тези разходи; дружеството обжалва отказа и сезираната с делото национална юрисдикция отправя до Съда въпроса дали Директива 77/388 допуска приспадането, когато е налице намерение за придобиване на всички акции в друго дружество с цел извършването на икономическа дейност, състояща се в предоставянето на облагаеми с ДДС услуги на последно посоченото дружество.

Съдът най-напред анализира условията за притежаване на качеството данъчнозадължено лице и се позовава на констатациите, направени в частност по дело *Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt* (C-108/14 и C-109/14)<sup>14</sup>, за да подчертае, че правото на приспадане на ДДС зависи от изискването за пряка или непряка намеса в управлението на дружеството, в което се придобива дял (т. 16 и 17). По-нататък Съдът припомня, че още подготвителните дейности трябва да се считат за икономически дейности и затова всяко лице, което има намерение, потвърдено въз основа на обективни данни, да започне да извършва икономическа дейност по независим начин и което прави първоначални разходи за инвестиция с тази цел, трябва да бъде считано за данъчнозадължено лице (т. 18). Оттук Съдът заключава, че дружество, което в рамките на планирано придобиване на акции на друго дружество осъществява подготвителни действия с намерението да извършва икономическа дейност, състояща се в намеса в неговото управление посредством предоставянето на облагаеми с ДДС услуги по управление, трябва да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на Директива 77/388.

Съдът добавя, че съгласно решение *INZO*<sup>15</sup> веднъж възникналото право на приспадане се запазва дори ако впоследствие планираната икономическа дейност не се осъществи и съответно не доведе до извършването на облагаеми сделки. Съгласно решения *Midland Bank*<sup>16</sup> и *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, EU:C:1998:1)<sup>17</sup> същото важи и когато поради външни за неговата воля обстоятелства данъчнозадълженото лице не е могло да използва стоките или услугите, довели до приспадане при облагаеми сделки (т. 25).

Освен това, за да може платеният ДДС да се приспадне в пълен размер, по принцип единствената причина за направените разходи трябва да е планираната икономическа дейност, а именно предоставяне на облагаеми с ДДС услуги по управление на дружеството, което се предвижда да бъде придобито. В случай че посочените разходи се отнасят отчасти и до освободена от данъчно облагане дейност или до дейност, която не е икономическа, платеният върху тези разходи ДДС може да бъде приспаднат само частично (т. 30).

В заключение Съдът постановява, че Директива 77/388 предоставя на дружеството, което възнамерява да придобие всички акции в друго дружество с цел извършването на икономическа дейност, състояща се в предоставянето на последното дружество на облагаеми с ДДС услуги по управление, правото да приспада в пълен размер платения по получени доставки ДДС за направените в рамките на ППП разходи за предоставянето на консултантски услуги дори ако се установи, че посочената икономическа дейност не е

<sup>14</sup> По това дело е постановено решение от 16 юли 2015 г., *Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt* (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496).

<sup>15</sup> [Решение от 29 февруари 1996 г. \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

<sup>16</sup> [Решение от 8 юни 2000 г. \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

<sup>17</sup> [Решение от 15 януари 1998 г. \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

извършена, при положение че планираната икономическа дейност е единствената причина за тези разходи (диспозитив).

[Решение от 18 окт. омври 2018 г., Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)

По това дело става дума за финансово дружество, което предлага финансиране само за закупуването на автомобили от марките на групата предприятия, към която принадлежи. Като част от тази дейност то предлага и продажба на тези автомобили на изплащане. За целта то закупува превозното средство от дистрибутора и го предоставя на клиента, като собствеността върху превозното средство не преминава върху клиента, докато не бъдат платени всички вноски, дължими съгласно условията на този договор. Цената, която се плаща на финансовото дружество за покупката на автомобила, не включва никакъв марж на печалба. Затова пък, когато определя лихвения процент за съставляващата финансиране част от сделката, към своите разходи за това финансиране дружеството добавя марж за общи разходи, марж на печалба и провизии за несъбираеми вземания. Ето защо в оборота се включва частта от вноските, която представлява лихвено плащане, но не и частта от тях, с която се изплаща покупната цена на превозното средство.

Съгласно националното право в областта на ДДС за продажбите на изплащане договорът за продажба на изплащане, макар да съставлява единна търговска сделка, обхваща няколко отделни доставки, в това число, от една страна, доставка на превозно средство (облагаема доставка), и доставка на кредит (освободена доставка). Що се отнася до заплащания от финансовото дружество ДДС по получаваните от него доставки в рамките на цялостната му дейност, част от този данък е свързана или само с облагаеми, или само с освободени сделки, а останалата част е свързана със сделки от двата вида. Вторият тип ДДС се нарича „остатъчен“ и включва общите разходи за текущо управление.

Понеже дружеството е частично освободен оператор, страните спорят доколко то може да приспада този остатъчен ДДС. Всъщност въпросното дружество предлага да разпределя остатъчния ДДС между различните си сектори на дейност в зависимост в частност от оборота на всеки сектор, без да се отчита стойността на препродадените превозни средства. После то предлага особен метод за определяне на сумата на остатъчния ДДС, който подлежи на приспадане за всеки отделен сектор; този метод предполага да се взема предвид съотношението между броя на облагаемите сделки и общия брой на сделките в сектора, но този брой съответства не на броя на договорите, а на броя на извършваните съгласно тези договори плащания. Данъчната администрация пък смята, че данъкът трябва да се разпределя между облагаемите и освободените сделки според стойността на тези сделки, но като се изключи първоначалната стойност на превозното средство при доставянето му, което значително намалява подлежащата на приспадане част от остатъчния ДДС, доколкото тази стойност се дължи главно на отпускането на финансирането (а то е освободена доставка).

Сезиран с преюдициално запитване във връзка с този спор, Съдът разглежда въпроса дали член 168 и член 173, параграф 2, буква в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че от една страна, дори когато общите разходи, отнасящи се до продажби на движими вещи на изплащане, се отразяват не в сумата, дължима от клиента



за доставката на самата вещь, тоест в облагаемата част от сделката, а в сумата на лихвата, дължима за съставляващата финансиране част от сделката, тоест в освободената част от тази сделка, въпросните общи разходи все пак трябва за целите на ДДС да се смятат за елемент, формиращ цената на доставката на самата вещь, и че от друга страна, държавите членки могат да прилагат метод за разпределение, при който не се отчита първоначалната стойност на съответната вещь при доставянето ѝ (т. 27).

След като подчертава изискването за пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, Съдът все пак отбелязва, че и при липса на такава пряка и непосредствена връзка е налице право на приспадане, ако разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на лицето и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя (т. 42). В това отношение Съдът констатира, че данъчнозадълженото лице е решило да включва тези разходи не в цената на облагаемите сделки, а само в цената на освободените сделки. Доколкото обаче действително са направени поне в известна степен за целите на доставките на превозни средства, които са облагаеми сделки, според Съда тези общи разходи като такива са част от елементите, формиращи цената на тези сделки (т. 44).

След като припомня, че обхватът на правото на приспадане на ДДС е различен в зависимост от предназначението на разглежданите стоки и услуги (т. 46), Съдът уточнява, че когато общите разходи са направени за стоки и услуги, използвани за извършването както на сделки, по отношение на които данъкът подлежи на приспадане, така и на сделки, по отношение на които данъкът не подлежи на приспадане, трябва да се определи каква част подлежи на приспадане в съответствие с релевантните разпоредби на Директива 2006/112. В това отношение, тъй като общото правило, съгласно което тази подлежаща на приспадане част се изчислява според оборота, допуска изключения, които позволяват да се приложи метод или критерий за разпределяне, различен от метода, основан на оборота (т. 51), Съдът изтъква, че тази възможност изисква избраният метод да дава по-точен резултат при определянето на подлежащата на приспадане част, макар да не трябва непременно да е възможно най-точният (т. 53). В този контекст Съдът посочва, че предвид основното значение на правото на приспадане, когато начинът на изчисляване на приспадането не позволява да се отчете евентуалното обстоятелство, че част от общите разходи се използват действително и в непренебрежима степен за сделки, по отношение на които данъкът подлежи на приспадане, не може да се приеме, че такъв начин на изчисляване обективно отразява действителната част от разходите за получаването на стоки и услуги със смесено предназначение, която може да се отнесе към тези сделки. Ето защо такъв начин на изчисляване не е годен да гарантира по-точно разпределение от произтичащото от прилагането на основания на оборота критерий (т. 57).

Оттук Съдът заключава, че дори когато общите разходи, отнасящи се до сделки по продажба на движими вещи на изплащане, се отразяват не в сумата, дължима от клиента за доставката на самата вещь, тоест в облагаемата част от сделката, а в сумата на лихвата, дължима за съставляващата финансиране част от сделката, тоест в освободената част от тази сделка, въпросните общи разходи все пак трябва за целите на ДДС да се смятат за елемент, формиращ цената на доставката на самата вещь, и че от друга страна, държавите членки не могат да прилагат метод за разпределение, при който не се отчита първоначалната стойност на съответната вещь при доставянето ѝ, щом този метод не е

годен да гарантира по-точно разпределение от произтичащото от прилагането на основания на оборота критерий (диспозитив).

