

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ _____

гр.Варна, 29 май 2012г.

Варненският административен съд - Първо отделение, VIII – ми състав, в закрито съдебно заседание на двадесет и девети май две хиляди и дванадесета година в състав:

Административен съдия: **ИСКРЕНА**
ДИМИТРОВА

като разгледа докладваното от съдията **Искрена Димитрова** адм. дело № **1313** на Административен съд - Варна по описа за **2012 год.**, за да се произнесе, взе предвид:

Производството пред Административен съд – гр.Варна е образувано по жалба на „СЕРЕБРЯННЪЙ ВЕК” ЕООД, гр.Варна, бул. Владислав Варненчик № 112, ет.2, представлявано от Б.В.Б., против Ревизионен акт № 251103892/14.12.2011г. потвърден с Решение № 6/12.03.2012г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП.

В хода на производството, настоящият състав на Варненския административен съд преценява, че за разрешаването на спора между страните е необходимо тълкуване на разпоредби на Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, наричана по – долу „Директивата”.

Във връзка с това, Варненският административен съд, първо отделение, в настоящия съдебен състав, счита за уместно да отправи до Съда на Европейския съюз запитване относно тълкуването на приложимите към спора правни норми от посочената директива.

По тези съображения, съдът формулира съдържанието на преюдициалното запитване, както следва:

I. СТРАНИ ПО ДЕЛОТО

1. Жалбоподател – „СЕРЕБРЯННЪЙ ВЕК” ЕООД, ЕИК *****, с адрес на управление гр.Варна, бул. Вл.Варненчик 112, ет.2, ап.6, представлявано от Б.В.Б..
2. Ответник по жалбата – Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – гр.Варна при Централно управление на Национална агенция по приходите.

II. ПРЕДМЕТ НА ДЕЛОТО

3. Производството пред Административен съд – гр.Варна е първоинстанционно. Предмет на обжалване е Ревизионен акт № 251103892/14.12.2011г. потвърден с Решение № 6/12.03.2012г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП, с който за данъчен период месец юли 2010г., на основание чл.130 от ЗДДС, вр.чл.27, ал.3, т.1 от ЗДДС, на „СЕРЕБРЯННЪЙ ВЕК” ЕООД е установено задължение за ДДС в размер на 111600лв. и лихви в размер на 6341,55лв.

III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА

4. „СЕРЕБРЯННЪЙ ВЕК” ЕООД е еднолично дружество с ограничена отговорност, чиито едноличен собственик на капитала и управител е Б.В.Б., гражданин на Русия. Според Търговския регистър, част от предмета на дейност на дружеството е отдаването под наем на недвижими имоти, вътрешен и международен туризъм, хотелиерство.
5. През месец юни 2009г. Б.Б. като физическо лице (по – долу наричан *собственика*) закупува от „Златни пясъци” АД самостоятелен обект от апартаментен хотел „Златна котва”, намиращ се в гр.Варна, курортен комплекс „Златни пясъци”, представляващ апартамент с означение по проект С-22, със застроена площ 182,79кв.м. През същия период, по силата на право на строеж учредено от „Сребряннъй век” ЕООД, Б.Б. придобива собствеността и на апартамент 1 „офис клуб” № 1, със застроена площ 198,18кв.м., паркомясто №1 и складово помещение № 6, находящ се в гр.Варна, Приморски парк (местност Салтанат). Имотът е деклариран в дирекция „Местни данъци” като нежилищен имот – офис. Имотите са придобити по време на брака Б.Б. с Лариса Б.
6. На 08 април 2009г. Б.Б. като физическо лице, сключва със „Сребряннъй век” ЕООД (по – долу наричано *дружеството*) договор, по силата на който му предоставя „вещното право да ползва” собствения си недвижим имот в груб строеж, а именно апартамент № 1 „офис клуб 1”, ет.1 в гр.Варна, състоящ се от дневен тракт с кухненски бокс, две спални, две бани с тоалетни, тоалетна за гости, мокро помещение и коридор, след тяхното въвеждане в експлоатация и издаване на разрешение за ползване. На същата дата и между същите страни е сключен втори договор за апартамент С-22, находящ се в апартаментен хотел „Златна котва”, състоящ се от дневен тракт с кухненски бокс, две спални, две бани с тоалетна, коридор и две тераси.
7. Двата договора са с идентично съдържание. Според т.1.2, дружеството ще ползва имотите за преотдаване под наем на трети лица. Договорите са сключени със срок от 5 години, считано от тяхното подписване, като в едномесечен срок преди изтичане на този срок, страните могат да го удължат по взаимно съгласие. Според т.3.1.1. дружеството се задължава да извърши за своя сметка и от свое име довършителните строително – ремонтни и монтажни работи по завършването и въвеждането на имотите в експлоатация, включително изграждането, закупуването и доставката на подови настилки, мебелировка, декорация, обзавеждане на баните и тоалетните на имотите, с цел довеждането им в завършен вид и ползването им по предназначението по т.1.2. Според т.3.1.3. дружеството се задължава да поддържа имотите и след срока да ги върне на собственика, в състоянието след извършване на ремонта, като се отчете

естественото овехтяване. Според т.3.3. дружеството е длъжно от свое име и за своя сметка да сключи договори с доставчици и/или изпълнители за доставка на обзавеждане и ремонт на мебелировка, оборудване и други материали, които ще се вложат в имота по негова преценка и усмотрение. Съгласно т.3.5 от договорите, дружеството не дължи на собственика наемна цена за срока на действие на договорите.

8. По съображения, че Б. притежава недвижимите имоти в съсобственост със съпругата си, единствен собственик е на капитала на „Сребряннъй век” ЕООД, и не е договорена наемна цена, органите по приходите са приели, че е налице бартерна доставка по смисъла на чл.130 от ЗДДС. Констатирано е, че според договорите дружеството няма да получи паричната равностойност на извършените от него ремонтни дейности и обзавеждане, като в същото време няма и да плати наем на собственика. При проверка в счетоводството е установено, че дружеството не е осчетоводило задължение за наем към Б., нито платени от него суми за ремонта и обзавеждането. Разходите по ремонта и обзавеждането са отразени в счетоводството и баланса на дружеството, във връзка с придобиване на активи. На това основание е прието, че са налице две доставки – строителна услуга, по която изпълнител е дружеството и наемна услуга, по която изпълнител е физическото лице.
9. По делото са налице безспорни данни, че във връзка с довършителните СМР и обзавеждането на апартамент С-22 в хотелски комплекс „Златна котва”, дружеството е упражнило право на данъчен кредит за стоките и материалите вложени в извършване на услугите. Според жалбоподателя, с влязъл в сила Ревизионен акт № 181102669/14.09.2011г. това право на данъчен кредит му е отказано. Посоченият ревизионен акт е приобщен към доказателствата по делото. Същият обаче е издаден във връзка с ревизия по ЗДДС за друг период и касае упражнено право на данъчен кредит за доставки свързани с други недвижими имоти (апартамент А7 и апартамент А90, също намиращи се в комплекс „Златна котва”). Тоест, към настоящият момент няма данни правото на данъчен кредит упражнено във връзка със стоките и услугите вложени в довършителните СМР и обзавеждането на апартамент С22 и на „офис клуб 1”, да е отказано на дружеството.
10. С разрешение от 29.06.2010г. на началника на РДНСК – Североизточен район, е разрешено ползването на апартаментен хотел „Златна котва”. На това основание органите по приходите са приели, че именно 29.06.2010г. е датата, на която е извършена услугата по ремонт и обзавеждане. По отношение на апартамент № 1 „офис клуб” 1, не е представено удостоверение за въвеждане в експлоатация, но ревизиращите са констатирани, че с окончателен прием – предавателен протокол от 30.06.2010г., „Сребряннъй век” ЕООД е приело от изпълнителя обекта „офис клуб 1”. С протокола страните са констатирани, че цялата поръчана стока се намира на обекта, извършен е качествен монтаж, СМР са изпълнени в съответствие с изискванията на клиента. Въз основа на този протокол, органите по приходите са приели, че 30.06.2010г. е датата на завършване на услугата по ремонта и обзавеждането за този имот.
11. На 21.10.2010г. органите по приходите извършили посещения на двата имота, при които установили, че всички помещения са обзаведени според функционалното им

