Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 22 април 2015 година [1]

Дело C-126/14

UAB „Sveda“
срещу
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos(Преюдициално запитване,

отправено от Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Литва)

„Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Член 168 от Директива 2006/112/ЕО — Приспадане на данъка във връзка с придобиването или производството на дълготрайни активи за стопански цели — Първично използване на необлагаеми доставки — Вторично използване на облагаеми доставки“

I – **Въведение**

1. Настоящото преюдициално запитване е свързано с балтийска митологична развлекателно-познавателна пътека в контекста на облагането с данък върху добавената стойност. Литовско предприятие предоставя на посетителите безплатно развлекателната пътека за ползване. По тази причина данъчната администрация е отказала на предприятието приспадане на данъка по разходите за изграждането на пътеката. Предприятието счита, че отказът е неправомерен, тъй като в крайна сметка посетителите са заплащали суми, макар и не за ползването на самата пътека, но за консумация в заведения, покупка на сувенири и за други предлагани от предприятието услуги.

2. Изходът на главното производство зависи от начина, по който трябва да се определи пряка и непосредствена връзка между получена и извършена доставка на стоки и услуги, като съгласно практиката на Съда тази връзка е определящо обстоятелство за приспадането на данъка. Действително абстрактните условия за тази връзка са вече изяснени. Понякога обаче тяхното конкретно прилагане все още се нуждае от изясняване, както е и в настоящия случай.

II – **Правна уредба**

3. Спорът по главното производство се отнася за период, когато данъкът върху добавената стойност в Съюза се урежда от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [2] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

4. Съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“. Втора алинея от тази разпоредба определя:

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

5. Съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директивата за ДДС се облагат „доставката на стоки“ или „доставката на услуги“, „извършена възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

6. Член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС допълва:

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

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

[…]“.

7. Член 168 от Директивата за ДДС урежда правото на данъчнозадълженото лице да приспада данъка по следния начин:

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

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

[…]“.

8. Тази разпоредба съответства на член 17, параграф 2 от Шеста директива (77/388/ЕИО) на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа[3], която е била в сила до 31 декември 2006 г. Практиката на Съда по тази директива също е взета под внимание по настоящото дело.

9. Накрая, за корекцията на приспадането на данъка член 187 от Директивата за ДДС предвижда следното:

„(1) В случаите на дълготрайни активи корекцията се разпределя за период от пет години, включително годината, в която стоките са били придобити или произведени.

[…]

3 — ОВ L 145, 13.6.1977 г., стр. 1.

(2) Годишната корекция се извършва само по отношение на една пета от начисления върху дълготрайните активи ДДС […].

Корекцията, посочена в алинея първа, се извършва въз основата на измененията на полагащото се приспадане през следващите години по отношение на това за годината, през която стоките са били придобити, произведени или когато е приложимо, използвани за първи път“.

10. Литовското право съдържа норми, които съответстват на тези разпоредби от Директивата за ДДС.

III – **Спорът по главното производство**

11. Дружеството Sveda UAB (наричано по-нататък „Sveda“) е жалбоподател в главното производство. Предмет на това дело е правото му на приспадане на ДДС.

12. През 2012 г. Sveda изгражда т.нар. балтийска митологична развлекателно-познавателна пътека (наричана по-нататък „развлекателната пътека“). За целта то изгражда пътеки, стълби, наблюдателни платформи, места за лагерни огньове, информационен щанд, както и паркинги за МПС.

13. Работите по изграждането на тази развлекателна пътека се извършват в изпълнение на договор, сключен между Sveda и Националната разплащателна агенция към Министерството на земеделието (наричана по-нататък „Национална разплащателна агенция“). С този договор Sveda се задължава да осигури на гражданите безплатен достъп до развлекателната пътека. В договора се предвижда, че на Sveda се възстановяват до 90 % от разходите за изграждане на развлекателната пътека, като това става под формата на „финансова помощ“.

14. Запитващата юрисдикция установява, че Sveda планира в бъдеще да упражнява независима икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС в областта на туризма. В рамките на тази дейност се предвижда възмездното доставяне на стоки и/или услуги на посетителите на развлекателната пътека като например продажбата на храна или на сувенири.