## 1. Пряка и непосредствена връзка

### [Решение от 30 май 2013 г., X\(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Дружеството X притежава 30 % от дяловете на дружеството А и извършва дейност по управлението на А срещу възнаграждение. През 1996 г. X и останалите акционери продават участието си на дружеството D и с това приключва и дейността по управлението на А. Във връзка с продажбата на дяловото участие X ползва редица услуги, които са му фактурирани с ДДС. В декларациите си по ДДС X приспада данъка, тъй като смята, че продажбата на дяловото му участие съставлява прехвърляне на съвкупност от активи и че разходите му по тази сделка трябва да се смятат за част от общите разходи за цялостната му икономическа дейност и съответно за напълно подлежащи на приспадане.

Запитващата юрисдикция по същество задава на Съда въпроса дали прехвърлянето на 30 % от акциите в дружество, на което прехвърлителят предоставя облагаеми с ДДС услуги, представлява прехвърляне на съвкупност или част от активи (стоки или услуги) по смисъла на Директива 77/388. При отрицателен отговор тази юрисдикция иска да изясни дали има някакво значение, че останалите акционери практически едновременно прехвърлят на същото лице всички останали акции в дружеството и това прехвърляне е в тясна връзка с извършваната за същото дружество дейност по управление.

Най-напред Съдът обяснява, че сами по себе си придобиването, притежаването и продажбата на дружествени дялове не представляват икономическа дейност по смисъла на Директива 77/388, тъй като самото придобиване на финансово участие в други предприятия не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него (т. 36). Ето защо прехвърлянето на акции в дадено дружество може независимо от размера на дяловото участие да се приравни на прехвърляне на съвкупност или част от активи само ако дяловото участие е в самостоятелна структурна единица, която позволява да се упражнява независима икономическа дейност, и ако приобретателят продължи тази дейност. Когато обаче не включва прехвърлянето на активи, самото прехвърляне на акции не позволява на приобретателя да продължи независимата икономическа дейност като правопреемник на прехвърлителя (т. 38). В това отношение акционерите не са собственици на активите на предприятието, в което имат дялово участие, а са собственици на дялове и на това основание имат право на дивидент, на информация и на участие при вземането на важните решения за управлението на предприятието. Съответно Съдът постановява, че 30-процентно дялово участие в дружество дава права върху дружеството само в ограничена степен (т. 39) и че прехвърлянето на 30 % от акциите в дадено дружество не може да се приравни на прехвърляне на съвкупност или част от активи по смисъла на Директива 77/388 (т. 40). Съдът също така констатира, че всяка сделка трябва да се преценява поотделно и самостоятелно (т. 47).

По-нататък Съдът припомня, че правото на приспадане е налице, когато получените доставки имат пряка и непосредствена връзка с извършени доставки, пораждащи право

на приспадане. Ако не е така, следва да се провери дали направените разходи за получени стоки или услуги са част от общите разходи, които са свързани с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице. И в единия, и в другия случай наличието на пряка и непосредствена връзка предполага разходите по получените доставки да 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 (т. 55).

Оттук Съдът заключава, че прехвърлянето на 30 % от акциите в дружество, на което прехвърлянето предоставя облагаеми с ДДС услуги, не представлява прехвърляне на съвкупност или част от активи (стоки или услуги) по смисъла на Директива 77/388, независимо че останалите акционери практически едновременно прехвърлят на същото лице всички останали акции в дружеството и че това прехвърляне е в тясна връзка с извършваната за същото дружество дейност по управление (диспозитив).

#### [Решение от 8 ноември 2018 г., C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)

C&D Foods е дружеството майка на Arovit Holding A/S, което притежава Arovit Petfood. Преди 1 март 2007 г. основната дейност на C&D Foods е тази на дружество майка на Arovit Holding. На тази дата то сключва договор за управление с непрякото си дъщерно дружество Arovit Petfood за доставката на управленски и информационни услуги. През август 2008 г. групата Arovit е придобита от кредитна институция за сумата от едно евро поради неиздължаване на кредит от предишния собственик на групата. В периода от декември 2008 г. до март 2009 г. кредитната институция сключва споразумения за консултантски услуги за сметка на C&D Foods, за да подготви прехвърлянето на всички акции в Arovit Petfood, така че да не бъде повече кредитор на групата. След като заплаща разходите във връзка с проекта за прехвърляне на акции, C&D Foods си приспада дължимия върху тях ДДС. Процесът на прехвърляне е прекратен през 2009 г., тъй като не е намерен потенциален приобретател.

Запитващата юрисдикция поставя на Съда въпрос относно правото на холдингово дружество да приспадне платения ДДС върху разходите във връзка с планирана, но неосъществена продажба на акции в непряко дъщерно дружество, на което това холдингово дружество предоставя управленски и информационни услуги.

Първо, Съдът отбелязва, че дружество, чийто единствен предмет на дейност е участието в други дружества, без да се намесва пряко или непряко в управлението им, не притежава нито право на приспадане, нито качеството на данъчнозадължено лице, тъй като просто придобиването и притежаването на акции не представляват сами по себе си икономическа дейност по смисъла на Директива 2006/112 (т. 30). Това обаче не е така, когато финансовото участие в друго предприятие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружеството, в което е придобито участие, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник, доколкото такава намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС, каквито са доставката на административни, счетоводни и информационни услуги (т. 32).

Второ, Съдът постановява, че за да може дадена сделка за прехвърляне на акции да попадне в приложното поле на ДДС, следва тази сделка по принцип да има единствената си пряка причина в облагаемата икономическа дейност на разглежданото дружество майка или да представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на тази дейност. Такъв е случаят, когато посочената сделка се извършва с цел приходите от нея да се използват пряко в облагаемата икономическа дейност на разглежданото дружество майка или в икономическата дейност, извършвана от групата, в която то е дружество майка (т. 38). Затова Съдът заключава, че планирана, но неосъществена сделка по прехвърляне на акции, подобна на разглежданата в главното производство, която не намира единствената си пряка причина в облагаемата икономическа дейност на съответното дружество или която не представлява пряко, постоянно и необходимо продължение на тази икономическа дейност, не попада в приложното поле на ДДС (т. 42 и диспозитивът).

### [Решение от 22 окт. окври 2015 г., Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

Случаят е свързан с юридическо лице със стопанска цел, което се ангажира да изпълни проект за развлекателна пътека в рамките на икономическа дейност, свързана със селския и развлекателен туризъм, както и да осигурява безплатен достъп на гражданите до тази пътека в продължение на пет години. Това лице си приспада съответния ДДС за придобиването и производството на някои дълготрайни активи във връзка с работите по изграждането на развлекателната пътека. Данъчната администрация, сезирана с искане от юридическото лице за възстановяване на съответния размер на ДДС, обаче приема, че то няма право на възстановяване, тъй като не е доказано, че получените стоки и услуги са били предназначени да бъдат използвани за нуждите на облагаема с ДДС дейност. По това съображение данъчната администрация отказва да признае право на приспадане на съответните суми.

В този контекст запитващата юрисдикция се съмнява дали е налице пряка и непосредствена връзка между разходите, свързани с осъществените строителни работи, и планираните от лицето икономически дейности, след като развлекателната пътека е пряко предназначена да бъде използвана безплатно от гражданите.

Съдът най-напред припомня, че доколкото данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока, използва тази стока за нуждите на своите облагаеми дейности, то има право да приспадне дължимия или платен за тази стока ДДС (т. 18). В това отношение е възможно частноправен субект да придобива стоки и услуги в качеството си на данъчнозадължено лице за нуждите на дадена икономическа дейност, дори ако стоките или услугите не се използват непосредствено за тази икономическа дейност (т. 19). Който направи инвестиционни разходи с намерението, потвърдено от обективни обстоятелства, да извърши икономическа дейност, трябва да се счита за данъчнозадължено лице. Действайки в това си качество, данъчнозадълженото лице има право да приспадне незабавно дължимия или платен ДДС върху направените инвестиционни разходи за нуждите на сделки, които възнамерява да направи и които дават право на приспадане (т. 20). Въпросът дали данъчнозадълженото лице действа в това си качество за нуждите на икономическа дейност, е фактически въпрос, който запитващата юрисдикция трябва да прецени (т. 21). Съдът обаче констатира, че видно от даденото от запитващата юрисдикция описание, развлекателната пътека може да се разглежда като средство за

привличане на посетители, за да им се предоставят стоки и услуги (т. 22). Това показва, че упоменатото юридическо лице е придобило или произвело въпросните дълготрайни активи с намерението да извършва икономическа дейност и съответно е действало в качеството на данъчнозадължено лице (т. 23).

Що се отнася до наличието на пряка и непосредствена връзка, Съдът припомня, че и при липсата на такава връзка е налице право на приспадане, ако направените разходи са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя (т. 27 и 28). Тук трябва да се вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните сделки, и да се държи сметка само за доставките, които са обективно свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице (т. 29).

Съдът отбелязва, че непосредственото безплатно използване на дълготрайните активи не поставя под въпрос наличието на пряка и непосредствена връзка, тъй като предоставянето на достъп на гражданите до развлекателната пътека, обсъждана в главното производство, не е освободена доставка съгласно Директива 2006/112, а направените от юридическото лице разходи за изграждането ѝ могат да бъдат свързани с планираната от него икономическа дейност (т. 33—35).