предназначение и в момента на проверката в тях няма настанени хора. По счетоводни данни, до момента на проверката, дружеството не е отчитало приходи от наем.

12. По отношение на апартамента намиращ се в хотелски комплекс „Златна котва” е изискана информация от Министерство на икономиката, енергетиката и туризма. Според отговора, в националния туристически регистър са налице данни, че хотел „Златна котва” се намира в гр.Варна, курортен комплекс „Златни пясъци” и е с определена категория „три звезди”, капацитет 197 стаи, собственик е „Златни пясъци” АД, а лицето извършващо дейност в комплекса е „Голдън Холидейз” ЕООД. В регистъра няма данни за категоризация на апартаментите собственост на Б.Л. Б., не е издавано временно удостоверение, не е откривана процедура по категоризация.
13. Предвид установеното от фактическа страна, по съображения, че е налице бартер и предвид датите, на които е установено извършването на услугите, органите по приходите са приели, че дружеството е следвало да издаде фактура за извършените от него ремонтни дейности и обзавеждания, в 5 – дневен срок от извършване на услугите, тоест най – късно до 05.07.2010г.
14. По съображения, че е налице бартер и тъй като сделките са между свързани лица, е прието, че данъчната основа на услугите и стоките доставени от дружеството, следва да е пазарната им цена. За определянето ѝ е възложено извършването на експертиза, която е определила обща пазарна стойност за двата обекта, в размер на 558000лв. Върху тази цена, за данъчен период м.07.2010г. е начислен ДДС в размер на 111600,00лв.
15. Дружеството е обжалвало ревизионния акт пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП, който с Решение № 6/12.03.2012г. го е потвърдил по съображенията изложени от ревизиращите.
16. Настоящата ревизия е повторна, след като с Решение №282/10.06.2011г. директорът на дирекция „ОУИ” – Варна е отменил предходния ревизионен акт и е върнал преписката за извършване на нова ревизия. С първоначалния ревизионен акт, органите по приходите са приели, че „Сребряннъй век” ЕООД е извършило безвъзмездна доставка на услуга спрямо физическото лице собственик на имотите, като за данъчна основа е приета стойността на вложените в услугите разходи. При административното обжалване, директорът на Дирекция „ОУИ” – Варна е приел този извод за неправилен. Приел е, че е налице бартер, тъй като независимо, че с договорите не е договорено възнаграждение, срещу услугата по ремонт и обзавеждане, дружеството фактически получава апартаменти под наем. При така даденото тълкуване на доставките и с указания за изследване на пазарната цена на основание чл.26, ал.7 от ЗДДС, решаващия орган е върнал преписката за извършване на нова ревизия. Именно при изпълнение на горните указания е издаден процесния ревизионен акт.

IV. ПРИЛОЖИМИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ

A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО

17. Приложимият материален закон за разрешаването на спора е Законът за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в сила от 1 януари 2007 година, в редакцията действаща към месец юли 2010г. и по – специално следните негови разпоредби:

18. Съгласно чл.2, с данък върху добавената стойност се облагат:

1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга;
2. всяко възмездно вътреобщностно придобиване с място на изпълнение на територията на страната, извършено от регистрирано по този закон лице или от лице, за което е възникнало задължение за регистрация;
3. всяко възмездно вътреобщностно придобиване на нови превозни средства с място на изпълнение на територията на страната;
4. всяко възмездно вътреобщностно придобиване с място на изпълнение на територията на страната на акцизни стоки, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което не е регистрирано по този закон;
5. вносът на стоки.

19. Съгласно разпоредбата на чл.9:

(1) Доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

(2) За доставка на услуга се смята и:

-

4. извършването на услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрене на нает или предоставен за ползване актив.

(3) За възмездна доставка на услуга се смята и:

1. предоставянето на услуга за личните нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица, при извършването на която се използва стока, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит;

2. безвъзмездното предоставяне на услуга за лични нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица.

(4) Алинея 3 не се прилага при:

-

2. безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив в случаите, когато активът е бил нает или предоставен за ползване на държателя/ползвателя и фактически е ползван непрекъснато за срок не по-кратък от три години;

3. безвъзмездното извършване на услуга от концесионер за подобрене на предоставен за ползване актив, когато това е условие и/или задължение по договора за концесия;

-

20. Правилата за определяне на датата на възникване на данъчното събитие са регламентирани с чл.25, който гласи следното:

(1) Данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16.

(2) Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена.

(3) Освен в случаите по ал. 2, данъчното събитие възниква на:

-

б. датата на фактическото връщане на актива с ремонта и/или подобрието при прекратяване на договора или преустановяване ползването на актива - в случаите на извършване на безвъзмездна услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрието върху нает или предоставен за ползване актив, когато не са налице условията по чл. 9, ал. 4, т. 2 и 3.

(4) (Изм. - ДВ, бр. 108 от 2006г.) При доставка с периодично, поетапно или непрекъснато изпълнение, с изключение на доставките по чл. 6, ал. 2, всеки период или етап, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо.

-

(6) (Предишна ал. 5 - ДВ, бр. 95 от 2009г. , в сила от 1.01.2010 г.) На датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4:

1. данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, или

-

21. Съгласно разпоредбата на чл.26:

(1) Данъчна основа по смисъла на този закон е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът в зависимост от това, дали доставката е облагаема, или освободена.

(2) Данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на лихви и неустойки, които имат обезщетителен характер.

-

(7) (Изм. - ДВ, бр. 95 от 2009 г. , в сила от 1.01.2010 г.) Когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги (плащането се извършва изцяло или частично в стоки или услуги), данъчната основа на всяка от доставките е пазарната цена на получаваната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем.