15. В данъчната си декларация Sveda иска приспадане на ДДС, който е платило за закупените стоки и ползваните услуги във връзка с работите по изграждане на развлекателната пътека. Литовската данъчна администрация обаче отказва да му признае правото на приспадане, тъй като не било доказано, че получените от Sveda доставки служат на дейност, която подлежи на облагане с ДДС.

IV – **Производство пред Съда**

16. По този спор е подадена жалба до Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд на Литва), който от своя страна с акт от 17 март 2014 г. на основание член 267, параграф 3 ДФЕС поставя на Съда следния преюдициален въпрос:

Може ли член 168 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че предоставя на данъчнозадълженото лице право да приспадне платения ДДС по получени доставки във връзка с производството или придобиването на дълготрайни активи за стопански цели като разглежданите в настоящия случай, които са пряко предназначени да бъдат безплатно използвани от гражданите, но може да се признаят за средство за привличане на посетители към мястото, на което данъчнозадълженото лице планира да доставя стоки и/или услуги като част от икономическата си дейност?

17. В производството пред Съда през юли 2014 г. писмени становища представят Република Литва, Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, както и Европейската комисия, като те участват и в съдебното заседание на 4 февруари 2015 г.

V – **От правна страна**

18. С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали в хипотеза като разглежданата в главното производство данъчнозадълженото лице има право да приспадне данъка съгласно член 168 от Директивата за ДДС.

19. Съгласно тази разпоредба „данъчнозадълженото лице“ има право да приспадне ДДС по получени доставки, „доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите [му] сделки“.

A – *Включване на дълготрайните активи в имуществото на предприятието*

20. Република Литва счита, че в настоящия случай правото на приспадане на данъка е изключено само поради това, че макар Sveda по принцип да е данъчнозадължено лице, то не е действало в качеството на данъчнозадължено лице при изграждането на развлекателната пътека.

21. Действително съгласно постоянната съдебна практика условие за правото на приспадане във връзка с придобиването на стока е данъчнозадълженото лице да е придобило стоката в това си качество, т.е. — най-малкото и — за целите на своята икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС[4]. Същото правило важи и за производството на стока от данъчнозадълженото лице[5].

22. В крайна сметка това условие изисква данъчнозадълженото лице да е включило стоката изцяло или частично в стопанските активи на своето предприятие, за да не се изключи още от самото начало правото на приспадане за придобиването или производството на стоката[6]. Съгласно съдебната практика въпросът дали това е така, следва да се преценява с оглед на всички данни по случая, сред които са естеството на дадената стока и периодът, който е изтекъл от нейното придобиване до нейното използване за целите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице[7].

23. Въз основа на това Република Литва поставя под въпрос вече направената от запитващата юрисдикция констатация, че спорните дълготрайни активи са част от стопанските активи на предприятието на Sveda. Това било така, тъй като по силата на сключения с Националната разплащателната агенция договор Sveda била поела задължение да предоставя развлекателната пътека за безплатно ползване от гражданите, като едва по-късно можела да я използва за нуждите на своя икономическа дейност. Следователно първоначално Sveda не е действала като данъчнозадължено лице.

4 — Вж. решения Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 15), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, т. 29), ЕОН Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 57 и 58), както и Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 39 и 40).

5 — Вж. по този въпрос заключението ми по дело X (C-334/10, EU:C:2012:108, т. 25 и цитираната съдебна практика).

6 — Вж. в този смисъл решения Bakcsi (EU:C:2001:136, т. 28 и 29) и ЕОН Асет Мениджмънт (EU:C:2012:97, т. 56—59); виж също член 168a от Директивата за ДДС.

7 — Решения Lennartz (EU:C:1991:315, т. 21), Bakcsi (EU:C:2001:136, т. 29), ЕОН Асет Мениджмънт (EU:C:2012:97, т. 58) и Klub (EU:C:2012:163, т. 39 и 40).

24. Съдът обаче вече нееднократно се е произнасял, че лице, което придобива стоки за нуждите на дадена икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, прави това в качеството си на данъчнозадължено лице дори когато не използва веднага стоките за тази икономическа дейност [8].

