Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

1 октомври 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 17, параграф 2, буква а) — Право на приспадане на платения данък по получени доставки — Услуги, които са от полза и за трети лица — Наличие на пряка и непосредствена връзка с икономическата дейност на данъчнозадълженото лице — Наличие на пряка и непосредствена връзка с една или повече извършени доставки“

По дело C-405/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hof van Cassatie (Касационен съд, Белгия) с акт от 26 април 2019 г., постъпил в Съда на 24 май 2019 г., в рамките на производство по дело

Vos Aannemingen BVBA

срещу

Belgische Staat,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: L. S. Rossi, председател на състава, J. Malenovský (докладчик) и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Vos Aannemingen BVBA, от H. Geinger и F. Vanbiervliet, advocaten,

– за белгийското правителство, от J.-C. Halleux и C. Pochet, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: нидерландски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17 от 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), изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г. (ОВ L 102, 1995 г., стр. 18) (наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Vos Aannemingen BVBA и Belgische Staat (белгийската държава) по въпроса подлежи ли на приспадане данъкът върху добавената стойност (ДДС), начислен върху получените доставки на брокерски услуги за недвижими имоти и на рекламни и административни услуги.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива, в редакцията му съгласно член 28е от нея, предвижда:

„2. Доколкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспада от размера на данъчното си задължение:

а) дължимия или платен [ДДС] на територията на страната за стоките и услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице;

[…]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за доставки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които [ДДС] подлежи на приспадане, така и за доставки, за които [ДДС] не подлежи на приспадане, приспада се само частта от [ДДС], която се отнася до първата категория доставки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички доставки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

[…]“ [неофициален превод].

Белгийското право

4 Член 45, параграф 1 от Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Кодекс за данъка върху добавената стойност) в приложимата му в главното производство редакция гласи:

„Данъчнозадълженото лице може да приспадне от сумата на данъчното си задължение начисления му данък за стоките и услугите, които са му били доставени, за стоките, които е внесло в страната, и за стоките, които е закупило при условията на вътреобщностно придобиване, доколкото ги използва за извършването на:

1° облагаеми доставки;

[…]“.

5 Член 1, параграф 2 от Koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Кралски указ № 3 за реда и условията за приспадане при прилагането на данъка върху добавената стойност) от 10 декември 1969 г. (*Belgisch Staatsblad*, 12 декември 1969 г., стр. 12006) в приложимата му в главното производство редакция гласи:

„Не подлежи на приспадане данъкът, начислен за стоките и услугите, предназначени от данъчнозадълженото лице за лична употреба или за цели, различни от тези на икономическата му дейност.

Когато стока или услуга е частично предназначена за такива цели, приспадането за тази част е изключено. Съответната част се определя от данъчнозадълженото лице и подлежи на контрол от администрацията“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

6 Икономическата дейност на Vos Aannemingen се състои в строителство и продажба на многофамилни жилищни сгради. Тъй като сградите се строят върху земя, която е собственост на трети лица, апартаментите се продават от Vos Aannemingen, а припадащите им се идеални части от земята се продават от самите собственици на тази земя.

7 Vos Aannemingen прави рекламни и административни разходи и плаща комисиони на брокери на недвижими имоти, като след това изцяло си приспада съответния ДДС.

8 След данъчна проверка компетентната белгийска администрация констатира, че за периода от 1 януари 1999 г. до 30 септември 2001 г. Vos Aannemingen може да си приспадне платения ДДС само в частта, в която се отнася до продажбата на построените от него сгради. Съответно администрацията определя частта от данъка, за която това дружество има право на приспадане, като умножава сумата на платения по получени доставки данък по дроб с числител цената на сградата и знаменател сбора от цената на сградата и цената на земята.

9 Съответно на Vos Aannemingen е издаден акт, с който му е определено допълнително задължение за ДДС в размер на 92 313,99 EUR заедно с лихви и му е наложена имуществена санкция.

10 Vos Aannemingen заплаща така определените от данъчната администрация суми, без обаче да се отказва от правото си да оспорва акта; впоследствие то подава жалба срещу данъчния акт, като иска да му се възстановят платените суми.