22. Особените случаи при определяне на данъчната основа са уредени в чл.27, който гласи:

(1) Данъчната основа на доставката не може да е по-ниска от данъчната основа при придобиването на стоката или от себестойността ѝ, а в случаите, когато стоката е внесена - от данъчната основа при вноса, при доставка на:

1. стоки по чл. 6, ал. 3 и чл. 7, ал. 4;

2. земя, която е урегулиран поземлен имот по смисъла на Закона за устройство на територията, с изключение на прилежащ терен към сгради, които не са нови;

3. нови сгради или на части от тях и прилежащия им терен.

(2) Данъчната основа на доставка на услуги по чл. 9, ал. 3 е сумата на направените преки разходи, свързани с извършването ѝ.

(3) Данъчната основа е пазарната цена при следните доставки:

1. доставка между свързани лица;

-

3. безвъзмездна доставка по чл. 9, ал. 2, т. 4.

23. Доставките свързани със земя и сгради, са регламентирани с разпоредбата на чл.45 от ЗДДС, която гласи следното:

-

(4) Освободена доставка е и отдаването под наем на сграда или на част от нея за жилище на физическо лице, което не е търговец.

-

(6) Алинея 4 не се прилага при настаняване в хотели, мотели, вилни и туристически селища, самостоятелни стаи, вили, къщи, бунгала, къмпинги, хижи, туристически спални, странноприемници, ханове, пансиони, караванни паркове, ваканционни лагери, почивни станции, балнеоложки центрове и санаториални комплекси.

24. Правилата за упражняване на право на данъчен кредит по отношение на стоки и услуги предназначени за безвъзмездни доставки са регламентирани с разпоредбата на чл.70, ал.1, т.2 и ал.3, т.3 и 4, които гласят следното:

(1) Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл.69 или 74, когато:

-

2. стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето;

-

(3) Алинея 1, т.2 не се прилага за:

-

3. стоките или услугите, използвани при безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив, когато

активът е бил нает или предоставен за ползване на държателя/ползвателя непрекъснато за срок не по – кратък от три години;

4. стоките или услугите, използвани при безвъзмездното извършване на услуга от концесионер за подобрене на предоставен за ползване актив, когато това е условие и/или задължение по договора за концесия.

- 25.** Правилата за облагане при бартер се съдържат в чл.130, който гласи следното:
- (1) Когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава.
- (2) (Изм. - ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 1.01.2009г.) Данъчното събитие за доставките по ал. 1 възниква по общите правила на закона.
- (3) (Нова - ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 1.01.2009г.) Доставката по ал. 1 с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане (цялостно или частично) по втората доставка.
- 26.** Съгласно §1, точка 31 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС „ремонт” е дейността по извършването на последващи разходи, свързани с отделен актив, които не водят до икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на този актив.
- 27.** Съгласно §1, точка 32 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС, „подобрене” е дейността по извършването на последващи разходи, свързани с отделен актив, които водят до икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на този актив.
- 28.** Съгласно §1, точка 8 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС, „безвъзмездна” е доставката, при която няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото.
- 29.** Относими към казуса са и някои разпоредби на Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) и на Закона за корпоративното и подоходно облагане (ЗКПО).
- 30.** Съгласно разпоредбата на чл.228 от ЗЗД, с договора за наем наемодателят се задължава да предостави на наемателя една вещь за временно ползване, а наемателят – да му плати определена цена.
- 31.** Съгласно чл.229 от ЗЗД, договорът за наем не може да бъде сключен за повече от десет години, освен ако е търговска сделка.
- 32.** Съгласно чл.236 от ЗЗД, ако след изтичане на наемния срок използването на вещта продължи със знанието и без противопоставяне на наемодателя, договорът се счита продължен за неопределен срок.
- 33.** Съгласно чл.243 от ЗЗД, с договора за заем за послужване заемодателят предоставя безвъзмездно на заемателя една определена вещь за временно ползване, а заемателят се задължава да я върне.
- 34.** Съгласно чл.15 от ЗКПО:

(1) Данъчни дълготрайни нематериални активи са:

1. придобити нефинансови ресурси, които:

а) нямат физическа субстанция;

б) се ползват през период, по-дълъг от 12 месеца;

в) имат ограничен полезен живот;

г) са със стойност, равна или превишаваща по-ниската стойност от:

аа) стойностния праг на същественост за дълготрайния нематериален актив, определен в счетоводната политика на данъчно задълженото лице;

бб) (изм. - ДВ, бр. 110 от 2007 г., в сила от 01.01.2008 г.) седемстотин лева;

2. (отм. - ДВ, бр. 110 от 2007 г., в сила от 01.01.2008 г.)

3. начислените суми в резултат на стопански операции, водещи до увеличаване на икономическата изгода от наети или предоставени за ползване дълготрайни активи; тези суми не формират данъчен дълготраен материален актив.

(2) Счетоводните разходи, отчетени във връзка с придобиването на данъчен дълготраен нематериален актив преди възникването му, не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им и участват при определянето на данъчната амортизируема стойност на актива. Когато в следваща година настъпят обстоятелства, определящи, че данъчно задълженото лице няма да придобие данъчния дълготраен нематериален актив, непризнатите разходи по изречение първо се признават за данъчни цели в годината на настъпване на обстоятелствата, ако са спазени изискванията на този закон.

Б. ПРИЛОЖИМИ РАЗПОРЕДБИ ОТ ДИРЕКТИВА 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА ОТ 28 НОЕМВРИ 2006 ГОДИНА ОТНОСНО ОБЩАТА СИСТЕМА НА ДАНЪКА ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ

35. Според съображение 24 от Директивата, понятията за данъчно събитие и за изискуемостта на данъчно задължение по ДДС трябва да бъдат хармонизирани, ако въвеждането на общата система на ДДС и всякакви последващи изменения на същата трябва да влязат в сила едновременно във всички държави-членки.

36. Според съображение 25 от Директивата, данъчната основа следва да бъде хармонизирана, така че прилагането на ДДС за облагаеми сделки да води до съпоставими резултати във всичките държави-членки.

37. Според член 2:

1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава-членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

38. Според член 24:

„Доставка на услуги” означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.

39. Според член 26:

1. 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;

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето.

40. Съгласно член 62, за целите на Директивата:

1. „данъчно събитие” означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;

2. ДДС става „изискуем”, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен.

41. Съгласно чл.63, данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

42. Съгласно чл.73, по отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

43. Член 74

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 правоприменици, 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.

44. Член 75

По отношение на доставката на услуги, посочена в член 26, когато стоките, представляващи част от активите на стопанска дейност, се използват за лични цели или услугите се извършват безвъзмездно, данъчната основа е пълната себестойност за данъчнозадълженото лице на предоставянето на услугите.

V. ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

45. Във връзка с разрешаване на настоящият казус, настоящият състав извърши проучване на практиката на СЕС (СЕО), при което откри следните решения относими към някои от въпросите постановени за разрешаване в настоящия казус: Решение от 18 юли 2007г. по дело C-277/05 Société thermale d'Eugénie-les-Bains

срещу Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, сборник на съдебната практика 2007 страница I-06415, точка 19; Решение от 16 декември 2010г. по дело C-270/09, все още непубликувано в сборника, точка 16; Решение от 3 септември 2009г. по дело C-37/08, RCI Europe срещу Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, сборник на съдебната практика 2009 страница I-07533, точка 24; Решение от 11 декември 2008г. по дело C-371/07, точки 47 и 48; Решение от 16 декември 2010г. по дело C-270/09, точка 46; Решение от 21 февруари 2006г. по дело C-255/02, точка 73.

VI. ДОВОДИ И ПРАВНИ ИЗВОДИ НА СТРАНИТЕ:

46. Жалбоподателят оспорва констатациите в ревизионния акт, като твърди, че не е налице бартер, тъй като страните не са поемали задължения за насрещни престации. Твърди, че е налице безвъзмездна доставка на услуга по смисъла на чл.9, ал.2, т.4 от ЗДДС, за която според чл.25, ал.3, т.6 от ЗДДС, данъчното събитие настъпва на датата на фактическото връщане на актива с подобренията при прекратяване на договора или преустановяване на ползването. Алтернативно, в случай, че съдът приеме, че е налице бартер твърди, че неправилно са определени датата на настъпване на данъчното събитие и данъчната основа. Счита, че след като услугите са приети за извършени през месец юни 2010г., неправилно ДДС е начислен в месец юли 2010г. Счита, че неправилно са приложени разпоредбите на чл.27, ал.3, т.1 от ЗДДС и чл. чл.26, ал.7 от ЗДДС, в редакцията към 2010г., като данъчната основа би следвало да бъде стойността на получената, а не стойността на извършената услуга.
47. Във връзка с намерението на съда за отправяне на преюдициално запитване, жалбоподателят застъпва становище, че националната правна уредба противоречи на чл.2, пар.1, буква „в“ и чл.26 от Директивата, тъй като облагаеми са само възмездните доставки. Счита, че разпоредбата на чл.26 от Директивата би следвало да се тълкува изчерпателно, а в случая е налице национална правна уредба, която изисква начисляване на ДДС независимо от безвъзмездния характер на услуга, извършена за целите на независимата икономическа дейност. В случай, че сделки като тези в главното производство се приемат за облагаеми, жалбоподателят счита, че е логично данъчното събитие да настъпи на датата на фактическото връщане на актива при прекратяване на договора или преустановяване на ползването, тъй като на тази дата доставчикът на услугата преустановява наличието на ползите от този актив за своята независима икономическа дейност. Относно правилото за определяне на данъчната основа, счита, че трябва да се приложи правилото на чл.73 от Директивата.
48. Ответната страна оспорва жалбата. Не излага конкретни съображения по същество на спора. Не изразява становище и във връзка с намерението на съда да отправи преюдициално запитване.

VII. МОТИВИ ЗА ОТПРАВЯНЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ

49. Между страните не е налице спор за факти. Спорът е правен и за да го разреши, настоящият съдебен състав трябва да отговори на следните въпроси: Налице ли е бартер по смисъла на чл.130, ал.1 от ЗДДС? Ако е налице бартер, по кое правило следва да се определи данъчната основа за двете доставки? Ако не е налице бартер,

услугата за ремонт и обзавеждане извършена от „Сребрянънъй век” ЕООД в полза на собственика, представлява ли облагаема доставка? Ако представлява облагаема доставка, кога настъпва данъчното събитие за нея и по кое правило следва да се определи данъчната ѝ основа?

- 50.** Видно от клаузите на процесните договори, дружеството не е поемало задължение за плащане на наем за имотите, нито собственикът е поемал задължение да заплати на дружеството стойността на извършените услуги по ремонт и обзавеждане. Органите по приходите не оспорват обстоятелството, че страните не са договаряли насрещни престации. Изводът, че е налице бартер е обоснован с това, че фактически дружеството ще ползва ремонтираните имоти.
- 51.** Съгласно разпоредбата на чл.130 от ЗДДС, за да има бартер, трябва да е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги. В този случай се приема, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава и за купувач на това, което получава. Тоест, преценката за наличие на бартер е обусловена от преценката за вида на насрещните доставки, които по дефиниция следва да са възмездни, защото само така едната може да се счита за възнаграждение на другата.
- 52.** В конкретния случай органите по приходите са приели, че двете насрещни доставки са строителна услуга срещу наемна услуга. От доказателствата събрани в ревизионното производство безспорно се установява, че дружеството е поело задължение да изпълни довършителните СМР след грубия строеж, с цел въвеждане на обектите в експлоатация. Няма спор и относно факта, че тези СМР са извършени, поради което действително дружеството се явява изпълнител на услуга, по която получател е физическото лице, собственик на имотите. Неправилно обаче органите по приходите са квалифицирали като наем правоотношението между собственика и дружеството във връзка с предоставяне ползването на имотите.
- 53.** Както приема Съдът в Решение от 16 декември 2010г. по дело С-270/09, точка 46, основната характеристика на понятието „отдаване под наем на недвижим имот” по смисъла на чл.13, буква б) от Шеста директива се състои в предоставянето на съдоговорителя, за уговорен срок и срещу възнаграждение, на правото да държи недвижимия имот като собственик и да отстранява всяко друго лице от упражняването на това право. За да се установи дали конкретно споразумение съответства на това определение, трябва да се отчетат всички характеристики на сделката и обстоятелствата, при които тя е извършена. В това отношение решаващо значение има обективното съдържание на сделката, независимо от квалификацията, която ѝ дават страните.
- 54.** Предвид изложеното и по аргумент от чл.228 от ЗЗД, наемът по дефиниция е възмездна сделка. Ето защо, след като в т.3.5 от договорите, страните изрично са уговорили, че наем не се дължи, възникналото между тях облигационно правоотношение не може да се определи като наемно. С оглед предмета на сделката – безвъзмездното предоставяне на ползването на недвижим имот, за определен срок, възникналото правоотношение разкрива белезите на заем за послужване по смисъла на чл.243 от Закона за задълженията и договорите.