25. Следователно съгласно констатациите на запитващата юрисдикция, направени при правилно прилагане на закона, Sveda е действала при придобиването и/или производството на дълготрайните активи като данъчнозадължено лице и с това ги е включило като част от стопанските активи на своето предприятие.

Б– *Използване за целите на облагаеми сделки*

26. За да бъде обаче признато право на приспадане в полза на Sveda, не е достатъчно само условието дълготрайните активи да са включени в имуществото на неговото предприятие, т.е. по принцип да служат за нуждите на неговата икономическа дейност, а освен това е необходимо съгласно член 168 от Директивата за ДДС да бъдат използвани за целите на неговите *облагаеми* сделки.

27. Именно това реално или планирано използване на стоките определя обхвата на приспадането на данъка [9]. Обикновено определящо за това е *планираното* използване, тъй като съгласно членове 63 и 167 от Директивата за ДДС правото на приспадане възниква поначало още в момента, когато данъчнозадълженото лице получи съответната доставка, т.е. по правило преди самият той да е извършил доставките си [10].

28. По главното производство вече е установено с каква цел Sveda планира да използва придобитите и/или произведени от него дълготрайни активи.

29. От една страна, развлекателната пътека е предназначена за безплатно ползване от гражданите. Сделките в рамките на тази дейност не подлежат на облагане. Също така и от член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС не произтича данъчно задължение, тъй като Sveda не изисква заплащане от посетителите. Данъчно задължение не възниква и на основание на член 26, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, тъй като дълготрайните активи не се използват за цели, различни от икономическата дейност по смисъла на тази разпоредба. Във всеки случай използването им за цели извън предмета на икономическата дейност се изключва, когато използването на дълготраен актив служи за нуждите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице [11]. Запитващата юрисдикция обаче вече е установила, че при изграждането на развлекателната пътека Sveda е действала именно в рамките на икономическата си дейност [12].

30. От друга страна обаче развлекателната пътека е предназначена да служи и за привличането на посетители, за да може Sveda да им предлага там стоки и услуги. Тези сделки биха били облагаеми съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директивата за ДДС.

8 — Решения Lennartz (EU:C:1991:315, т. 14), Klub (EU:C:2012:163, т. 44) и Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, т. 25).

9 — Вж., наред с други, решения Lennartz (EU:C:1991:315, т. 15), X (C-334/10, EU:C:2012:473, т. 17) и FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, т. 49).

10 — Вж. решение Klub (EU:C:2012:163, т. 36); вж. също заключението ми по дело X (EU:C:2012:108, т. 81 и цитираната съдебна практика).

11 — Вж. в този смисъл решение BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, т. 26); вж. още по-подробно в решения Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, т. 38) и Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, т. 25).

12 — Вж. точки 23—25 по-горе.

31. Така се очертават две различни цели, на които служи придобиването и/или производството на дълготрайните активи. На преден план е безплатното предоставяне на развлекателната пътека за ползване от гражданите (първично използване), което съгласно член 168 от Директивата за ДДС не е основание за възникване на право на приспадане. Зад това предназначение обаче стои намерението развлекателната пътека да бъде използвана като средство на посетителите да се предоставят облагаеми доставки (вторично използване), от което би произтекло право на приспадане на данъка. При това положение коя от двете цели е решаваща в рамките на член 168 от Директивата за ДДС?

32. В решение BLP Group Съдът принципно приема по този въпрос, че получените стоки или услуги трябва да са в пряка и непосредствена връзка с извършените сделки, пораждащи право на приспадане, като в това отношение е без значение „крайната“ цел на данъчнозадълженото лице [13]. Въз основа на това съображение Съдът е отказал да признае право на приспадане в полза на данъчнозадължено лице, което е получило услуги във връзка с необлагаема продажба на дружествени дялове, въпреки че продажбата е била средство, за да може данъчнозадълженото лице да извършва облагаеми сделки в рамките на дейността си. Така Съдът разграничава единствено релевантното първично използване на получените стоки или услуги от само вторичното използване на получените стоки или услуги.