[Решение от 14 септ ември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Ест ейт Инвест мънт с \(С-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Спорът в главното производство засяга българско дружество, което придобива множество поземлени имоти във ваканционно селище с намерението да построи сгради с апартаменти за сезонно обитаване. То сключва договор с общината, която има разрешение за строеж, да реконструира канално-помпената станция, обслужваща въпросното ваканционно селище, което се намира на територията на тази община. Закупилото поземлените имоти дружество възлага строителните работи на трето дружество. Според първото дружество има връзка между разходите за реконструкцията на канално-помпената станция и услугите, които то ще доставя след построяването на сградите в поземлените му имоти.

Запитващата юрисдикция поставя по същество въпроса дали данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения по получени доставки ДДС във връзка с доставката на услуги, състоящи се в изграждането или подобряването на обект, собственост на трето лице, когато последното получава безвъзмездно резултата от тези услуги и те се използват както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност.

Съдът първо припомня, че наличието на пряка и непосредствена връзка трябва да се преценява с оглед на обективното съдържание на съответните сделки (т. 31). Ако придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги имат връзка със 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 (т. 30).

Затова в случая е необходимо да се установи дали съществува пряка и непосредствена връзка между услугата за реконструкция на канално-помпената станция, от една страна, и от друга страна, облагаема сделка, извършена от дружеството, или икономическата дейност на това дружество (т. 32). От обстоятелствата по случая следва, че без реконструкцията на канално-помпената станция няма да е възможно да се свържат към нея сградите, които дружеството е предвидило да построи. Без такава реконструкция дружеството не би могло да упражнява икономическата си дейност (т. 33). Фактът, че общината също се ползва от тази услуга, не може да обоснове отказ на съответния данъчен кредит за дружеството, ако е установено наличието на пряка и непосредствена връзка (т. 35).

По-нататък Съдът обяснява, че е от компетентността на запитващата юрисдикция да провери дали услугата по реконструкция се ограничава само до необходимото за осигуряване на свързването на построените от дружеството сгради към канално-помпената станция, разглеждана в главното производство, или надхвърля необходимото за тази цел (т. 37). В това отношение Съдът отбелязва, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения по получени доставки ДДС във връзка с доставката на услуги, състоящи се в изграждането или подобряването на обект, собственост на трето лице, когато последното получава безвъзмездно резултата от тези услуги и те се използват както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност, доколкото тези услуги не надхвърлят необходимото, за да може посоченото данъчнозадължено лице да извършва последващи облагаеми сделки, и стойността им е включена в цената на тези сделки (т. 40 и диспозитивът). В случай че работите по строителството или подобряването надхвърлят нуждите само на построените от дружеството сгради, би следвало да му се признае право да приспадне само платения по получени доставки ДДС, с който е била обложена частта от направените разходи за реконструкция или подобряване, която е обективно необходима, за да може данъчнозадълженото лице да извършва облагаемите си сделки (т. 39).

## **2. Отражение на наличието на измама върху правото на приспадане**

### **[Решение от 6 декември 2012 г., Боник \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)**

По делото става дума за българско дружество, на което българските данъчни органи извършват ревизия и констатират липсата на доказателства за извършването на вътреобщностните доставки на пшеница и слънчоглед, декларирани от дружеството като извършени за румънско дружество. Данъчните органи извършват насрещни проверки на двама доставчици на жалбоподателя в главното производство и трима от техните доставчици. Тъй като посочените проверки не позволяват да се установи, че последно споменатите трима доставчици действително са доставили стоките на другите двама доставчици, българските данъчни органи приемат, че доставчиците на жалбоподателя в главното производство не са разполагали с необходимото количество стоки за извършването на доставките за жалбоподателя, и оттук стигат до извод за липса на действително извършени доставки между въпросните дружества и жалбоподателя в главното производство. В този контекст е поставен преюдициален въпрос за дефиницията на понятието „данъчна измама“ и неговите граници.

Съдът най-напред припомня, че съгласно постоянната му практика по този въпрос — а именно решения Halifax и др.<sup>18</sup>, Kittel и Recolta Recycling<sup>19</sup> и Mahagében и Dávid<sup>20</sup> — за целите на Директива 2006/112 данъчнозадължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки (т. 39).

За сметка на това Съдът постановява, че режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената директива, не допуска данъчнозадължено лице — което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след осъществената от данъчнозадълженото лице е опорочена поради измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане (т. 41).

Следователно, тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки (т. 43).

#### [Решение от 13 февруари 2014 г., Макс Пен \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Извършената ревизия на българското дружество — жалбоподател в главното производство по това дело, поставя пред българската данъчна администрация въпрос за основателността на приспадането на ДДС във връзка с начисления данък във фактурите на седем от неговите доставчици. Всъщност сведенията за някои от самите доставчици или за техните подизпълнители, изискани от тези лица в хода на ревизията, не са дали възможност да се счита за установено, че същите са разполагали с необходимите средства, за да извършат фактурираните услуги. Като приема или че реалността на изпълнението по сделките с някои от подизпълнителите не е доказана, или че те не са били изпълнени от посочените във фактурите доставчици, органът по приходите съставя ревизионен акт, в който отхвърля възможността за приспадане на ДДС, начислен във фактурите на тези седем предприятия.

Като се позовава на решение Боник<sup>21</sup>, Съдът постановява, първо, че обстоятелството, че доставената на жалбоподателя в главното производство услуга не била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не били оправдани в счетоводната им документация

---

<sup>18</sup> [Решение от 21 февруари 2006 г. \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

<sup>19</sup> [Решение от 6 юли 2006 г. \(C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

<sup>20</sup> [Решение от 21 юни 2012 г. \(C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). За това решение вж. също част II от този фиш, „Възникване и обхват на правото на приспадане“, и част V, „Правила за упражняване на правото на приспадане“.

<sup>21</sup> [Решение от 6 декември 2012 г. \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

или се оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане (т. 31). Изключването на правото на приспадане изисква да са изпълнени следните две условия — обстоятелствата да сочат за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама, което запитващата юрисдикция следва да провери (т. 32).

Второ, Съдът анализира процесуалния въпрос, свързан със задължението на националната юрисдикция да констатира служебно наличието на данъчна измама. В това отношение Съдът отбелязва, че дори и норма на националното право да квалифицира данъчната измама като престъпление и такава квалификация да може да бъде дадена единствено от наказателния съд, не следва, че подобна норма би била пречка съдът, комуто е възложено да прецени законосъобразността на ревизионен акт, с който се оспорва приспадането от данъчнозадължено лице на ДДС, да изходи от обективните данни, представени от данъчната администрация, за да установи наличието в случая на измама, при положение че съгласно друга разпоредба на националното право не е налице право на данъчен кредит за ДДС, който е „начислен неправомерно“ (т. 38). Всъщност правото на Съюза изисква от националните административни и съдебни органи да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Освен това, дори страните да не са се позовали на правото на Съюза, националният съд е длъжен да съобрази служебно правните основания, изведени от задължителна норма на правото на Съюза, когато съгласно националното право националните юрисдикции имат задължението или възможността да направят това по отношение на задължителна норма на националното право (т. 34).

#### [Решение от 22 окт омври 2015 г., PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

Полското дружество, което е жалбоподател в главното производство по това дело, извършва редица покупки на дизелово гориво, което използва за икономическата си дейност. След това дружеството си приспада платения ДДС във връзка с покупките на гориво. След като извършва проверка, данъчната администрация отказва да му признае право на приспадане на този ДДС, с мотива че фактурите за посочените покупки на гориво са издадени от несъществуващо лице. Констатацията, че доставчикът е несъществуващо лице, се основава на съвкупност от обстоятелства, и по-специално на това, че дружеството не е регистрирано за целите на ДДС, не е подало данъчна декларация и не е плащало данъци.

Що се отнася най-напред до евентуалното наличие на измама, Съдът припомня своите решения Боник<sup>22</sup> и Макс Пен<sup>23</sup>, а след това уточнява, че когато са налице предвидените от Директива 77/388 материалноправни и формални предпоставки за възникването и

---

<sup>22</sup> [Решение от 6 декември 2012 г. \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

<sup>23</sup> [Решение от 13 февруари 2014 г. \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).



упражняването на правото на приспадане, е несъвместимо с установения с Директивата режим на това право да се санкционира с отказ да му се признае право на приспадане данъчнозадълженото лице, което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата на доставките преди или след тази на данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС (т. 49).

Според Съда, когато данъчната администрация констатира, че издателят на фактурата е извършил измама или е допуснал нередности, тя е тази, която трябва въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя на фактурата да е извършил проверки, които не са негова задача, да установи, че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от измама с ДДС, като запитващата юрисдикция следва да провери дали администрацията е направила това (т. 50).

### III. Частично приспадане

#### [Решение от 16 февруари 2012 г., Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Фактите по това дело вече бяха представени по-горе, в част II, „Възникване и обхват на правото на приспадане“. Ето защо тук следва само да се припомни, че това дело се отнася до смесени данъчнозадължени лица и правото им да приспадат ДДС по получени доставки според предназначението на всички и на част от стоките и услугите, като подлежащата на приспадане сума в секторите, в които тези данъчнозадължени лица осъществяват само облагаеми сделки, се изчислява, като в знаменателя на дробта, чрез която се определя тази сума, се включват необлагаеми „субсидии“.