11 С решение от 21 март 2016 г. Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Първоинстанционен съд Източна Фландрия, Белгия) уважава жалбата на Vos Aannemingen.

12 Посоченият съд приема, че продажбата на сградата и на земята представлява единна доставка, поради което следва да се приеме, че заплащаните от Vos Aannemingen рекламни и административни разходи и брокерски комисиони изцяло спадат към общите разходи за единствената му икономическа дейност, а именно строителството и продажбата на апартаменти. Първоинстанционният съд също така приема, че собствениците на земята може също да извличат полза от рекламните услуги и от услугите на получаващите комисионите брокери на недвижими имоти, но това обстоятелство трябва да се смята за акцесорно по отношение на нуждите на Vos Aannemingen.

13 Данъчната администрация подава въззивна жалба против това решение пред Hof van beroep te Gent (Апелативен съд Гент, Белгия), който с решение от 28 ноември 2017 г. приема жалбата за основателна.

14 Апелативният съд най-напред отбелязва, че безспорно начисленият ДДС, за който данъчната администрация частично отказва да признае право на приспадане, е свързан както с продажбата на притежаваните от трети лица поземлени имоти, така и с продажбата на построените от Vos Aannemingen сгради.

15 По-нататък той приема, че между продажбата на сградите и продажбата на земята наистина има известна връзка, но тя не е пряка и непосредствена по смисъла на решение от 8 февруари 2007 г., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 В това отношение посоченият съд приема, че в разглеждания в главното производство случай е имало правна възможност земята да се продаде отделно от сградите и че Vos Aannemingen е можело да префактурира на собствениците на земята част от рекламните и административните си разходи и от брокерските комисиони.

17 Освен това според апелативния съд не може да се поддържа, че собствениците на земята в случая в главното производство само извличат „полза“ — по смисъла на решение от 18 юли 2013 г., Ей И Ес — 3С Марица Изток 1 (C-124/12, EU:C:2013:488) — от платените от Vos Aannemingen разходи и комисиони. Посоченият съд подчертава, че в частта, в която са направени във връзка с продажбата на земята, тези разходи и комисиони е трябвало по принцип да бъдат понесени от собствениците на тази земя.

18 Накрая, този съд приема, че въпросните разходи и комисиони не спадат и към категорията на общите разходи на Vos Aannemingen.

19 Vos Aannemingen подава касационна жалба против това решение пред Hof van Cassatie (Касационен съд, Белгия). Дружеството в частност поддържа, че когато разходите за дадена доставка обективно са направени за целите на конкретни облагаеми дейности на данъчнозадълженото лице или за целите на цялостната му облагаема дейност, това лице може изцяло да си приспадне данъка по получената доставка дори ако тя ползва и трето лице и по принцип то би трябвало да поеме част от разходите, стига личната полза за третото лице да е акцесорна по отношение на нуждите на предприятието на данъчнозадълженото лице.

20 Като приема, че практиката на Съда не позволява да се определи със сигурност дали платеният по получени доставки ДДС може изцяло да се приспадне в случай като обсъждания в главното производство, Hof van Cassatie (Касационен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 17 от [Шеста директива] да се тълкува в смисъл, че когато определени разходи ползват и трето лице — както когато при продажбата на жилища строителният инвеститор заплаща рекламни и административни разходи и брокерски комисиони, които ползват и собствениците на земята — това обстоятелство не е пречка за възможността напълно да се приспадне данъкът върху добавената стойност, с който са обложени тези разходи, стига да е установено, че между разходите и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице има пряка и непосредствена връзка и че ползата за третите лица е акцесорна по отношение на нуждите на предприятието на данъчнозадълженото лице?

2) Важи ли това правило и когато става дума не за общи разходи, а за разходи, които следва да се отнесат към съвсем конкретни облагаеми или необлагаеми с ДДС извършвани доставки, както в случая — към продажбата на жилищата, от една страна, и към продажбата на земята, от друга?