33. Съдът обаче доразвива своята практика. Действително условие за прилагане на член 168 от Директивата за ДДС продължава да бъде конкретно установеното обстоятелство, че получените стоки или услуги са в пряка и непосредствена връзка с извършените една или повече сделки, пораждащи право на приспадане [14]. Такава връзка може да съществува обаче и с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице, когато разходите за получените стоки или услуги са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките и услугите, които то доставя [15].

34. Съгласно по-новата практика на Съда наличието на пряка и непосредствена връзка предполага във всички случаи разходите по получените доставки да са включени в цената на една или всички извършени от данъчнозадълженото лице доставки [16]. Без значение е дали става въпрос за използването на стоки или пък на услуги от данъчнозадълженото лице [17].

35. Следователно в настоящия случай възниква право на приспадане на данъка, при условие че разходите за придобиване и/или производство на дълготрайните активи на развлекателната пътека са включени по смисъла на съдебната практика в цената на извършваните доставки, които са облагаеми съгласно Директивата за ДДС.

36. В хипотезата в спора по главното производство могат да бъдат взети предвид различни облагаеми доставки. От една страна, това биха могли да бъдат облагаемите доставки, които Sveda планира да извършва за посетителите на развлекателната пътека и които са предмет на преюдициалния въпрос (по този въпрос точка 2 по-долу). От друга страна, самото изграждане на развлекателната пътека също би могло да бъде релевантна облагаема доставка. Тази

13 — Решение BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, т. 19); също така най-неотдавна решение Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 38).

14 — Вж., наред с други, решения Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, т. 24), Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 79) и Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, т. 34).

15 — Вж. в този смисъл, наред с други, решения Midland Bank (EU:C:2000:300, т. 30 и 31), Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, т. 24), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 58 и 60), Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, т. 20) и Malburg (EU:C:2014:147, т. 38).

16 — Вж., наред с други, решения SKF (EU:C:2009:665, Т. 60), X (C-651/11, EU:C:2013:346, т. 55) и PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, т. 23); вж. в този смисъл още решение Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, т. 36).

17 — Вж. по този въпрос заключението ми по дело ТЕЦ Хасково АД (C-234/11, EU:C:2012:352, т. 31 и цитираната съдебна практика).

възможност не е посочена от запитващата юрисдикция в акта за преюдициално запитване. Тя обаче следва да бъде разгледана най-напред, тъй като преценката би могла да направи ненужен отговора на конкретния преюдициален въпрос за решението по главното производство (по този въпрос точка 1 непосредствено по-долу).

1. Изграждането на развлекателната пътека като облагаема доставка

37. В спора по главното производство — независимо от отговора на конкретния преюдициален въпрос — би могло да е налице право на приспадане на данъка, ако още изграждането на развлекателната пътека от Sveda представлява облагаема доставка. Изграждането на развлекателната пътека би могло по-специално да представлява по отношение на Националната разплащателна агенция възмездна доставка, която е облагаема съгласно член 2, параграф 1, буква а) или буква в) от Директивата за ДДС.

38. Съгласно постоянната съдебна практика възмездната сделка предполага единствено, че съществува пряка връзка между доставката на стоки или на услуги и реално получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация[18]. Подобна пряка връзка е налице само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което те разменят взаимни престации[19], както и взаимна обвързаност между двете насрещни престации[20]. Извършването на доставка на цена под себестойността не е пречка да се приеме наличието на пряка връзка между двете насрещни престации[21].

39. По информация от запитващата юрисдикция, Sveda се е задължила по силата на договор с Националната разплащателната агенция да изгради развлекателната пътека. За това Sveda получава от своя възложител плащане в размер на 90 % от направените разходи по изграждането, като тази сума е посочена като „финансова помощ“. Без да се познава конкретното съдържание на споразумението обаче, не може да се прецени със сигурност дали има пряка връзка по смисъла на посочената практика на Съда между изграждането на развлекателната пътека и „финансовата помощ“.