- 55.** Относно тълкуването и дефинирането на сделките за целите на ДДС е налице тълкуване на СЕС в Решение от 21.02.2006г. по дело C-255/02 Halifax, точка 73 и Решение от 21.02.2008г. по дело C-425/06, в които е прието, че когато данъчнозадълженото лице има избор между две сделки, Шеста директива не го задължава да избере сделката, свързана със заплащането на по – голям размер ДДС. Тоест, в светлината на настоящият казус, за целите на облагането с ДДС, страните нямат задължение да уговорят винаги възмездни доставки, съответно липсва основание органите по приходите да презюмират възмездност за целите на ДДС. В случая, органите по приходите са приели, че е извършена строителна услуга за сметка на наема, който извод не съответства на волята на страните. Изрично в договорите е записано, че наем не се дължи, както и, че ремонтът и обзавеждането с цел въвеждане на имотите в експлоатация, са за сметка на дружеството. При липсата на поети задължения за насрещни престации, настоящият състав приема, че неправилно органите по приходите са приели, че са налице насрещни доставки по смисъла на чл.130 от ЗДДС.
- 56.** След като не е налице бартер, съдът следва да отговори на въпросите: облагаема ли е доставката изпълнена от дружеството? Ако е облагаема, кога настъпва данъчното събитие за нея и по кое правило следва да се определи данъчната ѝ основа?
- 57.** В конкретният случай, по силата на договорите за предоставяне на ползване на имотите, дружеството се е задължило да изпълни довършителните строително – монтажни работи и обзавеждането на имотите, с цел въвеждането им в експлоатация. Органите по приходите не са разграничили ремонтните работи от обзавеждането, като са приели, че са част от една доставка, за която са определили обща данъчна основа. Дали услугата по обзавеждане е самостоятелна или съпътстваща доставка, и дали е облагаема доставка, са въпроси, по които настоящият състав следва да се произнесе, но не са предмет на настоящото запитване. Необходимостта от тълкуване на разпоредбите на Директива 2006/112 възниква по отношение на извършените от дружеството ремонтни работи.
- 58.** Разпоредбата на чл.9, ал.2, т.4 от ЗДДС, изрично приравнява ремонта и подобренията на чужд актив на доставка на услуга. Легалните дефиниции на понятията „ремонт” и „подобрение” се съдържат в разпоредбата на §1, т.31 и т.32 от ДР на ЗДДС. Видно от същите, разграничителният критерий е сведен до това, дали последващите разходи свързани с даден актив, водят до увеличаване на икономическата изгода над първоначално оценената стандартна ефективност. В случай, че се стига до увеличаване на икономическата изгода, е налице подобрение. Във всички случаи извършването на подобрение на чужд актив води до имуществено разместване между собственика и подобрителя и от вещноправна гледна точка, възниква отношение подобно на сделка (собственикът на вещта, става собственик на подобренията), която по силата на ЗДДС е приравнена на доставка на услуга.
- 59.** В конкретния случай не се спори, че дружеството е получило облигационното право да ползва имотите на етап „груб строеж”, като се е задължило да извърши довършителните работи за въвеждането на имотите в експлоатация за своя сметка. Разходите в случая са действително извършени и като резултат от тях се стига до

увеличаване на икономическата изгода на актива, поради което обосновано може да се приеме, че е налице подобрене по смисъла на §1, т.32 от ДР на ЗДДС.

- 60.** Ремонтът и подобренията на нает или предоставен за ползване актив, могат да се извършат в няколко разновидности: **а)** възмездно, срещу задължението на собственика на имота да заплати на държателя стойността на извършената услуга; **б)** за сметка на наема (ако се извършват от наемател) и **в)** изцяло за сметка на наемателя/държателя. В конкретният случай, наем не е договарян, не е уговаряно задължение за заплащане стойността на извършените работи, а изрично е предвидено, че довършителните работи и обзавеждането са за сметка на дружеството.
- 61.** В системата на ДДС, облагаемите сделки предполагат наличието на сделка между страните, включваща договаряне на цена или равностойна престация. Както е приел Съдът с решенията си по дела С-277/05, С-93/10 и С-270/09, съгласно чл.2, точка 1 от Шеста директива се облага доставката на стоки и услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. По смисъла на посочената разпоредба, предоставянето на услуги е извършено „възмездно” и следователно подлежи на данъчно облагане, само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата.
- 62.** Тъй като в случая с договорите не е предвидено задължение на собственика да заплати на дружеството стойността на довършителните работи, жалбоподателят твърди, че е налице безвъзмездна доставка. Според легалната дефиниция съдържаща се в §1, т.8 от ДР на ЗДДС, „безвъзмездна” е доставката, при която няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото. При липсата на договорено възнаграждение и данни такова да е било платено, едното възможно тълкуване е това дадено от жалбоподателя, а именно, че се касае за безвъзмездна доставка на услуга, изразяваща се в извършване на подобрене на чужд имот. Това становище се подкрепя и от съдебната практика, която приема, че за да е налице възмездност следва да е осъществена насрещна престация от получателя.
- 63.** Възможно е обаче и друго тълкуване. Съгласно разпоредбата на чл.51, ал.1, т.3 от ЗКПО, начислените суми в резултат на стопански операции, водещи до увеличаване на икономическата изгода от наети или предоставени за ползване дълготрайни материални активи, представляват дълготраен нематериален актив. В конкретния случай, при преглед на счетоводните записвания ревизиращите са установили, че разходите във връзка с довършителните работи са осчетоводени от дружеството във връзка с придобиване на активи. Действително, подобрителят не получава от собственика възнаграждение за извършената услуга, но срещу разходите за тази услуга придобива актив, поради което обосновано възниква въпроса дали при това положение всъщност не става дума за възмездна доставка? Ето защо, настоящият състав иска да разбере *дали разпоредбата на чл.2, пар.1, буква в) от Директива 2006/112 може да се тълкува в смисъл, че придобиването на дълготраен нематериален актив срещу разходите за подобрене на нает или предоставен за*

ползване актив, представлява заплащане на услугата за подобрене, независимо, че според договора собственикът на актива не дължи възнаграждение?

- 64.** В случай, че доставката на услуга за подобрене е възмездна, определянето на датата на настъпване на данъчното събитие и данъчната основа за облагане с ДДС не създава трудности, тъй като в този случай следва да се приложат общите правила за облагане на възмездните доставки. Трудности създават безвъзмездните доставки на услуги за подобрения на чужди активи. Правилата относно облагането на безвъзмездните доставки за подобрения върху наети или предоставени за ползване активи, настъпването на данъчното събитие и основата за облагане с ДДС на тези доставки, са регламентирани с разпоредбите на чл.9, ал.2, т.4, чл.9, ал.3, чл.25, ал.3, т.6 и чл.27, ал.3, т.3 от ЗДДС, като настоящият състав има съмнения за съответствието им с разпоредбите на чл.2, пар.1, буква в), чл.26, чл.62 и чл.63 от Директива 2006/112.
- 65.** Съгласно чл.9, ал.2, т.4 от ЗДДС, за доставка на услуга се смята и извършването на услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрене на нает или предоставен за ползване актив. Според чл.9, ал.3, за възмездна доставка на услуга се смята и:
1/ предоставянето на услуга за личните нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица, при извършването на която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит;
2/ безвъзмездното предоставяне на услуга за лични нужди на данъчнозадълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица. Според чл.9, ал.4, алинея 3 не се прилага при: т.2 – безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив, в случаите, когато активът е бил нает или предоставен за ползване на държателя/ползвателя и фактически е ползван непрекъснато за срок не по – кратък от три години; т.3 – безвъзмездното извършване на концесионер за подобрене на предоставен за ползване актив, когато това е условие и/или задължение по договора за концесия. В случая дружеството не е концесионер и е извършило подобрене, а не ремонт на предоставения за ползване актив, поради което чл.9, ал.4, точки 2 и 3 са неприложими към казуса.
- 66.** Разпоредбата на чл.9, ал.3 от ЗДДС транспонира чл.26 от Директива 2006/112, която касае хипотези, в които данъчнозадълженото лице е могло да приспадне ДДС за предназначени за неговото предприятие стоки, които в последствие се отделят за лични нужди или за нуждите на персонала, или най – общо за дейности различни от икономическата. В тези случаи лицето става краен потребител на стоките и трябва да се третира като такъв. С Решение от 11 декември 2008г. по дело С-371/07, точка 47, Съдът е приел, че от тази гледна точка член 6, пар.2, буква а) от Шеста директива не допуска възможността това данъчнозадължено лице да избегне плащането на ДДС при подобно отделяне за лично ползване и следователно да се възползва от неоснователни предимства в сравнение с крайния потребител, който закупува и плаща стоките. В точка 48 от същото решение е прието, че аналогично чл.6, параграф 2, буква б) от Шеста директива не допуска възможността данъчнозадълженото лице или членове на неговия персонал да получат при освобождаване от данък доставени от данъчнозадължено лице услуги, за които дадено частно лице би трябвало да плати ДДС. Следователно, прилагането на чл.26 от Директивата, респективно на чл.9, ал.3

