

Дело C-207/23

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

29 март 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

22 ноември 2022 г.

Ответник, въззивник и ответник в ревизионното производство:

Finanzamt X

Жалбоподател, въззиваем и жалбоподател в ревизионното производство:

Y KG

---

[...] BUNDESFINANZHOF (ФЕДЕРАЛЕН ФИНАНСОВ СЪД,  
ГЕРМАНИЯ)

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

По дело със страни

Finanzamt X,

ответник, въззивник и ответник в ревизионното производство

срещу

Y KG

жалбоподател, въззиваем и жалбоподател в ревизионното производство

[...]

относно данък върху оборота за 2008 г.

на 22 ноември 2022 г., като взе предвид изложеното в съдебното заседание от 9 ноември 2022 г., единадесети съдебен състав

определи:

### Д и с п о з и т и в

I. Отправя до Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съдът“) следните преюдициални въпроси относно тълкуването на членове 16 и 74 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“):

1) Следва ли безвъзмездното предоставяне от данъчнозадължено лице на топлинна енергия, представляваща част от неговите стопански активи, на друго данъчнозадължено лице за нуждите на стопанската му дейност (в случая предоставяне на топлинна енергия от когенерационна централа на доставчик на електроенергия в полза на земеделско стопанство за целите на отопляване на насаждения с аспержи) да се третира като „употреба[...] от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, [чрез] безвъзмездно[...] разпореждане“ по смисъла на член 16 от Директивата за ДДС?

От значение ли е в това отношение дали данъчнозадълженото лице, което получава топлинната енергия, я използва за цели, които му дават право на приспадане?

2) Налага ли фактическият състав на употребата (член 16 от Директивата за ДДС) при изчисляване на себестойността по член 74 от Директивата за ДДС да се включват само подлежащи на облагане с ДДС разходи?

3) Включва ли себестойността само преките разходи за производство или включва и непряко свързани с тях разходи, като например разходи за финансиране?

II. [...].

### М о т и в и

I.

1 Жалбоподателят, въззиваем и жалбоподател в ревизионното производство (наричан по-нататък „жалбоподателят“), има инсталация за производство на биогаз от биомаса. Произведеният от него биогаз през 2008 г. (спорната година) е използван за децентрализирано производство на електрическа и топлинна енергия в съседна когенерационна централа, където е подаван към двигател с вътрешно горене, задвижващ генератор.

- 2 Така произведената електроенергия е подавана основно към общата електроразпределителна мрежа и е заплатена от съответния ѝ оператор.
- 3 Произведената топлинна енергия пък отчасти е използвана за производствения процес. През спорната година жалбоподателят я е предоставил „безвъзмездно“ в по-голямата ѝ част на търговеца А, с когото има сключен договор от 29 ноември 2007 г. и който я използва за сушене на дървесина в контейнери, и на търговеца GbR (наричан по-нататък „В“), с когото има сключен договор от 29 юли 2008 г. и който я използва за отопляване на насаждения с аспержи. И в двата договора няма уговорено възнаграждение, а се посочва, че то се договаря за всеки конкретен случай според икономическото състояние на ползвателя на топлинна енергия.
- 4 През спорната година за доставката на 6 714 247 kWh електроенергия жалбоподателят получава от оператора на електроразпределителната мрежа както т. нар. минимална преференциална цена по член 8, параграф 1 от Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Закон за приоритета на енергията от възобновяеми източници, наричан по-нататък „Закон за възобновяемите енергийни източници“ и „ЕЕГ“), в редакцията му от 7 ноември 2006 г. (BGBl I 2006, 2550), в размер на 1 054 337,85 евро, така и надбавка по член 8, параграф 3 от ЕЕГ (т. нар. надбавка за когенерация), тъй като произведената от него електроенергия е по член 3, параграф 4 от Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Закон за запазването, модернизирането и разширяването на комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия, наричан по-нататък „Закон за когенерацията“ и „KWKG“), в редакцията му от 19 март 2002 г. (BGBl I 2002, 1092). Надбавката за когенерация в размер на 85 070,66 евро е включена от ответника, въззивник и ответник в ревизионното производство (Finanzamt (данъчна служба, наричана по-нататък „ФА“) в данъчната основа на облагаемите сделки.
- 5 Тъй като жалбоподателят не е фактурирал предоставената на А и В топлинна енергия, извършващият проверката данъчен инспектор приема, че е налице безвъзмездно разпореждане с топлинна енергия по смисъла на член 3, параграф 1b, първо изречение, точка 3 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“). Поради липсата на договорена цена за топлинната енергия, данъчният инспектор приема за такава себестойността ѝ по смисъла на член 10, параграф 4, първо изречение, точка 1 от UStG. Той изчислява, че 384 791,55 евро (или 34,84 %) от посочените в отчета за приходите и разходите общи разходи от 1 104 453,35 евро са за доставената топлинна енергия и приема тази сума за данъчна основа, като определя дължим ДДС в размер на 73 110,29 евро.
- 6 С акт от 17 ноември 2011 г. за установяване на задължение за данъка върху оборота за 2008 г. ФА потвърждава резултата от проверката. С решение от 1 август 2012 г. ФА отхвърля като неоснователна подадената срещу акта жалба по административен ред.