40. Ако при проверката запитващата юрисдикция установи, че Sveda още с изграждането на развлекателната пътека извършва облагаеми доставки по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) или буква в) от Директивата за ДДС, придобиването и/или производството на дълготрайните активи за развлекателната пътека би имало пряка и непосредствена връзка с облагаемите доставки. Без съмнение разходите за получените доставки биха били отразени в цената, тъй като размерът на плащането от Националната разплащателна агенция се изчислява именно въз основа на тези разходи.

18 — Вж. само решение Серебряннъй век (C-283/12, EU:C:2013:599, т. 37 и цитираната съдебна практика).

19 — Вж., наред с други, решения Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, т. 47) и Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, т. 29).

20 — Вж., наред с други, решения Tolsma (EU:C:1994:80, т. 13—20) и Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 12—17); вж. също така заключенията на генералния адвокат Stix-Hackl по дело Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, т. 32).

21 — Вж. в този смисъл решение Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, т. 22).

2. По отговора на преюдициалния въпрос

41. Ако обаче запитващата юрисдикция установи, че изграждането на развлекателната пътека от Sveda не представлява облагаема доставка спрямо Националната разплащателна агенция, правото на приспадане на данъка ще зависи единствено от обстоятелството дали дълготрайните активи в развлекателната пътека се използват по смисъла на член 168 от Директивата за ДДС за бъдещо извършване на доставки срещу заплащане за посетителите на обекта. За целта следва да се установи дали разходите по придобиването и производството на тези дълготрайни активи са отразени в цената на тези доставки.

а) Обективно понятие за разходи

42. Отговорът на този въпрос не зависи — обратно на становището на Обединеното кралство — от намерението на данъчнозадълженото лице да калкулира съответните разходи като елемент в цената на извършваните от него доставки.

43. Съгласно решение Becker установяването на пряка и непосредствена връзка между получените и извършените доставки трябва да е в зависимост от обективното съдържание на получените стоки или услуги [22]. Още в решението BLP Group Съдът е приел в този смисъл, че необходимата връзка между получени и извършени доставки не може да се определя въз основа на намерението на данъчнозадължено лице [23].

44. Освен това в рамките на общата система на данъка върху добавената стойност се облагат и доставки, които се извършват на цена под себестойността [24]. В този случай данъчнозадълженото лице определя цената субективно, като не са включени всички разходи за извършваната доставка. Въпреки това несъмнено и в този случай всички разходи за получените доставки, които съгласно член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС обективно погледнато представляват елементи, формиращи цената на извършените доставки, също са основание за възникване на право на приспадане на данъка. Това е така, защото съгласно постоянната практика на Съда режимът на приспадане цели да освободи предприемача *изцяло* от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на икономическата му дейност [25], тъй като в общата система на ДДС в крайна сметка данъкът следва да е в тежест само на крайния потребител, а не на данъчнозадълженото предприятие [26].

45. Следователно определящо обстоятелство за въпроса дали разходите са отразени в цената на дадена доставка по смисъла на практиката на Съда, е наличието на обективна икономическа връзка между получените и извършените доставки [27]. Причинната връзка сама по себе си не е достатъчна за тази цел [28]. Ако обаче получената доставка обективно се използва за целите на извършването на някои или на всички доставки на данъчнозадължено лице, тогава и между двата типа доставки съществува пряка и непосредствена връзка по смисъла на практиката на Съда. В такъв случай, в икономически аспект, разходите за получените доставки представляват елементи, формиращи цената на съответната извършената доставка. Следователно, както показва и самият текст на член 168 от Директивата за ДДС, определящо е обективното предназначение, за което се използва получената доставка.

22 — Решение Becker (EU:C:2013:99, т. 22 и 23, както и 33).

23 — Вж. решение BLP Group (EU:C:1995:107, т. 24).

24 — Вж. точка 38 по-горе.

25 — Вж., наред с други, решения Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, т. 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, т. 15), Halifax и др. (EU:C:2006:121, т. 78), Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 25) и Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 32).

26 — Вж., наред с други, решения Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19), Pelzl и др. (C-338/97, C-344/97 и C-390/97, EU:C:1999:285, т. 21), KÖGÁZ и др. (C-283/06 и C-312/06, EU:C:2007:598, т. 51) и Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, т. 25).