от ЗДДС, предполага както възможност за приспадане на ДДС така и квалифициране на доставката като ползване за лични нужди или най – общо казано за дейности различни от икономическата. Тоест, не е без значение обстоятелството дали безвъзмездната доставка на услуга е извършена за икономическата дейност.

- 67.** В случай, че са изпълнени посочените две условия – за стоките е упражнено (възниква) право на данъчен кредит и безвъзмездната доставка не е свързана с икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, безвъзмездната доставка за подобрене на нает или предоставен за ползване актив, следва да се третира като приравнена на възмездна. В конкретният случай, по делото има категорични данни, че дружеството е упражнило право на данъчен кредит за стоките и услугите вложени при извършване на подобренията (безспорно е установено за апартамент С22). Органите по приходите обаче не са събрали никакви доказателства за това, че имотите се ползват за лични нужди или, че се използват за дейност, различна от икономическата. Изрично е констатирано само, че имотите все още не се ползват. Според договорите, имотите ще се ползват от дружеството за икономическата му дейност – отдаване под наем на трети лица. Не се спори, че част от предмета на дейност на дружеството е отдаване под наем на недвижими имоти, хотелиерство.
- 68.** Според настоящият състав, при преценката дали услугата е свързана с икономическата дейност, следва да се съобрази, че съгласно разпоредбата на чл.45, ал.4 от ЗДДС, отдаването под наем на сграда или на част от нея за жилище на физическо лице, което не е търговец, е освободена доставка. Според ал.6 на същата разпоредба, това правило не се прилага при настаняване в хотели, мотели, вилни и туристически селища, самостоятелни стаи, вили, къщи, бунгала, къмпинги, хижи, туристически спални, странноприемници, ханове, пансиони, караванни паркове, ваканционни лагери, почивни станции, балнеоложки центрове и санаториални комплекси. Тъй като апартамент С-22 се намира в хотелски комплекс „Златна котва”, курортен комплекс „Златни пясъци” (към момента на проверката обаче още не е категоризиран), а според декларацията подадена в Община – Варна, апартамент „офис 1” е деклариран като нежилищен имот – офис, то обосновано може да се приеме, че доставките за наем, които дружеството възнамерява да извършва са облагаеми. Действително при ревизията не са установени реализирани до момента доходи от наем, тоест, имотите с подобренията не са използвани за извършване на облагаеми доставки, но пък същите са обзаведени според функционалното им предназначение и срокът на договорите не е изтекъл.
- 69.** При това положение, след като не е установено ползване като това посочено в чл.9, ал.3 от ЗДДС (чл.26, пар.1, буква б) от Директивата), към момента на извършване на ревизията и настоящият момент, няма основание безвъзмездната доставка да се приравни на възмездна, независимо, че за вложените в подобренията стоки и услуги, дружеството е упражнило правото на данъчен кредит. Тоест налице е хипотеза, при която е извършена безвъзмездна доставка на услуга извършена за целите на икономическата дейност на дружеството. При това положение възниква въпросът, след като тази безвъзмездна доставка не е приравнена на възмездна, изобщо облагаема доставка ли е?

70. На този въпрос българският ЗДДС дава положителен отговор. Съгласно разпоредбата на чл.25, ал.3, т.6 от ЗДДС, в случаите на извършване на безвъзмездна услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрене на нает или предоставен за ползване актив, когато не са налице условията по чл.9, ал.4, точки 2 и 3, данъчното събитие за доставката настъпва на датата на фактическото връщане на актива с ремонта и/или подобрието при прекратяване на договора или преустановяване ползването на актива. Съгласно ал.6, на датата на възникване на данъчното събитие по ал.3, данъкът става изискуем и данъчнозадълженото лице има задължение да го начисли. Съгласно разпоредбата на чл.27, ал.3, т.3 от ЗДДС, при безвъзмездната доставка по чл.9, ал.2, т.4 от ЗДДС, данъчната основа на доставката е пазарната цена. Тоест, независимо, че не са налице условията безвъзмездната доставка да се приравни на възмездна, българският ЗДДС предвижда, че безвъзмездната доставка за подобрене на чужд нает или предоставен за ползване актив е облагаема доставка.
71. В същото време, съобразно предназначението на разходите, разпоредбата на чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС въвежда ограничение на правото на приспадане, според което, независимо, че са изпълнени условията на чл.69 или чл.74, правото на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки. Според чл.70, ал.3, т.3 и т.4 от ЗДДС, алинея 1, т.2 не се прилага за стоките или услугите използвани при безвъзмездно извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив, когато активът е бил нает или предоставен за ползване непрекъснато за срок не по – кратък от три години или когато стоките или услугите са използвани при безвъзмездно извършване на услуга за подобрене от концесионер, когато това е условие и/или задължение по договора за концесия.
72. Видно от разпоредбата на чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, същата предвижда две самостоятелни хипотези – когато стоките и услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности различни от икономическата дейност, тоест, ограничението относно безвъзмездните доставки може да се прилага независимо дали безвъзмездната доставка е предназначена за икономическата дейност на субекта. Няма спор, че начисляването на данъка и неговото приспадане са самостоятелни механизми за регулиране на ДДС системата. Докато ограничението по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС изключва правото на приспадане, правилата за начисляване принципно се прилагат, когато данъкът по получените доставки подлежи на приспадане. Така е и при приравнените доставки по смисъла на чл.26 от Директивата. Тоест, двата механизма взаимно се изключват, но по съображенията изложени по – горе, според българския ЗДДС едновременното им прилагане е възможно. По този начин, вместо само да се обложи крайното потребление, в нарушение на неутралитета на данъка може да се стигне до двойно облагане на едни и същи разходи, поради което, съдът иска да получи отговор на въпроса *дали разпоредбите на член 2, пар.1, буква в) и чл.26 от Директива 2006/112 се противопоставят на национална разпоредба, която във всички случаи приема за облагаема, безвъзмездна доставка на услуга, изразяваща се в извършването на подобрения на нает или предоставен за ползване актив?*
73. В същото време по делото са налице данни, че дружеството е приспаднало ДДС за стоките и услугите вложени при извършване на подобренията. Няма доказателства