Като се позовава на решение от 6 октомври 2005 г., Комисия/Франция (C-243/03)<sup>24</sup>, Съдът припомня, че що се отнася до смесените данъчнозадължени лица, сумата, за която е налице право на приспадане, се изчислява като пропорционална част, отговаряща на дроб с числител общата сума на годишния оборот без ДДС за доставките с право на приспадане на данъка съгласно член 17, параграф 2 от Директива 77/388, и със знаменател общата сума на годишния оборот без ДДС от доставките, включени в числителя, и от доставките, за които ДДС не подлежи на приспадане, но въпреки това държавите членки могат да предвидят един от другите методи за определяне на правото на приспадане, изброени в член 17, параграф 5, трета алинея от тази директива, и по-конкретно установяването на отделна пропорционална част за всеки сектор на дейност или приспадане на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите за точно определена дейност (т. 38). В това отношение Съдът уточнява, че субсидиите, пряко свързани с цената на стока или услуга, се облагат по същия начин като съответната стока или услуга. Що се отнася до другите субсидии, освен тези, които са пряко свързани с цената, държавите членки разполагат с възможността да ги включат в знаменателя на

<sup>24</sup> [Решение от 6 октомври 2005 г. \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

дробта, чрез която се изчислява подлежащата на приспадане част, когато данъчнозадълженото лице осъществява едновременно сделки, които дават право на приспадане, и освободени сделки (т. 39).

Оттук Съдът заключава, че като се има предвид, че в случая в главното производство данъчнозадълженото лице е имало право да извърши приспадане, като използва метод, различен от метода на определяне на подлежащата на приспадане част според използването на всички или на част от стоките и услугите за точно определена дейност (т. 40), а дейностите му в секторите на ресторантьорските и развлекателните услуги са подлежали на облагане с ДДС, правото на приспадане по метода на реалното предназначение на разходите се отнася до целия данък, начислен по получени доставки (т. 41). Затова според Съда Директива 77/388 не допуска държавата членка, когато разрешава на смесените данъчнозадължени лица да извършват предвиденото в тази директива приспадане на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите, да изчислява сумата за приспадане в секторите, в които тези данъчнозадължени лица осъществяват само облагаеми сделки, като включва необлагаеми „субсидии“ в знаменателя на дробта, чрез която се определя подлежащата на приспадане част (т. 43).

#### [Решение от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarkt \(C-511/10, EU:C:2012:689\)](#)

Данъчнозадълженото лице, за което става дума по това дело, е учредено съгласно германското право дружество, което построява сграда, в която има както жилища, така и търговски помещения. След завършването на строежа данъчнозадълженото лице дава сградата под наем, като част от отдадената под наем площ е освободена от облагане с ДДС, а останалата част се облага с този данък. В декларацията си за ДДС данъчнозадълженото лице частично приспада данъка по получените доставки във връзка с тази сграда, като изчислява подлежащата на приспадане сума на ДДС като процент, определен в зависимост от отношението между оборота, реализиран от отдаването под наем на търговските площи, и оборота, реализиран от другите наемни сделки.

След проверка данъчната администрация приема, че размерът на подлежащия на приспадане данък по получени доставки трябва да се определи в зависимост от съответната площ на търговските площи и на жилищата, което води до намаляване на подлежащата на приспадане сума на ДДС в ущърб на данъчнозадълженото лице.

В рамките на този спор националната юрисдикция сезира Съда с въпроса дали разпоредбата на Директива 77/388, която определя как се изчислява подлежащата на приспадане част на ДДС, позволява на държавите членки да предвидят, че за целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част на данъка по получени доставки във връзка със строителството на сграда със смесено предназначение с предимство ще се прилага критерий за разпределяне, различен от основания на оборота.

Съдът най-напред припомня, че съгласно общото правило, установено в Директива 77/388, режимът на частично приспадане предполага, че приспадане се допуска само за частта от ДДС, пропорционална на стойността на пораждащите право на приспадане сделки, посочени в член 17, параграфи 2 и 3 от Директивата (т. 13). Предвидена е обаче дерогация от това правило, която позволява на държавите членки да предвидят друг

метод за определяне на подлежащата на приспадане сума, а именно определянето на отделна пропорция за всеки сектор от дейността или приспадане въз основа на използването на всички или част от услугите за определена дейност, или дори изключване на правото на приспадане при определени условия (т. 15). В това отношение при упражняването на предоставените им правомощия държавите членки трябва да зачитат полезното действие на общото правило по Директива 77/388, както и принципите, които стоят в основата на общата система на ДДС, по-конкретно принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност (т. 16). Национално законодателство, което общо би се отклонявало от това правило, би поставило под въпрос целта на Директива 77/388, която предполага подлежащата на приспадане част да се изчислява по подобен начин във всички държави членки (т. 17). Във връзка с това държавите членки имат задачата да установят, при спазване на правото на Съюза, както и на принципите, на които се основава общата система на ДДС, методите и правилата за изчисляване на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки. При упражняване на това правомощие посочените държави са длъжни да вземат предвид целта и структурата на тази директива (т. 22).

Според Съда държавите членки трябва също така да следят изчисляването на подлежащата на приспадане част на ДДС по получени доставки да бъде възможно най-точно (т. 23). Ето защо Директива 77/388 допуска държавите членки да прилагат за дадена сделка метод или критерий за разпределяне, различен от метода, основан на оборота, по-конкретно като обсъждания в главното производство метод, основан на площта, при условие че възприетият метод гарантира по-точно определяне на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки, в сравнение с прилагането на метода, основан на оборота (т. 24).

#### [Решение от 12 септ ември 2013 г., Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Делото се отнася до банка със седалище във Франция, която притежава клонове в държави — членки на Съюза, и в трети страни. При проверка данъчната администрация отказва на банката в качеството ѝ на данъчнозадължено лице да включва размера на лихвите по заемите, отпускани от централата на клоновете ѝ извън френска територия, в числителя и знаменателя на дробта, определяща подлежащата на приспадане част на ДДС.

Сезиран от националната юрисдикция с четири въпроса за определянето на подлежащата на приспадане част, Съдът най-напред преценява дали Директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че при определянето на подлежащата на приспадане част дружествата със седалище в държава членка могат да вземат предвид оборота, реализиран от клоновете им в други държави членки.

Съдът констатира, че доколкото изчисляването на подлежащата на приспадане част спада към установения с Директива 77/388 режим на приспадане на данъка, условията за изчисляването ѝ попадат, заедно с посочения режим на приспадане, в сферата на прилагане на националното законодателство в областта на ДДС, към което дадена дейност или сделка трябва да бъде отнесена в данъчно отношение (т. 30). Всъщност определянето на метода за изчисляване на подлежащата на приспадане сума на ДДС е от

компетентността на данъчните органи на всяка държава членка, които са оправомощени от Директивата да предвидят установяването на отделна пропорционална част за всеки сектор на дейност или приспадане на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите за точно определена дейност или дори да предвидят изключване на правото на приспадане при определени условия (т. 31). В това отношение начинът на връщане на ДДС, или посредством приспадане, или посредством възстановяване, зависи единствено от „мястото на установяване“ на данъчнозадълженото лице (т. 32). Това понятие обхваща не само седалището на данъчнозадълженото лице, но и постоянните му обекти (т. 33). Доколкото постоянният обект, разположен в една държава членка, и основният обект, разположен в друга държава членка, представляват едно и също данъчнозадължено лице по ДДС, от това следва, че едно-единствено данъчнозадължено лице е подложено освен на режима, приложим в държавата по неговото седалище, на толкова други национални режими на приспадане, колкото са държавите членки, в които то разполага с постоянни обекти (т. 34).

След като обаче условията за изчисляване на подлежащата на приспадане част представляват основен елемент от режима на приспадане, не би могло — без това да постави сериозно под въпрос както рационалното разпределяне на сферите на прилагане на националните законодателства в областта на ДДС, така и основанието за съществуване на посочената подлежаща на приспадане част — при изчисляването на подлежащата на приспадане част, приложима към основния обект на данъчнозадължено лице, установено в дадена държава членка, да се държи сметка за оборота, реализиран от всички постоянни обекти, с които това данъчнозадължено лице разполага в други държави членки (т. 35). Всъщност, първо, подобен начин за изчисляване на подлежащата на приспадане част не може да гарантира по-пълно зачитане на принципа на неутралност на ДДС в сравнение със система на отделно частично приспадане за всяка държава членка, в която е налице постоянен обект (т. 37). Второ, би се стигнало до неправилно определяне на стойността на приложимата подлежаща на приспадане част (т. 38). Трето, този начин на изчисляване на подлежащата на приспадане част би могъл да накърни полезното действие на Директива 77/388 (т. 39).

**[Решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt \(C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)**

По това дело става дума за две холдингови дружества, първото от които изцяло приспада ДДС за придобиването на капитал от трето лице, с който финансира дяловите си участия в дъщерните си дружества и доставките си на услуги, а второто изцяло приспада ДДС върху емисионните си разходи във връзка с увеличаването на капитала си. Данъчната администрация признава на първото дружество само частично право на приспадане, тъй като самото притежаване на дялове в дъщерни дружества не дава право на приспадане. На второто дружество данъчната администрация също отказва да признае право на приспадане на данъка по получените доставки.