27 — Вж. решение ЕЙ И ЕС-3С Марица Изток 1 ЕООД (C-124/12, EU:C:2013:488, т. 31).

28 — Вж. решение Becker (EU:C:2013:99, т. 31).

46. В настоящия случай запитващата юрисдикция установява, че изграждането на развлекателната пътека има за цел да привлече посетители, за да бъдат извършвани възмездни доставки за тях. Така разходите за изграждане на развлекателната пътека от икономическа гледна точка представляват елементи, формиращи цената на тези доставки.

47. Следователно по принцип съществува пряка и непосредствена връзка по смисъла на практиката на Съда между придобиването и/или производството на дълготрайните активи в развлекателната пътека и стоките и услугите, доставяни на посетителите срещу заплащане.

б) Първично използване на необлагаеми доставки

48. Обстоятелството, че развлекателната пътека се предоставя безплатно на разположение на посетителите, не е пречка за възникване на правото на приспадане.

49. Действително това предназначение е първичното използване на дълготрайните активи в развлекателната пътека. При все това обаче само в два случая първичното използване може да прекъсне пряката и непосредствена връзка с вторичното използване за облагаеми доставки [29].

50. От една страна, това е случаят, когато получените доставки се използват първично за извършване на възмездни доставки, които обаче са освободени от ДДС. В този случай разходите за получените доставки представляват елементи, формиращи цената на извършваните освободени от облагане доставки и по този начин са отразени в цената им. Член 168 и сл. от Директивата за ДДС обаче по принцип не предвиждат право на приспадане на данъка за такива доставки. При такава хипотеза съгласно практиката на Съда е без значение, че получените доставки служат за друга, „крайна“ цел, която включва и използване за облагаеми доставки [30].

51. В настоящия случай първичното използване обаче няма за цел извършване на необлагаеми възмездни доставки, а е с цел безплатна употреба.

52. От друга страна, пряката и непосредствена връзка на получените доставки с извършването на доставки срещу заплащане за посетителите би била прекъсната и ако първичното предназначение на развлекателната пътека за безвъзмездно ползване от посетителите представляваше неикономическа дейност на Sveda. Това е така, тъй като съгласно практиката на Съда начисленият на данъчнозадължено лице ДДС по направените разходи за получени доставки не може да породи право на приспадане, доколкото е свързан с дейности от неикономически характер [31].

53. Съгласно констатациите на запитващата юрисдикция обаче случаят не е такъв [32]. Фактът, че доставка се предоставя безплатно на разположение, сам по себе си още не означава — обратно на становището на Комисията — че е налице неикономическа дейност на данъчнозадълженото лице. В това отношение в съдебното заседание Обединеното кралство основателно привежда примера с търговски център, който предоставя безплатно паркоместа на разположение на клиентите си.

29 — Вж. относно възможността за прекъсване на тази връзка решение ТЕЦ Хасково АД (C-234/11, EU:C:2012:644, т. 34).

30 — Вж. решения BLP Group (EU:C:1995:107, т. 19), SKF (EU:C:2009:665, т. 62 и 71) и X (EU:C:2013:346, т. 56).

31 — Решения Securenta (EU:C:2008:166, т. 30) и Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (EU:C:2009:88, т. 37).

32 — Вж. точки 23—25 по-горе.

в) Нарушение на договора с Националната разплащателната агенция

54. За правото на приспадане е ирелевантно и обстоятелството, че отразяването на разходите за изграждане на развлекателната пътека в цената на планираните доставки срещу заплащане за посетителите би могло да съставлява нарушение на договора с Националната разплащателната агенция. Запитващата юрисдикция е преценила подобна възможност.

55. Не може обаче да се установи какво отражение би имало такова нарушение върху преценката на настоящия случай от данъчно-правна гледна точка във връзка с ДДС, нито пък, както вече бе посочено [33], е от значение за правото на приспадане обстоятелството дали Sveda реално е включило разходите в цените си.