това право на данъчен кредит да му е отказано. Въпреки, че в хода на ревизията не е установено ремонтираните и обзаведени имоти да са ползвани за лични нужди или най – общо за дейности извън икономическата, не е установено и извършването на облагаеми доставки с тях. Срокът на договорите не е изтекъл (включително и към настоящият момент), но е възможно да се стигне и до хипотеза, при която до изтичането му, имотите да не бъдат използвани за извършване на облагаеми доставки. Като се има предвид, че страните по сделките са свързани лица – собственикът на имотите е едноличен собственик на капитала на дружеството, в случай, че за срока за който са наети имотите, дружеството не извърши с тях облагаеми доставки, възниква въпроса дали заради упражненото право на данъчен кредит за стоките и услугите вложени в подобренията, не възниква хипотеза на лично ползване по смисъла на чл.26, пар.1, буква б) от Директивата. Ето защо, съдът иска да установи, *дали за отговора на втория въпрос, при обстоятелства като тези в главното производство е от значение, че:* 1/ *изпълнителят на безвъзмездната услуга е упражнил правото да приспадне ДДС за стоките и услугите вложени в извършване на подобренията, което все още не му отказано с влязъл в сила ревизионен акт?* 2/ *към момента на ревизията, дружеството все още не е започнало да извършва с имотите облагаеми доставки, но срокът на договорите все още не е изтекъл?*

74. Освен отговори на въпросите относно облагаемостта на безвъзмездната доставка за подобрение на нает/предоставен за ползване актив, настоящият състав има нужда от тълкуване и на общносните разпоредби относно датата на настъпване на данъчното събитие при доставките на услуги. Съгласно разпоредбата на чл.62 от Директива 2006/112, „данъчно събитие” означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС. Според чл.63 от Директива 2006/112, данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени. В този смисъл е и разпоредбата на чл.25, ал.2 от ЗДДС. В същото време, разпоредбата на чл.25, ал.3, т.6 от ЗДДС, въвежда специално правило, според което в случаите на извършване на безвъзмездна услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрение върху нает или предоставен за ползване актив, когато не са налице условията по чл.9, ал.4, т.2 и т.3 от ЗДДС, датата на данъчното събитие е датата на фактическото връщане на актива с ремонта и/или подобрението при прекратяване на договора или преустановяване ползването на актива. До колкото обаче срокът на договора зависи изцяло от волята на страните, той може да бъде продължаван и на практика данъчното събитие да не настъпи. От друга страна логично е становището на жалбоподателя за това, че едва при фактическото връщане на актива с подобренията, доставчикът преустановява извличането на ползите от този актив за своята икономическа дейност. Ето защо и предвид съображение 24 към Директивата, съдът иска да разбере *дали разпоредбите на чл.62 и чл.63 от Директива 2006/112, се противопоставят на национална разпоредба, според която данъчното събитие на доставката настъпва не на датата на извършване на услугата (в случая извършването на подобренията), а на датата на фактическото връщане на актива с подобренията при прекратяване на договора или преустановяване на ползването?*

75. В случай, че безвъзмездната доставка на услуга изразяваща се в подобрения на нает актив/предоставен за ползване актив е облагаема, но не попада в обхвата на чл.26 от Директива 2006/112, и след като изясни въпроса с настъпването на данъчното събитие, при разрешаването на настоящият казус, съдът трябва да отговори на въпроса как трябва да се определи данъчната основа за облагане с ДДС и какъв е размера на дължимия ДДС.
76. Съгласно разпоредбата на чл.27, ал.3, т.3 от ЗДДС, данъчната основа на доставката следва да бъде нейната пазарна цена. Разпоредбата на чл.80, пар.1, букви а), б) и в) от Директивата съдържа изчерпателен списък на обстоятелствата, при които държавите членки могат да облагат сделките с ДДС въз основа на тяхната пазарна стойност. Посоченото правило обаче касае данъчната основа при възмездните доставки между свързани лица. Ето защо, съдът иска да установи, *при отрицателен отговор на първия и втория въпрос, по кое от правилата на дял VII от Директива 2006/112, следва да се определи основата за облагане с ДДС, в случай, че безвъзмездната доставка не попада в обхвата на чл.26 от Директивата?*

Водим от горното, Варненският административен съд, I-во отделение, VIII – ми състав,

О П Р Е Д Е Л И:

ОТПРАВЯ преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно чл.267, първи параграф, буква „б” от Договора за функционирането на Европейския съюз, със следните въпроси:

1. Разпоредбата на чл.2, пар.1, буква в) от Директива 2006/112 може ли да се тълкува в смисъл, че придобиването на дълготраен нематериален актив срещу разходите за подобрение на нает или предоставен за ползване актив, представлява заплащане на услугата за подобрение, независимо, че според договора собственикът на актива не дължи възнаграждение?
2. Разпоредбите на член 2, пар.1, буква в) и чл.26 от Директива 2006/112 противопоставят ли се на национална разпоредба, която във всички случаи приема за облагаема, безвъзмездна доставка на услуга, изразяваща се в извършването на подобрения на нает или предоставен за ползване актив? За отговора на този въпрос и при обстоятелства като тези в главното производство, от значение ли е, че:
 - изпълнителят на безвъзмездната услуга е упражнил правото да приспадне ДДС за стоките и услугите вложени в извършване на подобренията, което все още не му е отказано с влязъл в сила ревизионен акт?
 - към момента на данъчната ревизия, дружеството все още не е започнало да извършва с имотите облагаеми доставки, но срокът на договорите все още не е изтекъл?
3. Разпоредбите на чл.62 и чл.63 от Директива 2006/112, противопоставят ли се на национална разпоредба, според която данъчното събитие на доставката настъпва не на датата на извършване на услугата (в случая извършването на подобренията), а на датата на фактическото връщане на актива с подобренията при прекратяване на договора или преустановяване на ползването?

4. При отрицателен отговор на първия и втория въпрос, по кое от правилата на дял VII от Директива 2006/112, следва да се определи основата за облагане с ДДС, в случай, че безвъзмездната доставка не попада в обхвата на чл.26 от Директивата?

СПИРА на основание член 631, алинея 1 от Гражданския процесуален кодекс производството по делото до произнасяне на Съда на Европейския съюз.

Определението не подлежи на обжалване.