- 7 С първата си жалба жалбоподателят изтъква по-специално, че надбавката за когенерация представлява възнаграждение от трета страна. В първоинстанционното производство Finanzgericht (Финансов съд, Германия, наричан по-нататък „FG“) уважава жалбата на жалбоподателя. По жалбата на FA с решение от 31 май 2017 г., XI R 2/14 (Сборник решения на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), наричани по-нататък „BFHE“ 258, 191, Bundessteuerblatt II 2017, 1024) Bundesfinanzhof отменя решението на FG и връща делото на FG. Надбавката за когенерация, платена от оператора на електроразпределителната мрежа на жалбоподателя, не представлявала възнаграждение за „безплатните“ доставки на топлинна енергия от страна на жалбоподателя. Възнаграждението от оператора на електроразпределителната мрежа представлявало по-скоро такса за доставената му от жалбоподателя електроенергия. По делото все още не можело да се постанови решение, тъй като не можело да се определи каква част от безвъзмездните доставки на топлинна енергия от страна на жалбоподателя подлежат на облагане. В съответствие с принципите, залегнали в решенията на BFH от 12 декември 2012 г., XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) и от 16 ноември 2016 г., V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777), това се определяло съгласно член 10, параграф 4, първо изречение, точка 1 от UStG. FG трябвало да направи необходимите в това отношение констатации.
- 8 Във второинстанционното производство жалбоподателят оспорва по-специално начина, по който FA изчислява данъчната основа за доставките на топлинна енергия, а именно по себестойността ѝ по смисъла на член 10, параграф 4, първо изречение, точка 1 от UStG. Във второинстанционното производство FG частично уважава жалбата. Той намалява определения ДДС. Съгласно член 10, параграф 4, първо изречение, точка 1 от UStG данъкът върху оборота за безвъзмездните доставки се изчислява по себестойността, която пък се определя съгласно т. нар. метод на пазарната стойност. Би следвало да се вземат предвид пазарните стойности за електрическа и топлинна енергия на конкретното място на жалбоподателя.
- 9 С ревизионните си жалби жалбоподателят и FA изтъкват нарушение на материалното право.

## II.

- 10 [...]. [спиране, преюдициално запитване]
- 11 **1. Правна уредба**
- 12 **а) Правото на Съюза**
- 13 **Член 16 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност предвижда:**

„Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият ДДС за тези стоки или техни съставни части е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка на стоки.

Употребата на стоки за стопански цели обаче, като мостри или подаръци с малка стойност, не се третира като възмездна доставка на стоки“.

**14 Член 74 от Директивата за ДДС гласи:**

„Когато данъчнозадължено лице ползва или се разпорежда със стоки, съставляващи част от неговите стопански активи или когато стоките се задържат от данъчнозадължено лице или от неговите правоприменници, когато бъде преустановена неговата облагаема икономическа дейност, както е посочено в членове 16 и 18, данъчната основа е покупната цена на стоките или сходните стоки или при липса на покупна цена — себестойността, определена в момента на извършването на ползването, разпореждането или задържането“.

**15 Член 289 от Директивата за ДДС предвижда:**

„Данъчнозадължените лица, които са освободени от ДДС, нямат право да приспадат ДДС в съответствие с членове 167—171 и членове 173—177 и могат да не посочват ДДС в техните фактури“.