Сезираната със спора национална юрисдикция поставя на Съда въпрос за случаите, при които приспадането на платения ДДС по получени доставки се допуска само доколкото направените от данъчнозадълженото лице разходи могат само частично да бъдат отнесени към икономическата му дейност. По-конкретно, националната юрисдикция се

пита какъв е начинът за изчисляване как платеният от холдингово дружество ДДС при набирането на капитал за целите на придобиването на дялове в дъщерни дружества трябва да се разпределя между икономическите и неикономическите дейности на това холдингово дружество.

Съдът най-напред припомня, че съгласно Директива 77/388 не е налице право на приспадане за холдингово дружество, чийто единствен предмет на дейност е придобиването на дялови участия в други дружества и което не се намесва пряко или непряко в управлението на тези предприятия (т. 18). При все това разходите за придобиване на дялово участие в дъщерни дружества, направени от холдингово дружество, което участва в управлението им и което в това отношение извършва икономическа дейност, трябва да се отнесат към икономическата дейност на това дружество и платеният върху тези разходи ДДС дава право на пълно приспадане (т. 25).

По-нататък Съдът пояснява, че що се отнася до режима на частично приспадане на ДДС, той се отнася единствено до случаите, при които стоките и услугите са използвани от данъчнозадълженото лице както за сделките, за които данъкът подлежи на приспадане, така и за сделки, за които не подлежи на приспадане (т. 26). Този режим се отнася до платения по получени доставки ДДС, с който са обложени разходи, свързани само с икономически дейности. За сметка на това определянето на методите и критериите за разпределяне на сумата на ДДС по получени доставки между икономическите и неикономическите дейности попада в обхвата на правото на преценка на държавите членки (т. 27). Като се има предвид, че въпросните холдингови дружества са данъчнозадължени за целите на ДДС във връзка с икономическата си дейност по предоставяне на възмездни услуги за дъщерните им дружества, платеният ДДС върху разходите по получаването на тези услуги би трябвало да се смята за част от общите разходи и напълно да се приспада, освен ако някои от икономическите сделки, които холдинговите дружества извършват като доставчици, са освободени доставки, в който случай ще са приложими правилата за частичното приспадане на данъка (т. 28).

**[Решение от 9 юни 2016 г., Wolfgang und Df. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)**

Данъчнозадълженото лице по това дело е учредено съгласно германското право гражданско дружество за недвижими имоти, което на свой терен разрушава стара сграда и построява нова сграда за жилищни и търговски нужди. Сградата включва общо шест жилищни и търговски обекта и десет подземни гаражни места. Някои от обектите и от местата са отдадени под наем.

Данъчнозадълженото лице изчислява подлежащия на приспадане ДДС върху разходите си за разрушаването и строителството, като прилага критерий за разпределяне, основан на съотношението между оборота, генериран от облагаемата с ДДС дейност по отдаване под наем на търговските обекти и гаражните места към тях, и оборота от другите сделки по отдаване под наем, които са освободени от ДДС. Някои части от сградата, които първоначално са били предназначени за облагаемите дейности, впоследствие са отдадени под наем при условията на освобождаване от ДДС. Тъй като приема, че подлежащата на приспадане част от ДДС трябва да се определя по критерий за

разпределяне, който е по-точен от основания на оборота, а именно по критерий за разпределяне според площта, германската данъчна администрация намалява процента на признатия на данъчнозадълженото лице данъчен кредит в съответствие с втория критерий.

Във връзка с този спор националната юрисдикция отправя въпрос до Съда дали в хипотезата, в която дадена сграда е използвана за извършването на доставки, които предоставят право на приспадане, и на други доставки, които не предоставят право на приспадане, държавите членки са длъжни да предвидят, че използваните за строителството или придобиването на тази сграда стоки и услуги от получени доставки първо се причисляват само към единия от тези видове доставки, така че след това да се определи само правото на приспадане за стоките и услугите, които не могат да бъдат категоризирани по този начин, като това право на приспадане се определя посредством прилагането на основан на оборота критерий за разпределение, или, при условие че този метод гарантира по-точното определяне на подлежащата на приспадане част — според площта. Освен това националната юрисдикция пита дали отговорът, който следва да предостави Съдът на този въпрос, се прилага и по отношение на стоки и услуги, които са предназначени за ползването, обслужването или поддръжката на сграда със смесено предназначение.

Като констатира, че по принцип държавите членки са длъжни да предвидят, че при определянето на размера на подлежащия на приспадане ДДС данъчнозадължените лица първо трябва да категоризират придобитите стоки и услуги според вида на различните извършени доставки, за които са предназначени, Съдът след това пояснява, че компетентните органи на тези държави следва да приложат спрямо стоките или услугите режима на приспадане, който съответства на предназначението им, като се има предвид, че по отношение на стоките и услугите, които не се отнасят до един-единствен вид доставки, следва да се прилага режимът на частично приспадане, предвиден в Директива 77/388 (т. 26).

В това отношение Съдът обяснява, че националното законодателство може да позволи на данъчнозадължените лица да не категоризират тези стоки и услуги, независимо от предназначението, за което ще се използват, когато тези стоки и услуги се отнасят до придобиването или строителството на сграда със смесено предназначение и това категоризиране е трудно осъществимо на практика (т. 28). За сметка на това, ако категоризирането е лесно осъществимо на практика, държавата членка не би могла да има право да предвиди, че данъчнозадължените лица могат да не отнасят стоките и услугите към различните доставки, извършвани посредством тази сграда (т. 30).

Що се отнася до изчисляването на подлежащата на приспадане част, Съдът припомня, че за стоките и услугите, които се използват както за сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът не подлежи на приспадане, въпросната подлежаща на приспадане част по принцип се изчислява пропорционално спрямо всички сделки, извършени от данъчнозадълженото лице (т. 31). Въпреки това държавите членки могат да предвидят и друг метод за изчисляване, при условие че той гарантира по-точно определяне на подлежащата на приспадане част на ДДС по получени доставки в сравнение с прилагането на първия метод (т. 32).

Съдът постановява, че държавите членки не са длъжни да предвидят, че използваните за строителството, придобиването, използването, обслужването или поддръжката на тази сграда стоки и услуги първо се категоризират според вида на тези различни доставки, когато това категоризиране е трудно осъществимо, така че след това да се определи само правото на приспадане за стоките и услугите, използвани едновременно за някои доставки, които предоставят правото на приспадане, и за други, които не предоставят това право, като това право на приспадане се определя посредством прилагането на основан на оборота критерий за разпределение, или, при условие че този метод гарантира по-точното определяне на подлежащата на приспадане част — според площта (т. 36).

#### IV. Ограничения на правото на приспадане

В тази част от фиша понятието „ограничения“ е използвано в по-широк смисъл, а не обхваща само ограниченията по смисъла на член 176 от Директива 2006/112. Всъщност става дума по-скоро за пределите на правото на приспадане.

По тази тема ще бъдат представени три решения, а именно решения Макс Пен<sup>25</sup>, Gemeente Woerden<sup>26</sup> и Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс<sup>27</sup>.

##### [Решение от 13 февруари 2014 г., Макс Пен \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

В това решение Съдът отбелязва, че предвидената в член 273, първа алинея от Директива 2006/112 възможност за държавите членки да наложат други задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите, не може, както предвижда втора алинея от същия член, да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в споменатата директива (т. 42). Всъщност според Съда евентуалното неизпълнение от страна на доставчика на услуги на някои счетоводни изисквания не може да постави под въпрос правото на приспадане, с което разполага получателят на услугите, що се отнася до платения за тях ДДС, когато фактурите за предоставените услуги съдържат цялата изискуема информация по член 226 от Директива 2006/112 (т. 47). Затова Съдът постановява, че Директива 2006/112 не допуска национална разпоредба, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от съответната доставка (т. 48 и т. 3 от диспозитива).

<sup>25</sup> [Решение от 13 февруари 2014 г. \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Вж. също част II от този фиш, „Възникване и обхват на правото на приспадане“, рубрика 2, „Отражение на наличието на измама върху правото на приспадане“.

<sup>26</sup> [Решение от 22 юни 2016 г. \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

<sup>27</sup> [Решение от 14 септември 2017 г. \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Вж. също част II от този фиш, „Възникване и обхват на правото на приспадане“, рубрика 1, „Пряка и непосредствена връзка“.

[Решение от 22 юни 2016 г., Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

По това дело става дума за община в Нидерландия, която е данъчнозадължено лице по смисъла на Директива 2006/112 и която построява няколко сгради и ги продава на цени под себестойност на купувач, който безвъзмездно предоставя част от тези сгради за ползване на трето лице. Останалите части от сградите са отдадени под наем възмездно на различни наематели. Запитващата юрисдикция иска да установи дали в такава хипотеза данъчнозадълженото лице има право на приспадане на целия ДДС, който му е фактуриран във връзка със строителството на сградите, или има право само на такава част от този ДДС, която е пропорционална на частите от сградата, използвани от купувача за извършването на икономическа дейност, а именно за отдаването им под наем срещу възнаграждение.

В това отношение Съдът отбелязва, че Директива 2006/112 не поставя правото на приспадане в зависимост от условие, свързано с използването на разглежданите стоки или услуги от лицето, което ги получава от данъчнозадълженото лице, тъй като това би означавало всяка сделка, сключена от данъчнозадължено лице с приобретател или получател, който не упражнява икономическа дейност, например частноправен субект, да ограничава правото на данъчнозадълженото лице да приспада ДДС (т. 36).