г) Нарушение на Регламент (ЕО) № 1698/2005

56. За преценката на настоящия случай от данъчно-правна гледна точка във връзка с ДДС приведеният от запитващата юрисдикция Регламент (ЕО) № 1698/2005 на Съвета от 20 септември 2005 година относно подпомагане на развитието на селските райони от Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони е без значение [34].

57. Дори и ползването на развлекателната пътека от Sveda да представляваше нарушение на приведения от запитващата юрисдикция член 36, буква б), точка vii) от този регламент, съгласно който се предоставят помощи за „инвестиции в непроизводствени райони“, това няма отношение към правото на приспадане на ДДС. От постоянната практика на Съда следва, че принципът на данъчен неутралитет не допуска при облагането с ДДС да се прави разграничение между законни и незаконни сделки [35].

д) Отражение на периода на корекция

58. Възражението на Република Литва, основано на разпоредбите за корекциите на приспаданията, в настоящия случай също не препятства възникването на правото на приспадане.

59. Съгласно член 187 от Директивата за ДДС първоначалното приспадане при придобиването или производството на дълготрайни активи подлежи на корекция, ако в период от пет години възникнат промени, които са от значение за правото на приспадане.

60. Република Литва заключава от тази разпоредба, че дълготрайният актив трябва да бъде използван за осъществяването на икономическа дейност в рамките на период от пет години след придобиването или производство му. В противен случай не съществувало право на приспадане.

61. Първо, съгласно практиката на Съда периодът на корекция изобщо няма отражение върху преценката дали към момента на придобиването или производството на стока данъчнозадълженото лице действа за целите на своята икономическа дейност [36]. Второ, в настоящия случай няма данни, от които да е видно, че през периода на корекция дълготрайните активи се използват за цели, които изключват правото на приспадане. Дори и на посетителите

33 — Вж. точки 42—45 по-горе.

34 — ОВ L 277, стр. 1; Специално издание на български език, 2005 г., глава 3, том 66, стр. 101.

35 — Вж. само решения Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, т. 28), CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, т. 33) и GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, т. 32).

36 — Вж. решение Lennartz (EU:C:1991:315, т. 20).

на развлекателната пътека първоначално да не се предлагат стоки и услуги срещу заплащане, това с нищо не променя използването на дълготрайните активи за икономическата дейност на Sveda, ако въз основа на обективни обстоятелства може да се установи, че се запазва намерението за такова предлагане.

e) Размер на приспадания данък

62. Накрая следва още да се провери дали обстоятелството, че Националната разплащателната агенция възстановява на Sveda до 90 % от разходите за придобиване и/или производство на спорните дълготрайни активи, има влияние върху размера на приспадания данък.

63. Обединеното кралство поддържа, че това обстоятелство е от съществено значение за преценката доколко разходите за получените доставки се отразяват в цената на извършваните доставки.

64. Аз обаче се присъединявам към виждането на Република Литва и на Комисията, като считам, че частичното възстановяване на разходите от страна на Националната разплащателната агенция не влияе на размера на приспадания данък. Това е така, защото съгласно член 168 от Директивата за ДДС единственото определящо обстоятелство е дали получените доставки се използват за извършване на облагаеми доставки. За разлика от това начинът на финансиране на получените доставки не играе роля.

65. От своя страна Съдът също вече е постановил, че разпоредба на държава членка, която ограничава правото на приспадане в случаите, в които придобиването на стока се финансира с държавна субсидия, е несъвместима с правото на Съюза в областта на данъка върху добавената стойност [37].

66. Следователно в случаите като този по главното производство данъчнозадълженото лице има право на приспадане в пълен размер за доставките, които е получило във връзка с придобиването или производството на спорните дълготрайни активи.

VI – **Заключение**

67. След всичко изложено предлагам на преюдициалния въпрос да се отговори по следния начин:

Член 168 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения ДДС по получени доставки във връзка с производството или придобиването на дълготрайни активи, които са пряко предназначени да бъдат безплатно използвани от гражданите, но се използват като средство за привличане на посетители към мястото, на което данъчнозадълженото лице планира да доставя стоки и/или услуги в рамките на икономическата си дейност.

37 — Вж. решение Комисия/Франция (C-243/03, EU:C:2005:589, т. 33).