**16 Член 302 от Директивата за ДДС гласи:**

„Ако даден земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, има право на компенсация по единната ставка, той няма право на приспадане на ДДС по отношение на дейности, обхванати от този режим на единна ставка“.

**17 б) Националното право**

**18 Член 3, параграф 1b от UStG предвижда:**

„Като възмездна доставка се третират:

1. употребата от предприемач на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, за цели извън предмет на неговата стопанска дейност;
2. безвъзмездното разпореждане с такива стоки от предприемач за личните нужди на неговия персонал, освен подаръци с малка стойност;
3. всяко друго безвъзмездно прехвърляне на стоки, с изключение на подаръци с малка стойност или мостри за нуждите на стопанската дейност;

Стоката или съставните ѝ части трябва да подлежат изцяло или частично на приспадане“.

**19 Член 10, параграф 4 от UstG гласи:**

„Данъчната основа съответства:

1. при прехвърляне на имуществен актив по смисъла на член 1а, параграф 2 и на член 3, параграф 1а и при доставки по смисъла на член 3, параграф 1а — на покупната цена, включително разходите във връзка с имуществения актив или с имуществен актив от същия вид, а при липса на покупна цена — на себестойността на имуществения актив, и в двата случая съответно към момента на извършване на сделката;

[...]“.

**20 Член 8 от EEG**

„(1) За електроенергия, произведена в инсталации с мощност до 20 мегавата включително, които използват само биомаса по смисъла на приетата по силата на параграф 7 наредба, възнаграждението е [...]

(3) Минималните възнаграждения по параграф 1, първо изречение се увеличават с 2,0 цента на киловатчас за електроенергия по член 3, параграф 4 от Закона за когенерацията, ако на оператора на мрежата е представено съответното доказателство. За когенерационните инсталации с мощност до 2 мегавата, които са серийно производство, вместо доказателството по първо изречение могат да се представят подходящи документи на производителя, от които са видни топлинната и електрическата мощност, както и съотношението електроенергия/топлинна енергия“.

**21 Член 3, параграф 4 от KWKG**

„(4) Електроенергията от когенерация е аритметичното произведение от полезната топлоенергия и съотношението електроенергия/топлинна енергия на когенерационната инсталация. При инсталации, които не разполагат със съоръжения за отвеждане на отпадната топлинна енергия, общото нетно производство на електроенергия е електроенергия от когенерация“.

**22 2. По първия преюдициален въпрос**

**23 а) Предмет на преюдициалния въпрос и разграничаване от други случаи**

24 Първият преюдициален въпрос се отнася до тълкуването на член 16 от Директивата за ДДС. Тази разпоредба съответства на предходната уредба в член 5, параграф 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с

данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (наричана по-нататък „Директива 77/388/ЕИО“), поради което запитващата юрисдикция приема, че практика на Съда, която се отнася до член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО, следва да се вземе предвид и за тълкуването на член 16 от Директивата за ДДС.

- 25 Съгласно член 16, първо изречение от Директивата за ДДС употребата от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, се третира като възмездна доставка на стоки в четири случая. Тези случаи могат да се обобщят с общия термин „употреба“. В това отношение става въпрос за „употребата [...] за лични нужди [първи случай] или за нуждите на персонала му [втори случай], или безвъзмездното разпореждане с такива стоки [трети случай], или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето [четвърти случай]“.
- 26 В разглежданото дело жалбоподателят е изградил инсталация, която му дава право на приспадане на ДДС, и произвежда електроенергия, чиито доставки са облагаеми с ДДС, ако ги е извършил срещу възнаграждение в качеството си на данъчнозадължено лице. Той има право да приспадне целия ДДС, който е платил по доставки, свързани със строителството и работата на тази инсталация, дори само защото те спадат към извършваната от него стопанска дейност. [...]
- 27 От друга страна, се поставя въпросът какви са правните последици по отношение допълнително отделяната от инсталацията топлинна енергия. Тя би могла да се използва по различни начини. Например, данъчнозадълженото лице, което извършва облагаеми възмездни доставки на електроенергия и приспада изцяло свързания с инсталацията ДДС, може да остави топлинната енергия неизползвана (хипотеза А), да я използва като физическо лице (едноличен търговец) за отопление на жилището си (хипотеза Б), да я предостави безплатно на персонала си за лични битови цели за нуждите му (хипотеза В), да я използва в качеството си на публичноправен субект за висши цели, като например — отопление на служебни помещения, и следователно — за посочените в член 13, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС цели (хипотеза Г), да я предостави безплатно за лични битови цели на пребиваващите в близост до него лица (хипотеза Д) или да я предостави безплатно на друго данъчнозадължено лице за стопанската му дейност, при което в случая би могло също да се направи разграничение в зависимост от това дали получателят използва стоката в рамките на стопанската си дейност за цели, които му дават право на приспадане на ДДС съгласно членове 168 или 169 от Директивата за ДДС.
- 28 Данъчната преценка в повечето от тези хипотези е лесна. Така в хипотеза А липсва употреба, поради което член 16, първо изречение от Директивата за