Освен това според Съда условие, съгласно което правото на доставчика да приспада ДДС зависи от използването на разглежданите стоки или услуги съответно от техния приобретател или от получателя им, би довело до поставяне на правото на данъчнозадълженото лице на приспадане в зависимост от последващата дейност на приобретателя или получателя, който във всеки момент би имал правото да измени в краткосрочен или дългосрочен план използването на стоката (т. 37).

Съдът постановява, че резултатът от икономическата операция е ирелевантен по отношение на правото на приспадане, при условие че самата дейност подлежи на облагане с ДДС, и че следователно данъчнозадълженото лице в случая има право да приспадне целия ДДС, платен за построяването на сградите, а не само на такава част от този ДДС, която е пропорционална на частите от сградите, използвани от приобретателя за извършването на икономическа дейност (т. 40 и 42).

[Решение от 14 септ ември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Рийл Ест ейт Инвест мънт с \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Това дело се отнася главно до условието да е налице пряка и непосредствена връзка<sup>28</sup>.

Що се отнася до ограниченията по смисъла на член 176 от Директива 2006/112, в това решение Съдът постановява, че дори релевантната разпоредба на българското право да предвиждаше изключване на правото на приспадане, съществуващо към датата на присъединяване на Република България към Европейския съюз, член 176 допуска запазването на такива изключения само доколкото те не представляват общи изключения

---

<sup>28</sup> Вж. също част II от този фиш, „Възникване и обхват на правото на приспадане“, рубрика 1, „Пряка и непосредствена връзка“.



от режима на приспадане, установен с Директива 2006/112, и по-специално с член 168 от нея. Следва да се припомни, че съгласно посочената разпоредба от българското право правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето (т. 21).

## V. Правила за упражняване на правото на приспадане

### [Решение от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid \(C-80/11, EU:C:2012:373\)](#)

Това дело, вече споменато по-горе, засяга и някои въпроси относно правилата за упражняване на правото на приспадане<sup>29</sup>.

Във връзка с това в посоченото решение Съдът в частност постановява, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (т. 61).

Според Съда наистина не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама, но все пак, както гласи член 273, втора алинея от Директива 2006/112, възможността по първа алинея от този член не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в озаглавената „Фактуриране“ глава 3 от дял XI, „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“, от посочената директива, и по-конкретно в член 226 от нея (т. 56).

Всъщност данъчните органи по принцип са тези, които трябва да осъществяват необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установяват нарушения и измами с ДДС и да налагат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице (т. 62), като тези органи не могат да прехвърлят собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица.

---

<sup>29</sup> Вж. също част II от този фиш, „Възникване и обхват на правото на приспадане“.

[Решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Това дело е свързано с режима на обратно начисляване<sup>30</sup>. По делото е поставен въпросът дали съгласно правото на Съюза дружеството — жалбоподател в главното производство, основателно е лишено от правото да си приспадне сумата на ДДС, която недължимо е платило на доставчика на услугите въз основа на неправилно изготвена фактура, включително и в случаите, в които е невъзможно коригирането на тази грешка поради обявяването в несъстоятелност на този доставчик.

Съдът припомня, че при режима на обратно начисляване не се извършва никакво плащане на ДДС между доставчика и получателя на услугите, като последният следва да плати данъка за извършените доставки при тяхното получаване и по принцип може същевременно да приспадне същия този данък така, че на данъчната администрация да не се дължи никаква сума (т. 29).

Що се отнася до условията за упражняване на правото на приспадане на ДДС, изброени в член 178 от Директива 2006/112, Съдът постановява, че приложими са единствено условията по буква е) от този член, доколкото става дума за процедура по обратно начисляване, попадаща в приложното поле на член 199, параграф 1, буква а) от посочената директива (т. 32).

В това отношение данъчнозадължено лице, което в качеството си на получател на услуги е платец на свързания с тях ДДС, не е задължено да разполага с фактура, изготвена в съответствие с формалните изисквания на Директивата за ДДС, а трябва единствено да спазва формалните условия, установени от съответната държава членка съгласно предоставената ѝ възможност по член 178, буква е) от същата директива (т. 33). Обхватът на така установените от съответната държава членка формални условия, които трябва да бъдат изпълнени от данъчнозадълженото лице, за да може то да упражни правото на приспадане на ДДС, не може да превишава строго необходимото с оглед на проверката за правилно прилагане на процедурата по обратно начисляване и за да се гарантира събирането на ДДС (т. 34).

Във връзка с това Съдът припомня, че в рамките на режима на обратно начисляване принципът на данъчна неутралност налага, ако са изпълнени материалноправните изисквания, правото на приспадане на ДДС по получените доставки да се предоставя дори данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания (т. 35).

За случая в главното производство обаче Съдът констатира, че не само спорната фактура не отговаря на предвидените в националното законодателство формални изисквания, но и не е спазено едно от материалноправните условия на режима на обратно начисляване. Всъщност сумата на ДДС, която жалбоподателят в главното производство заплаща на доставчика на услугите, не е била дължима и плащането ѝ не е съобразено с едно от материалноправните изисквания на режима на обратно начисляване, поради което жалбоподателят не може да претендира за право на приспадане на този ДДС (т. 40).

---

<sup>30</sup> За фактическата обстановка вж. част II от този фиш, „Възникване и обхват на правото на приспадане“.

[Решение от 15 септ ември 2016 г., Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)

В обсъждания по това дело случай германската данъчна администрация отказва на жалбоподателя в главното производство, предприятие за търговия с текстил на едро, да му признае право на приспадане на ДДС по получените доставки за годините, през които са изготвени притежаваните от него фактури, тъй като въпросните фактури в оригиналния им вид не отговарят на изискванията на националното данъчно законодателство. Съгласно това законодателство коригирането на фактура по отношение на нейните реквизити, един от които е номерът по ДДС, няма обратно действие, така че правото на приспадане на данъка по коригираната фактура се отнася не за годината, през която първоначално е издадена фактурата, а за годината, през която е коригирана.

Всъщност в издадените от предприятието кредитни известия към търговските му представители, както и във фактурите на рекламния му дизайнер от периода 2009—2011 г. не бил посочен данъчен номер или номер по ДДС на получателя — пропуск, който е коригиран през 2013 г. при проверка на място, извършена от данъчната администрация.

Въпреки тези обстоятелства данъчната администрация издава ревизионни актове за изменение на данъчното задължение за периода 2008—2011 г., с които въз основа на направените в рамките на данъчната ревизия констатации намалява размера на ДДС, който жалбоподателят може да приспадне, с мотива че условията за приспадане на данъка са били налице не през тези години, а едва към момента на коригиране на фактурите, т.е. през 2013 г.

Затова по това дело се налага Съдът да се произнесе какъв е ефектът във времето от корекциите на сгрешените фактури за упражняването на правото на приспадане на ДДС.

В това отношение Съдът първо припомня, че съгласно член 179, първа алинея от Директива 2006/112 приспадането по принцип се извършва за периода, в който е възникнало това право и за който данъчнозадълженото лице притежава фактура (т. 35). Второ, Съдът припомня и че правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, както и че то се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки. Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност. Според Съда обаче национална правна уредба, която начислява лихви за забава върху сумите на ДДС, които тя счита за дължими преди първоначално съставената фактура да бъде коригирана, налага произтичаща от ДДС данъчна тежест върху тази икономическа дейност, независимо че общата система на ДДС гарантира неутралност на този данък (т. 37).

По-нататък Съдът отбелязва, че основният принцип на неутралност на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните предпоставки, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални предпоставки. Същевременно притежаването на фактура, съдържаща предвидените в член 226 от Директива 2006/112 данни, е формална, а не материалноправна предпоставка за правото на приспадане на споменатия данък (т. 38).

Затова Съдът постановява, че редица разпоредби на Директива 2006/112, и най-вече уреждащите правилата за упражняване на правото на приспадане, не допускат подобна национална правна уредба (т. 43).

**[Решение от 15 септ ември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)**

Жалбоподателят в главното производство по това дело е установено в Португалия дружество, което оспорва отказа на Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчна и митническа служба, Португалия) да му признае право на приспадане на платения ДДС по получени от него доставки на правни услуги от адвокатска кантора, тъй като издадените от кантората фактури не отговаряли на предвидените в националното законодателство изисквания за форма. Постановеният от запитващата юрисдикция въпрос се отнася, първо, до някои данни като обхвата и естеството на предоставените услуги и датата на извършването на услугите, които трябва задължително да са посочени във фактурите, и второ, до правото на данъчната администрация да отказва да признае право на приспадане на ДДС само защото фактурите не съдържат тези данни.

След като признава, че фактури, които съдържат само описанието „правни услуги, предоставени от [определена дата] до момента“, априори не съответстват на изискванията по член 226, точка 6 от Директива 2006/112 и че фактури, които съдържат само описанието „предоставени до момента услуги“, априори не отговарят нито на изискванията по точка 6, нито на изискванията по точка 7 от посочения член, Съдът най-напред указва на запитващата юрисдикция да провери дали представените от жалбоподателя в главното производство приложения дават по-подробно описание на разглежданите в главното производство правни услуги и дали не могат да се третират като фактура по силата на член 219 от Директивата, доколкото са документи, които изменят и се отнасят специално и недвусмислено за първоначалната фактура (т. 35).