3) Обстоятелството, че данъчнозадълженото лице е имало възможността или правото да фактурира отчасти тези разходи на ползващото ги трето лице, но не го е направило, има ли значение за преценката дали свързаният с тези разходи ДДС подлежи на приспадане?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

21 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че когато разходите, направени от данъчнозадължено лице — строителен инвеститор, за рекламни и административни услуги и за брокерски комисиони при продажбата на апартаменти, ползват и трето лице, това обстоятелство е пречка данъчнозадълженото лице да може изцяло да приспадне платения ДДС във връзка с тези разходи, при положение че съществува пряка и непосредствена връзка между посочените разходи и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, от една страна, а от друга, ползата за третото лице е акцесорна по отношение на нуждите на предприятието на данъчнозадълженото лице.

22 Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива позволява на данъчнозадължените лица да приспадат от данъчното си задължение сумата на дължимия или платен ДДС на територията на страната за стоките и услугите, които са им доставени или предстои да им бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице, доколкото тези стоки и услуги се използват за целите на облагаемите им доставки.

23 Съгласно постоянната съдебна практика предвиденото в тази разпоредба право на приспадане е основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС, така че е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава (вж. в този смисъл решения от 14 юни 2017 г., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, т. 33 и от 18 октомври 2018 г., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, т. 39).

24 Всъщност установеният в Шеста директива режим на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира пълна неутралност от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 3 юли 2019 г., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, т. 22 и цитираната съдебна практика).

25 За да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС по получените доставки 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. Всъщност правото на приспадане на данъка, начислен за получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на извършваните облагаеми доставки, пораждащи право на приспадане (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 28 и от 24 януари 2019 г., Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, т. 30 и цитираната съдебна практика).

26 Приема се обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните

услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29 и цитираната съдебна практика).

27 В настоящия случай запитващата юрисдикция, която вече е приела, че има пряка и непосредствена връзка между обсъжданите в главното производство разходи и цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице, иска да установи дали обстоятелството, че тези разходи ползват и трето лице, е пречка данъчнозадълженото лице да може изцяло да приспадне платения ДДС във връзка с тези разходи.

28 В това отношение, щом е установено наличието на пряка и непосредствена връзка между доставените на данъчнозадълженото лице услуги и неговата икономическа дейност, обстоятелството, че тези услуги ползват и трето лице, не може да е основание да се откаже на данъчнозадълженото лице правото да си приспадне съответния данък за тези услуги (вж. в този смисъл решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 35), но при условие че ползата, която третото лице извлича от тази доставка на услуги, е акцесорна по отношение на нуждите на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решение от 18 юли 2013 г., Ей И Ес — 3C Марица Изток 1, C-124/12, EU:C:2013:488, т. 33 и цитираната съдебна практика).

29 Всъщност би било в разрез с принципа на неутралност на ДДС, споменат в точка 24 от настоящото решение, да се изисква от данъчнозадълженото лице да понася данъка във връзка с разходи, които е направило за целите на облагаемите си доставки, само защото трето лице извлича акцесорна полза от тях (вж. в този смисъл решение от 18 юли 2013 г., Ей И Ес — 3C Марица Изток 1, C-124/12, EU:C:2013:488, т. 36).

30 Освен това е важно да се поясни, че за да може да се окачествати като акцесорна, ползата за третото лице трябва да произтича от доставка на услуги, извършена в собствен интерес на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решение от 18 юли 2013 г., Ей И Ес — 3C Марица Изток 1, C-124/12, EU:C:2013:488, т. 33 и цитираната съдебна практика).

31 Ако, както в настоящия случай, разходите за рекламни и административни услуги и брокерски комисиони се явяват направени в интерес на данъчнозадълженото лице, ползата, която третите лица също извличат от тези разходи, може да се окачествати като акцесорна в светлината на съдебната практика, изложена в предходната точка от настоящото решение.