ДДС не следва да се прилага. От друга страна, в хипотези Б и В са налице условията на член 16, първо изречение, първа и втора хипотеза от Директивата за ДДС, които при всички положения не водят до ограничаване на правото на приспадане на ДДС в случай на цялостно отнасяне към стопанските активи. Въз основа на решението на Съда от 12 февруари 2009 г., *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88) в хипотеза Г следва да се отхвърли презумпцията за употреба за цели извън предмета на стопанската дейност съгласно член 16, първо изречение, четвърта хипотеза от Директивата за ДДС, което действително ще доведе до ограничаване на правото на приспадане на ДДС от разходите за строителство и експлоатация. По отношение на хипотеза Д ВФН потвърждава фактическия състав на безвъзмездното разпореждане съгласно член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС с пълно приспадане на ДДС, тъй като в противен случай ще е налице необложено крайно потребление (решение на ВФН от 25 ноември 2021 г., *V R 45/20*, ВФНЕ 275, 392, т. 18).

- 29 Спорна обаче е преценката в хипотеза Е, която съответства на спорния случай, подлежащ на разглеждане. Поставя се въпросът дали и в случая следва да се потвърди употреба при „безвъзмездно разпореждане“ по смисъла на член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС
- 30 **б) Досегашната практика на Съда по член 16 от Директивата за ДДС**
- 31 Досега Съдът многократно се е произнасял по отделни условия на член 16 от Директивата за ДДС (член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО).
- 32 Така например той е приел, че е налице употреба, когато петролно дружество провежда рекламна кампания, като дава стоки на закупилите от него на пълна цена гориво срещу ваучери, които им е предоставил в зависимост от количеството закупено гориво (решение на Съда от 27 април 1999 г., *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, отговор на втори въпрос относно член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО). Това съгласно точка 24 от посоченото решение е хипотезата на безвъзмездно разпореждане, предвидена в член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС. При това в точка 22 от същото решение Съдът обосновава извода за наличие на употреба по-специално с обстоятелството, че такава може да има и при разпореждане за нуждите на предприятието.
- 33 По отношение на мострите по смисъла на член 16, второ изречение от Директивата за ДДС, както и с оглед на член 16, първо изречение, първа и втора хипотеза от Директивата за ДДС Съдът постановява, че данъчнозадълженото лице, което употребява стоки за личните си нужди или за тези на своя персонал, от една страна, и от друга страна, крайният потребител, който придобива стока от същия вид, се третират равно и че данъчното облагане на употребата има за цел да предотврати положения, в които крайното потребление остава необложено (решение на Съда от 30



септември 2010 г., EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, т. 17 и сл. относно член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО).

34 Накрая, Съдът счита, че не е налице употреба, когато в рамките на стопанската си дейност данъчнозадълженото лице извършва безвъзмездно строителни работи по разширяване на общински път в полза на дадена община, който е както за обществено ползване, така и за ползване от данъчнозадълженото лице (решение на Съда от 16 септември 2020 г., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, отговор на трети въпрос относно член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО). Като се позовава на решенията си Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) и EMI Group (EU:C:2010:559) Съдът изключва хипотезата за предназначението на стоката за цели, различни от стопанската дейност (по смисъла на член 16, първо изречение, четвърта хипотеза от Директивата за ДДС), при положение че строителните работи са извършени за нуждите на данъчнозадълженото лице, което обаче не изключва наличието на употреба според други условия (т. 64). Освен това общественото ползване на разширения път допуска наличието на употреба. В случая обаче строителните работи по разширяване на пътя са били извършени, за да се отговори на нуждите на данъчнозадълженото лице за поемане на трафика на тежкотоварни автомобили (т. 65). Не е налице необложено с данък крайно потребление (т. 66), като в това отношение Съдът се позовава на „действителното крайно потребление“, което разкрива, че приоритетно пътят се ползва от данъчнозадълженото лице, а общественото ползване е „без значение“ (т. 67 и 37).