По-нататък Съдът постановява, че данъчната администрация не може да откаже правото на приспадане на ДДС просто със съображението, че дадена фактура не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от Директива 2006/112, ако разполага с всички данни, за да провери дали материалноправните предпоставки, свързани с това право, са изпълнени (т. 43). Всъщност според Съда данъчната администрация не може да сведе проверката единствено до проверка на самата фактура, а трябва да вземе предвид и допълнителната информация, предоставена от данъчнозадълженото лице (т. 44).

**[Решение от 12 април 2018 г., Biosafe - Indústria de Reciclagens \(C-8/17, EU:C:2018:249\)](#)**

Това дело, последното в настоящата рубрика, започва, след като при данъчна проверка през 2011 г. португалската данъчна администрация установява допълнително задължение за ДДС във връзка с доставки на стоки, извършени в периода между февруари 2008 г. и май 2010 г., за които дружеството — жалбоподател в главното производство, неправилно е приложило намалена ставка на ДДС вместо стандартната ставка. Дружеството извършва корекция на ДДС и заплаща установеното допълнително задължение за ДДС, след което издава дебитни известия на търговския си партньор, също данъчнозадължено по ДДС

лице, за да си събере от него тази сума ДДС. Въпросният му търговски партньор, който е получил продадените от жалбоподателя в главното производство стоки, отказва да плати допълнителния ДДС, в частност защото не можел да си го приспадне, тъй като е изтекъл предвиденият в националното законодателство четиригодишен срок, а не бил длъжен да търпи последиците от грешка, допусната по вина единствено на жалбоподателя в главното производство.

В това отношение Съдът постановява, че на данъчнозадълженото лице може да се разреши да извърши приспадане, въпреки че не е упражнило правото си по време на данъчния период, през който това право е възникнало, тоест когато данъкът е станал изискуем, но все пак при спазване на условията и реда, посочени в националната правна уредба (т. 35).

Съдът припомня, че преклузивен срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да поиска приспадане на ДДС по получените доставки, като го лишава от право на приспадане на ДДС, не може да се смята за несъвместим с режима по Директива 2006/112, при условие че този срок е съобразен с принципите на равностойност и ефективност (т. 37).

Според Съда за търговския партньор на жалбоподателя в главното производство е било обективно невъзможно да упражни правото си на приспадане преди корекцията на ДДС, извършена от жалбоподателя, тъй като преди това не е разполагал с документите за корекция на първоначалните фактури и не е знаел, че се дължи допълнителен ДДС (т. 42).

Всъщност едва след тази корекция са били налице материалните и формалните предпоставки за възникване на право на приспадане на ДДС и следователно търговският партньор е можел да поиска освобождаване от тежестта на дължимия или платен ДДС в съответствие с Директива 2006/112 и с принципа на данъчна неутралност. Ето защо, тъй като търговският партньор на жалбоподателя в главното производство не е пропуснал да положи дължимата грижа преди получаването на дебитните известия и тъй като не е налице злоупотреба или съглашение с цел измама с жалбоподателя, срокът, започнал да тече, считано от датата на издаване на първоначалните фактури, и изтекъл по отношение на определени операции преди тази корекция, не може валидно да бъде противопоставен на упражняването на правото на приспадане на ДДС (т. 43).

## VI. Корекции на приспаданията

### [Решение от 10 окт. окври 2013 г., Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

Ответникът в главното производство по това дело придобива недвижим имот и избира режима на облагаемост на тази доставка, както преди това е направил и продавачът на имота при придобиването му. След това той отдава имота под наем, което е освободена от ДДС доставка, а най-накрая го продава също при условията на освободена доставка. Като приема, че извършената за ответника в главното производство доставка не отговаря на

съответните изисквания на националното право и поради това е трябвало да е освободена от ДДС, нидерландският данъчен орган издава на дружеството акт за установяване на допълнителни задължения за ДДС, след като коригира сумата, която е подлежала на приспадане от доставчика при придобиването на недвижимия имот, който той впоследствие продава на дружеството.

Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия), до който е отнесен този спор, отправя запитване до Съда, за да установи дали сумите, дължими вследствие от корекцията на приспаданат ДДС, може да се събират от данъчнозадължено лице, различно от това, което е извършило приспадането.

В това отношение Съдът припомня, че механизмът на корекциите е неразделна част от режима на приспадане на ДДС (т. 33). Предвидените в директивата правила в областта на корекцията целят да увеличат точността на приспаданията така, че да се осигури неутралността на ДДС по начин, по който осъществяването на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за получаването на обложени с такъв данък доставки. Този механизъм цели да се установи тясна и пряка връзка между правото на приспадане на ДДС по получени доставки и използването на получените стоки и услуги за целите на облагаеми доставки (т. 34).

Съдът отбелязва, че не може сумите, дължими вследствие от корекцията на приспаданат ДДС, да се събират от данъчнозадължено лице, различно от това, което е извършило приспадането (т. 47 и диспозитива). Всяко друго тълкуване би било според Съда несъвместимо с целите на уредбата в областта на корекцията на приспаданията. В този контекст възможността да се предвиди, че друго освен данъчнозадълженото лице носи заедно с последното солидарна отговорност за плащането на данъка, не може да се разбира като възможност за налагане на самостоятелно данъчно задължение на това друго лице (т. 39). Освен това при последователни доставки на недвижим имот обстоятелството, че при доставката, в която едното от съответните данъчнозадължени лица е участвало, то не се е съобразило с реда за упражняване на правото на избор на режим на облагане на доставката, няма как да доведе до задължаване на същото лице да изплати данъчното задължение, възникнало вследствие от корекцията на ДДС, приспаданат от друго данъчнозадължено лице във връзка с едната от посочените доставки, в която първото данъчнозадължено лице не е участвало (т. 40).

#### [Решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)<sup>31</sup>

По това дело запитващата юрисдикция иска в частност да се установи дали принципът на правната сигурност допуска административна практика на националните данъчни органи, при която те да оттеглят решението, с което са признали на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, и вследствие на повторна данъчна ревизия изискват от него да внесе посочения ДДС заедно с лихви за забава.

<sup>31</sup> За фактическата обстановка вж. част V от този фиш, „Правила за упражняване на правото на приспадане“.

Съдът постановява, че принципът на правната сигурност допуска административната практика на румънските данъчни органи, която се състои в оттеглянето на такива решения в определен преклузивен срок.

Наистина принципът на правната сигурност изисква да не е възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация (т. 46). Национална правна уредба обаче, която по изключение допуска до изтичане на преклузивния срок да бъде извършена повторна ревизия за определен период, ако се появят допълнителни данни, неизвестни за данъчните инспектори към датата на извършените проверки, или грешки в изчисленията, които дават отражение върху резултатите от тях, е в съответствие с принципа на правната сигурност (т. 47 и 48).

Що се отнася до лихвите за забава, Съдът постановява, че при липсата на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, държавите членки са компетентни да изберат санкциите, които според тях са подходящи. Те обаче са задължени да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на принципа на пропорционалност (т. 50 и 51 и т. 2 от диспозитива).

[Решение от 9 юни 2016 г., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)<sup>32</sup>

По това дело запитващата юрисдикция иска по същество да се установи, когато става дума за коригирането на сумата на ДДС за приспадане, дали Директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска да се правят такива корекции на приспаданията на ДДС за стоки или услуги по член 17, параграф 5 от тази директива вследствие на настъпило през периода на корекция изменение на критерия за разпределяне, използван за изчисляване на процента на приспадане на ДДС. Националната юрисдикция също така пита дали принципите на правна сигурност и защита на оправданите правни очаквания допускат национално законодателство, което не предвижда изрично, че когато се промени критерият за разпределяне, по който се определя процентът на някои приспадания, данъкът се коригира по смисъла на член 20 от Директива 77/388, нито пък предвижда преходен режим.

Съдът постановява, че Директива 77/388 изисква да се направи корекция на приспаданията на ДДС, извършени за стоки или услуги по член 17, параграф 5 от посочената директива, вследствие на това, че през разглеждания период на корекция е приет използван за изчисляването на приспаданията критерий за разпределянето на данъка, с който се дерогира предвиденият в същата директива метод на определяне на правото на приспадане (т. 47 и т. 2 от диспозитива). Всъщност първоначално приспадатите суми трябва да се коригират, когато след декларирането на приспаданията данък са настъпили промени във факторите, от които зависи определянето на сумата за

---

<sup>32</sup> За фактическата обстановка вж. част III от този фиш, „Частично приспадане“.

приспадане (т. 38). Критерият за разпределяне, а следователно и прилаганият метод за изчисляване на сумата за приспадане представляват фактори, които се вземат предвид при определянето на сумите за приспадане (т. 42).

Съдът също така отбелязва, че принципите на правната сигурност и на защитата на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национално законодателство, което не предвижда изрично корекция на платения по получени доставки данък вследствие на изменението на използвания за изчисляването на някои приспадания критерий за разпределение на ДДС, нито предвижда преходна уредба, въпреки че върховният съд е признал по принцип за подходящо разпределението на платения по получени доставки данък, извършено от данъчнозадълженото лице в съответствие с приложимия преди изменението критерий за разпределение (т. 65 и т. 3 от диспозитива).