32 Оттук следва, че когато при продажбата на земя, на която е собственик, определено трето лице също извлича полза от доставените на данъчнозадълженото лице услуги, както е в случая в главното производство, това обстоятелство не може да води до ограничаване на обхвата на правото на приспадане на ДДС, с което разполага това данъчнозадължено лице.

33 По изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че когато разходите, направени от данъчнозадължено лице — строителен инвеститор, за рекламни и административни услуги и за брокерски комисиони при продажбата на апартаменти, ползват и трето лице, това обстоятелство не е пречка данъчнозадълженото лице да може изцяло да приспадне платения ДДС във връзка с тези разходи, при положение че съществува пряка и непосредствена връзка между посочените разходи и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, от една страна, а от друга, ползата за третото лице е акцесорна по отношение на нуждите на предприятието на данъчнозадълженото лице.

По втория въпрос

34 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че когато направените от данъчнозадълженото лице разходи ползват и трето лице, това обстоятелство е пречка данъчнозадълженото лице да може изцяло да приспадне платения ДДС във връзка с тези разходи, в случай че същите не спадат към общите разходи на данъчнозадълженото лице, а са разходи, които могат да се отнесат към конкретни извършвани доставки.

35 В самото начало следва да се припомни, че на данъчнозадълженото лице се признава право на приспадане не само когато разходите за съответните услуги са част от общите разходи, свързани с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице, но и преди всичко когато е налице пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане (вж. в този смисъл решения от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 60 и от 30 май 2013 г., X, C-651/11, EU:C:2013:346, т. 55).

36 В текста на втория въпрос запитващата юрисдикция изрично посочва за релевантна хипотезата, при която разходите за получените услуги не са част от общите разходи, а могат да се отнесат към конкретни извършвани доставки, някои от които са извършвани от данъчнозадълженото лице, а други — от трето лице.

37 В това отношение, както беше припомнено в точка 22 от настоящото решение, от член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива следва, че данъчнозадължените лица имат право да приспадат от данъчното си задължение сумата на дължимия или платен ДДС на територията на страната за услугите, които са им доставени от друго данъчнозадължено лице, но само доколкото използват тези услуги за целите на собствените си облагаеми доставки.

38 Ето защо не може такова право да е налице за частта от разходите, която е свързана не с осъществяваните от данъчнозадълженото лице доставки, а с доставките на трето лице като продажбата на земята в случая в главното производство.

39 В настоящия случай, ако се установи, че част от услугите, за които са направени обсъжданите в главното производство разходи, е използвана не за целите на доставките на данъчнозадълженото лице, изразяващи се в строителството и продажбата на сгради, а за целите на доставките на трети лица, състоящи се в продажбата на земя, то пряката и непосредствена връзка между тези услуги и облагаемите доставки на това дружество ще е частично прекъсната, така че то няма да има право да приспадне начисления му ДДС върху тази част от разходите (вж. по аналогия решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 39).

40 За да определи обхвата на правото на приспадане на данъчнозадълженото лице, запитващата юрисдикция следва да определи в каква степен съответните услуги действително са доставени с цел да се позволи на данъчнозадълженото лице да осъществи своите облагаеми доставки (вж. в този смисъл решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 34). Всъщност само в тази степен платеният ДДС по получените доставки ще може да се смята за начислен за услуги, които са доставени на данъчнозадълженото лице, както изисква член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива.

41 За тази цел следва да се отчита обективното съдържание на получените от данъчнозадълженото лице услуги и да се вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните доставки (вж. в този смисъл решения от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 31 и от 17 октомври 2018 г., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, т. 28).

42 При обстоятелства като тези по спора в главното производство релевантни са в частност договорите за доставка на услугите, както и действителното икономическо и търговско положение, чието отчитане е основен критерий при прилагането на общата система на ДДС съгласно постоянната съдебна практика (вж. в този смисъл решение от 18 юни 2020 г., KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, т. 61).