35 **в) Възможен отговор на първия преюдициален въпрос**

36 **аа) Приемане на наличието на употреба въз основа на буквално тълкуване**

37 С оглед на текста на член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС в спорния случай следва да се приеме, че е налице безвъзмездно разпореждане. Жалбоподателят е употребил топлина, произведена в рамките на стопанската му дейност материална вещь по смисъла на член 15, параграф 1 от Директивата за ДДС и представляваща част от стопанските му активи. Поради обстоятелството, че с оглед на облагаемите възмездни доставки на електроенергия същият има право на приспадане на ДДС за инсталацията, с която произвежда топлинна енергия, жалбоподателят произвежда и топлинна енергия с право на приспадане на ДДС.

38 Освен това са налице изискванията, поставени по отношение на фактическия състав на разпореждането. За разпореждане следва да се счита прехвърлянето на материалната вещь на друго лице при условията, които в противен случай водят до доставка (член 14, параграф 1 от Директивата за

ДДС). Това се отнася до предоставянето на топлинна енергия за ползване от получателя.

39 Това разпореждане също е безвъзмездно, доколкото прехвърлянето на топлинна енергия на А и В не е заплатено, противно на уреденото в договорите.

40 **бб) Значение на крайното потребление**

41 Спорно е дали фактическият състав за наличие на употребата при безвъзмездно разпореждане следва да се ограничи с условие, което не е включено в текста на член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС. Всъщност и фактическият състав за наличие на употреба има за цел да предотврати необлагане на крайното потребление (вж. по-горе точка II.2.б). Следователно и фактическият състав за наличие на употреба при безвъзмездно разпореждане предполага да има необложено крайно потребление. Подобно ограничение би могло да се изведе от решението на Съда *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712). Освен това идеята за такова ограничение би могла да се подкрепи и от равното третиране с член 16, първо изречение, първа и втора хипотеза от Директивата за ДДС.

42 При такова ограничително тълкуване би следвало обаче да се отговори на въпроса дали наличието на необложено крайно потребление следва да се отхвърли, ако лицето, в полза на което е извършено разпореждането и което е данъчнозадължено лице, използва стоката, предмет на разпореждането, за целите на стопанската си дейност, или освен това дали е от значение, че същото използва стоката, предмет на разпореждането, за целите на стопанска дейност, която в съответствие с членове 168 или 169 от Директивата за ДДС му дава право на приспадане на ДДС. Последното би могло да се обоснове от обстоятелството, че в противен случай стоката, предмет на разпореждането, която дава право на лицето, което се разпорежда с нея (в случая жалбоподателя), на приспадане на ДДС, може да бъде използвана от лицето, в полза на което е извършено разпореждането (в случая А и В) за цели, които не дават право на приспадане на ДДС.

43 При разглеждането на първия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция приема, че от решението на Съда *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) не може ясно да се изведе (като се приеме, че има допълнително изискване) ограничително тълкуване. Всъщност е възможно в това решение Съдът да е приел, че не са налице условията за прилагане на член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС, тъй като разширяването на общинския път с цел да се поеме трафикът на тежкотоварни автомобили представлява разпореждане в своя полза от данъчнозадълженото лице, така че фактическият състав на разпореждането в полза на друго лице не е изпълнен.