Затова според Съда принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания не могат да се тълкуват в смисъл, че за да се наложи корекция на правото на приспадане в случай на изменение на метода за изчисляване на това право, задължителният характер на тази корекция трябва да е бил изрично указан в националното законодателство, по силата на което е направено изменението (т. 54). Все пак в особени ситуации, в които посочените принципи го налагат, може да е необходимо да се въведе такава съобразена с обстоятелствата уредба (т. 57). Така националният законодател може да допусне нарушение на тези принципи, ако внезапно и непредвидимо приеме нов закон, който отменя право, от което до този момент се ползват данъчнозадължените лица, без да им остави необходимото време, за да се адаптират, и то при положение че целта, която трябва да се постигне, не налага това (т. 58). Това е необходимо по-специално когато данъчнозадължените лица трябва да разполагат с време, за да се адаптират, когато отмяната на правото, с което са разполагали до момента, ги задължава да предприемат съответни икономически корекции (т. 59).

Съдът обаче приема, че последицата от изменение на метода за изчисляване не е отмяната на правото на приспадане, с което разполагат данъчнозадължените лица, а изменение на неговия обхват (т. 61). От друга страна, Съдът констатира, че това изменение само по себе си по принцип не предполага данъчнозадължените лица да предприемат съответни икономически корекции, поради което не е абсолютно необходимо да имат време за адаптиране (вж. т. 62).

## VII. Възстановявания

Уреденото в Директива 2008/9/ЕО<sup>33</sup> право на данъчнозадължените лица, установени в една държава членка, да получават възстановяване на платения в друга държава членка ДДС, съответства на предоставеното им с Директива 2006/112 право да приспадат

<sup>33</sup> Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (ОВ L 44, 2008 г., стр. 23).



платения в тяхната държава членка ДДС по получени доставки. Съгласно постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са платци, дължимия или платен ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС.

**[Решение от 21 юни 2012 г., Elisacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)**

По това дело става дума за отказа на националната данъчна администрация да възстанови платения от ответника по делото ДДС за 1999 г. Заявлението за възстановяване е подадено на 27 юли 2000 г. Данъчната администрация мотивира отказа с това, че заявлението е трябвало да бъде подадено най-късно на 30 юни 2000 г.

Запитващата юрисдикция отправя до Съда въпроса дали е преклузивен предвиденият в Директива 79/1072 срок, в който трябва да подават заявленията си за възстановяване на ДДС данъчнозадължените лица, установени извън страната.

Съдът констатира, че срокът по член 7, параграф 1, първа алинея, последно изречение от Директива 79/1072 не следва да се схваща като организационен, тоест като срок, който не е преклузивен. Всъщност както предвид текста на въпросната разпоредба, така и предвид целта на Директива 79/1072, а именно „да се отстранят“ „съществува[щите] несъответствия и различия в действащите [понастоящем разпоредби в] държавите членки, които водят в някои случаи до отклоняване на търговски потоци и нарушаване на правилата на свободната конкуренция“, Съдът постановява, че предвиденият в Директивата срок от шест месеца за подаване на заявление за възстановяване на ДДС трябва да се смята за преклузивен (т. 24, 28, 34 и диспозитива).

**[Решение от 25 окт омври 2012 г., Daimler и Widex \(C-318/11 и C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)**

Преюдициалните запитвания са отправени в рамките на два спора, водени от едно установено в Германия и едно установено в Дания дружество със Skatteverket, шведската данъчна администрация, относно законосъобразността на нейни решения да отхвърли заявленията им за възстановяване на платения от тях в Швеция ДДС по повод на сделки за придобиването на стоки и услуги. Данъчната администрация решава да не допусне поисканото възстановяване, поради това че въпросните предприятия разполагат с постоянен обект в Швеция. Предприятието, чието основно място на стопанска дейност е в Германия, провежда изпитвания на автомобили при зимни условия в изпитателни съоръжения в Швеция, където има изцяло притежавано дъщерно дружество, което му предоставя помещения, изпитателни писти и услуги, свързани с изпитателните дейности. Въпросното предприятие извършва определени покупки във връзка с изпитанията на автомобили. Предприятието, чието основно място на стопанска дейност е в Дания, разполага с изследователско поделение в Швеция. То също придобива стоки и услуги за нуждите на осъществяваните в това поделение изследователски дейности. Нито едно от двете предприятия не извършва облагаеми доставки в Швеция чрез службите си за технически изпитания и изследователска дейност.

В този контекст запитващата юрисдикция отправя до Съда в частност въпроса дали за данъчнозадължено по ДДС лице, установено в държава членка, което осъществява в друга държава членка единствено технически изпитвания или изследователски дейности, но не и облагаеми сделки, може да се счита, че в тази друга държава членка разполага с „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“ по смисъла на Директива 2008/9.

Съдът най-напред отбелязва, че изразът „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“, включва две кумулативни условия, изведени, от една страна, от наличието на „постоянен обект“, и от друга — от осъществяването от този обект на „търговски сделки“ (т. 32). За целите на изключване на правото на възстановяване трябва да се установи действително осъществяване на облагаеми сделки от постоянния обект в държавата на подаване на искането за възстановяване, а не само възможността на този обект да осъществява такива сделки (т. 37).

По-нататък Съдът констатира, че в главните производства не се оспорва, че съответните предприятия не осъществяват последващи облагаеми сделки в държавата членка, в която искат възстановяване, посредством своите служби за технически изпитвания и изследвания (т. 38). При тези обстоятелства трябва да се признае правото на възстановяване на ДДС, без да се налага и разглеждане на въпроса дали съответните предприятия разполагат с „постоянен обект“, след като двете условия, съставляващи критерия за „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“, са кумулативни (т. 39). Това тълкуване не намира опровержение в обстоятелството, че данъчнозадълженото лице разполага в държавата членка, в която иска възстановяване, с изцяло притежавано дъщерно дружество, предназначено почти изключително да му доставя различни услуги, свързани с осъществяваните технически изпитвания (т. 51 и диспозитива). Всъщност подобно изцяло притежавано дъщерно дружество е самостоятелно данъчнозадължено юридическо лице (т. 48).

#### [Решение от 21 март 2018 г., Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)

По това дело става дума за едно установено в Германия и две установени в Словакия дружества (наричани по-нататък „дружествата Hella“), които през 2004 г. и 2010 г. доставят на установеното в Германия дружество Volkswagen AG матрици за производство на осветителни тела за леки автомобили. По този повод дружествата Hella издават фактури без ДДС, тъй като преценяват, че това са освободени от ДДС „финансови компенсации“. През 2010 г. дружествата Hella констатира, че този подход не съответства на словашкото право. Поради това те издават фактури с включен ДДС, дължим от Volkswagen за доставката на разглежданите стоки, подават допълнителни данъчни декларации за целия период 2004—2010 г. и внасят ДДС в държавния бюджет. На 1 юли 2011 г. Volkswagen подава до словашката данъчна администрация заявление за възстановяване на начисленото му ДДС върху тези доставки.

Данъчната администрация частично уважава заявлението, като разпорежда възстановяване на ДДС за доставките, извършени в периода 2007—2010 г. За сметка на това тя отказва да допусне възстановяване за периода между 2004 г. и 2006 г. поради изтичането на петгодишния преклузивен срок, предвиден в словашкото право. В това

отношение тя приема, че правото на възстановяване на ДДС е възникнало в деня на доставката на стоките. Запитващата юрисдикция отправя до Съда въпроса дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която при обстоятелства, при които на данъчнозадълженото лице е фактуриран ДДС, платен от него няколко години след доставката на разглежданите стоки, правото на възстановяване на ДДС е отказано с мотива, че преклузивният срок за упражняване на това право според посочената правна уредба е започнал да тече, считано от датата на доставката, и е изтекъл преди подаването на заявлението за възстановяване.

Съдът най-напред припомня, че правото на приспадане на ДДС зависи от изпълнението както на материални, така и на формални изисквания или условия (т. 40). Въпреки че правото на приспадане възниква, когато данъкът стане изискуем, упражняването на това право по принцип е възможно едва от момента, в който данъчнозадълженото лице получи фактура (т. 43). На данъчнозадълженото лице може да се разреши да извърши приспадане, въпреки че не е упражнило правото си по време на данъчния период, през който това право е възникнало, но при спазване на условията и реда, посочени в националната правна уредба (т. 45).

Съдът констатира, че при тези обстоятелства Volkswagen е било в обективна невъзможност да упражни правото си на възстановяване преди корекцията на ДДС, направена от дружествата Hella, тъй като не е разполагало преди това с фактури и не е знаело, че дължи ДДС (т. 49). Всъщност едва след тази корекция са били налице материалните и формалните предпоставки за възникване на право на приспадане на ДДС и Volkswagen е можело да поиска освобождаване от тежестта на ДДС. Следователно, щом Volkswagen не е пропуснало да положи дължимата грижа и щом не е налице злоупотреба или съглашение с цел измама с дружествата Hella, преклузивният срок, който започва да тече, считано от датата на доставката на стоките, и за определени периоди изтича преди тази корекция, не може валидно да бъде противопоставен на правото на възстановяване на ДДС (т. 50).

При все това според Съда възможността правото на приспадане на ДДС да се упражнява без ограничение във времето би била в противоречие с принципа на правната сигурност (т. 46). Срокът трябва да се прилага по един и същ начин за аналогичните права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза, и не бива да прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на приспадане на ДДС (т. 47). Освен това държавите членки могат да наложат други задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите, но тези мерки не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели и не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос неутралността на ДДС (т. 48).

\* \* \*