43 По изложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че когато направените от данъчнозадълженото лице разходи ползват и трето лице, това обстоятелство не е пречка данъчнозадълженото лице да може изцяло да приспадне платения ДДС във връзка с тези разходи, в случай че същите не спадат към общите разходи на данъчнозадълженото лице, а са разходи, които могат да се отнесат към конкретни извършвани доставки, стига последно посочените разходи да имат пряка и непосредствена връзка с облагаемите доставки на данъчнозадълженото лице, което запитващата юрисдикция следва да прецени с оглед на всички обстоятелства, при които са осъществени тези доставки.

По третия въпрос

44 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че когато данъчнозадълженото лице има възможност да прехвърли част от направените разходи на ползващото ги трето лице, това обстоятелство се отразява на правото на данъчнозадълженото лице да приспадне данъка във връзка с тези разходи.

45 Както следва от отговора на втория въпрос, по-конкретно от точка 43 от настоящото решение, ако част от разходите на данъчнозадълженото лице са направени не за целите на собствените му облагаеми доставки, а за целите на доставка, извършена от трето лице, това обстоятелство би могло частично да прекъсне пряката и непосредствена връзка, която трябва да съществува между доставката на получените услуги и извършваната доставка, и така да създаде пречка за данъчнозадълженото лице да приспадне изцяло съответния ДДС във връзка с тези разходи.

46 Обстоятелството, че данъчнозадълженото лице има възможността да прехвърли на третото лице част от направените разходи за тези услуги, безспорно е индиция в полза на извода, че тази част от разходите е свързана не с извършваната от данъчнозадълженото лице доставка, а с тази на третото лице.

47 Този фактор обаче сам по себе си не е достатъчен, за да се определи обхватът на правото на приспадане на данъка, с което разполага данъчнозадълженото лице, доколкото, както следва от съдебната практика, припомнена в точка 41 от настоящото решение, при прилагането на критерия за пряката връзка следва да се вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните доставки — преценка, която следва да направи запитващата юрисдикция.

48 Ето защо на третия въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че ако трето лице извлича полза от направени от данъчнозадълженото лице разходи, обстоятелството, че данъчнозадълженото лице има възможност да прехвърли на третото лице част от така направените разходи, представлява — наред с всички останали обстоятелства, при които са осъществени съответните доставки — един от факторите, които запитващата юрисдикция следва да вземе предвид, за да определи обхвата на правото на приспадане на данъка, с което разполага данъчнозадълженото лице.

По съдебните разноски

49 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

1) **Член 17, параграф 2, буква а) от 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, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г., трябва да се тълкува в смисъл, че когато разходите, направени от данъчнозадължено лице — строителен инвеститор, за рекламни и административни услуги и за брокерски комисиони при продажбата на апартаменти, ползват и трето лице, това обстоятелство не е пречка данъчнозадълженото лице да може изцяло да приспадне платения данък върху добавената стойност във връзка с тези разходи, при положение че съществува пряка и непосредствена връзка между посочените разходи и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, от една страна, а от друга, ползата за третото лице е акцесорна по отношение на нуждите на предприятието на данъчнозадълженото лице.**

2) **Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 95/7, трябва да се тълкува в смисъл, че когато направените от данъчнозадълженото лице разходи ползват и трето лице, това обстоятелство не е пречка данъчнозадълженото лице да може изцяло да приспадне платения данък върху добавената стойност във връзка с тези разходи, в случай че същите не спадат към общите разходи на данъчнозадълженото лице, а са разходи, които могат да се отнесат към конкретни извършвани доставки, стига последно посочените разходи да имат пряка и непосредствена връзка с облагаемите доставки на данъчнозадълженото лице, което запитващата юрисдикция следва да прецени с оглед на всички обстоятелства, при които са осъществени тези доставки.**

3) **Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 95/7, трябва да се тълкува в смисъл, че ако трето лице извлича полза от направени от данъчнозадълженото лице разходи, обстоятелството, че данъчнозадълженото лице има възможност да прехвърли на третото лице част от така направените разходи, представлява — наред с всички останали обстоятелства, при които са осъществени съответните доставки — един от факторите, които запитващата юрисдикция следва да вземе предвид, за да определи обхвата на правото на приспадане на данъка, с което разполага данъчнозадълженото лице.**

Подписи