- 44 Против възприемането на ограничително тълкуване би могло да е обстоятелството, че в решението си *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203) Съдът приема, че разпореждането е безвъзмездно, въпреки че обслужва стопанската дейност на извършилото го лице (решение на Съда от 27 април 1999 г., *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, т. 22). Това би могло да доведе до противоположен резултат за лицето, в полза на което е извършено разпореждането, така, че безвъзмездно разпореждане да е налице дори когато последното използва стоката, предмет на разпореждането, за стопанската си дейност. Освен това Съдът е постановил, че „не [се] прави разграничение в зависимост от данъчния статут на получателите на мостри“ (решение на Съда от 30 септември 2010 г., *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, т. 52).
- 45 Накрая следва да се отбележи, че съгласно волята на законодателя на Съюза употребата като безвъзмездно разпореждане съгласно член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС трябва да има самостоятелна функция в сравнение с употребата за лични нужди съгласно член 16, първо изречение, първа и втора хипотеза от Директивата за ДДС. Може да изглежда спорно дали безвъзмездното разпореждане подлежи на същите ограничения като употребата за лични нужди, тъй като при прилагането на критерия за необложено крайно потребление може да не остане възможност за самостоятелно прилагане на член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС.
- 46 **вв) Разглеждане на правните последици**
- 47 На разглеждане подлежат и правните последици от потвърдението или отхвърлянето на тълкуването, което ограничава формулировката.
- 48 **(1) Ограничително тълкуване**
- 49 Ако въз основа на критерия за необложено крайно потребление фактическият състав на безвъзмездното разпореждане по смисъла на член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС следва да се отхвърли, лицето, което извършва разпореждането, следва да прецени дали е налице такова крайно потребление за получателя. Ето защо лицето, което извършва разпореждането, носи риска от свързаната с това грешка при преценката. Спорният случай изяснява това. Така за предоставянето на топлинна енергия жалбоподателят, от една страна, е трябвало да получи възнаграждение, докато топлинната енергия, от друга страна, е трябвало да се използва от получателите А и В за определени цели на осъществяваната от А и В стопанска дейност. Първата част от това споразумение не е изпълнена, доколкото и в двата случая не е извършено плащане за предоставената топлинна енергия. Също така — най-малкото абстрактно погледнато — е възможно, противно на договорните споразумения, получателите (в случая А и В) да могат за използват безвъзмездната доставка (в случая топлинната енергия) за цели, различни от целите на

стопанската си дейност. Ето защо основно жалбоподателят носи риска от това дали едноличният търговец А и съдружниците на В използват топлинната енергия в разрез с договора — напр. за лични битови цели. Ако за прилагането на член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС е от значение употребата от получателя (и евентуално наличието на право на приспадане на ДДС), лицето, което извършва разпореждането, би трябвало да носи риска от свързаните с това грешки при преценката.

50 По отношение на фактическия състав на безвъзмездното разпореждане това би могло да обоснове позоваването само на разпореждането и неговата възмездност в съответствие с формулировката на член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС, без този фактически състав да се ограничава от изискването за необложено крайно потребление.

## 51 (2) Буквално прилагане

52 Следва да се разгледат и правните последици при евентуално буквално прилагане. При това по отношение на принципа на данъчна неутралност (вж. напр. решение на Съда от 13 март 2014 г., *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, т. 41) би могло да се счита за неправилно да се потвърди наличие на употреба като безвъзмездно разпореждане, ако данъчнозадълженото лице, в полза на което е извършено разпореждането, използва стоката, предмет на разпореждането, за целите на стопанска дейност, която му дава право на приспадане на ДДС. Въпреки това доставката на топлинна енергия се облага с ДДС, без получателят на услугата да може да го приспадне. В това отношение би могло да е налице нарушение на принципа на данъчна неутралност, ако облагането на употребата при лицето, което се разпорежда, не поражда право на приспадане на ДДС при лицето, в полза на което е извършено разпореждането.

53 Въпреки това такова отхвърляне на приспадането на ДДС изглежда спорно. Всъщност съгласно член 16, първо изречение от Директивата за ДДС употребата се третира като възмездна доставка. Ако данъчнозадълженото лице, в полза на което е извършено разпореждането, използва стоката, която в резултат от разпореждането съгласно член 16, първо изречение, трета хипотеза от Директивата за ДДС се счита, че му е доставена, за посочените в член 168 или член 169 от Директивата за ДДС цели, са налице материалните условия за приспадането на ДДС. По отношение на допълнителното изискване за фактура съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС би могло да се счита, че в съответствие с член 226 от Директивата за ДДС лицето, което извършва разпореждането, има право да издаде фактура за употребата. В нея биха могли да се посочат по-специално като данъчна основа (член 226, точка 8 от Директивата за ДДС) стойността на употребата съгласно член 74 от Директивата за ДДС и размерът на дължимия данък (член 226, точка 10 от Директивата за ДДС). Изготвянето на фактура не предполага искане за плащане. Ето защо в случай на употреба приспадането на ДДС може да се счита за безвъзмездно разпореждане, без лицето, в полза

на което е извършено разпореждането, да е длъжно да извърши плащане на лицето, което извършва разпореждане. Всъщност в случай на безвъзмездност, която съществува от самото начало, не е налице изискването от член 90 от Директивата за ДДС „неплащане [...] след извършването на доставката“. Ако, от друга страна, лицето, в полза на което е извършено разпореждането, плати дължимия за употребата данък, това не променя нищо, доколкото такова плащане на данък не се счита за възнаграждение.

54 Накрая, за да се приеме, че има приспадане на ДДС, дължимият за употребата данък трябва да се счита за дължим и платен данък по смисъла на член 168, буква а) от Директивата за ДДС (вж. по този въпрос решение на Съда от 13 януари 2022 г., Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, т. 37).

55 **г) Релевантност на първия преюдициален въпрос за разрешаването на спора**

56 Член 3, параграф 1b от UStG се основава на член 16 от Директивата за ДДС и изпълнява това изискване (вж. решения на BFH от 16 октомври 2013 г., XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, т. 27; от 21 май 2014 г., V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029). Съгласно двете разпоредби безвъзмездното разпореждане, когато дължимият ДДС за тези стоки или техни съставни части е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка на стоки (член 3, параграф 1b, първо изречение, точка 3 и второ изречение от UStG; член 16, първо изречение от Директивата за ДДС). В спорния случай доставките на топлинна енергия на А и В представляват безвъзмездно разпореждане в този смисъл, доколкото експлоатацията на ИКПТЕЕ с инсталация за производство на биогаз дава право на жалбоподателя да приспадне изцяло ДДС.

57 FG не е направил фактически констатации по въпроса дали А и В имат право да приспадат изцяло ДДС. Не е изключено А и В да са дребни предприемачи или да са обхванати от режима на единна данъчна ставка за земеделски и горски производители.

58 **3. По втория преюдициален въпрос**

59 а) Значение на данъчното събитие за данъчната основа

60 Член 74 от Директивата за ДДС конкретизира посочения в член 16, първо изречение от Директивата за ДДС фактически състав на употребата, доколкото от член 74 от Директивата за ДДС произтича данъчната основа за тази употреба. Запитващата юрисдикция счита, че това обосновава съобразяване с преследваните с член 16 от Директивата за ДДС цели и при тълкуването на член 74 от Директивата за ДДС.

61 **б) Цели на облагането на употребата**

- 62 По отношение на фактическия състав на употребата Съдът вече е постановил, че „са обект на равно третиране данъчнозадължено лице, което употребява стоки, които са част от неговите стопански активи, и обикновен потребител, който закупува стоки от същия вид. Поради това [член 5, параграф 6 от Директива 77/388/ЕИО] не допуска данъчнозадължено лице, което е могло да приспадне ДДС при покупката на стоки, които са част от неговите стопански активи, да избегне плащането на ДДС, ако употребява тези стоки, които са част от неговите стопански активи, за лични нужди и по този начин получава неоснователно предимство спрямо плащания ДДС при покупката на стоките обикновен потребител“ (решение на Съда от 17 май 2001 г., Fischer и Brandenstein, C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 56). Ето защо тълкуване на фактическия състав на употребата в смисъл, че „в случай на употреба на стоки за лични нужди на данъчнозадълженото лице тези стоки и съставните им части ще бъдат обложени изцяло, въпреки че стоките първоначално са закупени без възможност за приспадане на ДДС и само впоследствие закупените съставни части са имали право на приспадане на ДДС [...] не би било в съответствие с преследваната от тази разпоредба цел за равно третиране“ (решение на Съда от 17 май 2001 г., Fischer и Brandenstein, C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 57).
- 63 **в) Значение на данъчното събитие за данъчната основа**
- 64 Ако целта, преследвана с установения фактически състав на употребата, а именно „данъчнозадълженото лице да не получи неоснователно предимство спрямо обикновен потребител“ (решение на Съда от 17 май 2001 г., Fischer и Brandenstein, C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 76; вж. също решение на Съда от 16 юни 2016 г., Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, т. 39), се отнесе към член 74 от Директивата за ДДС, би могло да се стигне до положение, при което при определянето на себестойността трябва да се вземе предвид само себестойността, която подлежи на облагане, тъй като обикновените потребители, които произвеждат стоки, също подлежат на облагане с ДДС само в тази степен. Това тълкуване означава, че данъчнозадълженото лице, което произвежда стоки, не получава неоснователно предимство спрямо обикновения потребител, който произвежда стоки, ако разходите, които не се облагат с ДДС при него (като напр. разходите по кредит, освободен от облагане съгласно член 135 от Директивата за ДДС), не се включват с определянето на себестойността.
- 65 Следва обаче да се вземе предвид и покупната цена, която има предимство съгласно член 74 от Директивата за ДДС. В случая би могло да се отхвърли разделянето на тази цена на обложен елемент и необложен елемент от цената. Впрочем според запитващата юрисдикция данъчната администрация е приела, че необложените с ДДС разходи следва да се включат в изчислението на себестойността (съгласно раздел 10.6, параграф 1, пето изречение от Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Указания относно прилагането на данъка върху оборота). В правната литература това положение е подложено на критика. ВФН все още не е отговорил на този въпрос (вж.

напр. решения на BFH по BFHE 275, 392, т. 34 и сл.; от 15 март 2022 г., V R 34/20, BFHE 276, 369, т. 26).

**66 г) Релевантност на втория преюдициален въпрос за разрешаването на спора**

67 Вторият въпрос също е от значение за разрешаването на спора. Действително съгласно член 74 от Директивата за ДДС данъчната основа за стоки или сходни стоки е „себестойността“ само при липса на покупна цена на сходните стоки (вж. решения на Съда от 23 април 2015 г., Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, т. 37, от 28 април 2016 г., Het Oudeland Beheer, C-128/14, EU:C:2016:306, т. 48). Съгласно практиката на BFH в случая това е така, тъй като А и В не са свързани с топлофикационна система, която да дава възможност за възмездно получаване на топлинна енергия от трети лица (вж. по този въпрос решения на BFH в BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, т. 39; в BFHE 276, 369, т. 16). Следователно себестойността съгласно член 74 от Директивата за ДДС е релевантна за произнасянето по спора. Ако в себестойността следва да се включат само обложени с ДДС разходи, това намалява данъчната основа за употребата на топлинна енергия и следователно води до частично уважаване на жалбата.

**68 4. По третия преюдициален въпрос**

**69 а) Предмет на третия преюдициален въпрос**

70 С третия преюдициален въпрос следва да се изясни дали себестойността включва само преките производствените разходи или и само косвено свързаните разходи (като напр. разходи за финансиране).

71 Съмненията в това отношение са видни от съображенията, които Съдът е изложил за лихвите по заема капитал в решение Property Development Company (EU:C:2015:265, т. 40). Според тези съображения няма значение дали покупната цена (която за разлика от себестойността се прилага с предимство) на подобните сгради включва или не включва лихвите по заемния капитал, които евентуално са били платени по време на строителството на тези сгради. Всъщност, за разлика от критерия „себестойност“, критерият „покупна цена за подобни стоки“ позволявал на данъчния орган да вземе предвид пазарните цени на този тип стоки към момента на отделянето на разглежданата сграда за съответната употреба, без да е нужно подробно да проверява от какви стойности са образувани тези цени.

72 Това означава, че по отношение на себестойността е необходимо да се провери от какви стойности е образувана. Ето защо, за разлика от покупната цена, за определянето на себестойността би могло да е от значение дали напр. са налице лихви по заема капитал, които биха могли да се включат. Тази идея обаче е оборена от трудностите, които произтичат, когато

себестойността включва само косвено свързани разходи (като напр. разходи за финансиране). Ето защо целта за опростено определяне на стойността на употребата, която според запитващата юрисдикция следва да се преследва, не подкрепя идеята за включване на такива разходи, като напр. разходи за финансиране.

73 **б) Релевантност на третия преюдициален въпрос за разрешаването на спора**

74 Също както втория въпрос, третият въпрос е от значение за разрешаването на спора. Ако разходите за финансиране не са част от себестойността, това намалява данъчната основа на употребата на топлинна енергия и следователно води до по-ниска данъчна тежест за жалбоподателя и до частично уважаване на жалбата.

75 [...] [процесуално правни въпроси]

76 [...]