Административен съдия:

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

26 септември 2013 година (*1)

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква в), членове 26, 62 и 63 — Данъчно събитие — Взаимни престации — Възмездни сделки — Данъчна основа на доставка в случай на насрещна престация, състояща се в извършване на услуги — Предоставяне от физическо лице на дружество на правото да използва недвижими имоти и да ги отдава под наем на трети лица срещу извършването на услуги по ремонт и обзавеждане на тези имоти от това дружество“

По дело С-283/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — град Варна (България) с определение от 29 май 2012 г., постъпило в Съда на 6 юни 2012 г., в рамките на производство по дело

„Сребряннъй век“ ЕООД

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Национална агенция за приходите,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: г-н Е. Jarašiūnas (докладчик), председател на състав, г-жа С. Toader и г-н С. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-н Y. Bot,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

—за българското правителство, от г-жа Ел. Петранова и г-н Юл. Атанасов, в качеството на представители,

—за Европейската комисия, от г-жа С. Soulay и г-н R. Lyaal, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

¹Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, буква в) и членове 26, 62 и 63 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ([ОБ L 347, стр. 1](#); Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в [ОБ L 74, 2011 г., стр. 3](#) и [ОБ L 249, 2012 г., стр. 15](#), наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

²Запитването е отправено в рамките на спор между „Сребряннъй век“ ЕООД (наричано по-нататък „Сребряннъй век“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна, при Централно управление на Национална агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът“) във връзка с ревизионен акт, с който е установено задължение за Сребряннъй век за заплащане на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за м. юли 2010 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

³Съгласно член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“.

⁴Член 26, параграф 1 от тази директива гласи:

„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 длъжимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи на изцяло или частично приспадане;

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди [или тези на неговия персонал,] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

⁵Съгласно член 62 от посочената директива:

„За целите на настоящата директива:

1) „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;

2) ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква длъжимия данък от лицето платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен“.

⁶Член 63 от Директивата за ДДС предвижда, че „[д]анъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

⁷Съгласно член 65 от същата директива „[к]огато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума“.

⁸Член 73 от Директивата за ДДС предвижда:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

⁹Член 75 от Директивата за ДДС гласи:

„По отношение на доставката на услуги, посочена в член 26, когато стоките, представляващи част от активите на стопанска дейност, се използват за лични цели или услугите се извършват безвъзмездно, данъчната основа е [...]стойност[та на разходите, извършени от] данъчнозадълженото лице [за] предоставянето на услугите“.

¹⁰Член 80, параграф 1 от тази директива предвижда, че за да се предотврати неплащането или избягването на данъци, държавите членки могат да вземат мерки, за да гарантират, че по отношение на доставката на стоки или услуги на бенефициери, с които съществуват семейни или други близки лични връзки, връзки по управлението, собствеността, членството, финансови или юридически връзки, както са определени от държавата членка, данъчната основа е пазарната стойност на операцията в изброените в този член случаи.

Българското право

¹¹Член 2, точка 1 от Закона за данък върху добавената стойност (Обн., ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г.) в приложимата му по главното производство редакция (наричан по-нататък „ЗДДС“) предвижда, че с ДДС се облага всяка възмездна облагаема доставка на услуга.

¹²Член 9 от ЗДДС гласи:

„1) Доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

2) За доставка на услуга се смята и:

[...]

4.извършването на услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрене на нает или предоставен за ползване актив.

3) За възмездна доставка на услуга се смята и:

1.предоставянето на услуга за личните нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица, при извършването

на която се използва стока, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит;

2. безвъзмездното предоставяне на услуга за лични нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица.

4) Алинея 3 не се прилага при:

[...]

2. безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив в случаите, когато активът е бил нает или предоставен за ползване на държателя/ползвателя и фактически е ползван непрекъснато за срок не по-кратък от три години;

3. безвъзмездното извършване на услуга от концесионер за подобрене на предоставен за ползване актив, когато това е условие и/или задължение по договора за концесия;

[...]“.

¹³Съгласно член 25 от ЗДДС:

„1) Данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица [...]

2) Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена.

3) Освен в случаите по ал. 2, данъчното събитие възниква на:

[...]

6. датата на фактическото връщане на актива с ремонта и/или подобрието при прекратяване на договора или преустановяване ползването на актива — в случаите на извършване на безвъзмездна услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрене върху нает или предоставен за ползване актив, когато не са налице условията по чл. 9, ал. 4, т. 2 и 3.

[...]

б) На датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4:

1. данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли [...]

[...]“.

¹⁴Член 26 от ЗДДС гласи:

„[...]

2) Данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на лихви и неустойки, които имат обезщетителен характер.

[...]

7) Когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги (плащането се извършва изцяло или частично в стоки или услуги), данъчната основа на всяка от доставките е пазарната цена на получаваната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем“.

¹⁵ Член 27, алинея 3 от ЗДДС предвижда:

„[...]

3) Данъчната основа е пазарната цена при следните доставки:

1. доставка между свързани лица;

[...]

3. безвъзмездна доставка по чл. 9, ал. 2, т. 4.“

¹⁶ Съгласно член 130 от ЗДДС:

„1) Когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава.

2) Данъчното събитие за доставките по ал. 1 възниква по общите правила на закона.

3) Доставката по ал. 1 с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане (цялостно или частично) по втората доставка“.

¹⁷ Съгласно § 1, точка 8 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС „безвъзмездна“ е доставката, при която няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото.

¹⁸ Член 51 от Закона за корпоративното подоходно облагане гласи:

„1) Данъчни дълготрайни нематериални активи са:

1. придобити нефинансови ресурси, които:

а) нямат физическа субстанция;

б) се ползват през период, по-дълъг от 12 месеца;

в) имат ограничен полезен живот;

г) са със стойност, равна или превишаваща по-ниската стойност от:

аа) стойностния праг на същественост за дълготрайния нематериален актив, определен в счетоводната политика на данъчно задълженото лице;

бб) седемстотин лева;

[...]

3. начислените суми в резултат на стопански операции, водещи до увеличаване на икономическата изгода от наети или предоставени за ползване дълготрайни активи; тези суми не формират данъчен дълготраен материален актив.

[...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- ¹⁹Серебряннѝ век е еднолично дружество с ограничена отговорност по българското право, чийто собственик на капитала и управител е г-н Бодзуляк. Според Търговския регистър предмет на дейност на дружеството са по-специално отдаването под наем на недвижими имоти, туризмът и хотелиерството.
- ²⁰През м. юни 2009 г. г-н Бодзуляк закупува като физическо лице апартаментен хотел в гр. Варна. Той придобива и втори апартамент в същия град. Тези апартаменти са придобити в съпругеска имуществена общност от г-н Бодзуляк и съпругата му (наричани по-нататък „собствениците“).
- ²¹На 8 април 2009 г. г-н Бодзуляк, като физическо лице, сключва със Серебряннѝ век два договора с идентично съдържание, по силата на които той предоставя на последното „вещното право да ползва“ собствения му недвижим имот в груб строеж, и по-специално разглежданите два апартамента, за срок от 5 години с възможност за продължаване на срока. Предвидено е, че Серебряннѝ век ще отдава под наем посочените апартаменти на трети лица.
- ²²Съгласно тези договори Серебряннѝ век не дължи на собствениците наемна цена за срока на действие на договорите. За разлика от това то се задължава да извърши от свое име, за своя сметка и по своя преценка строително-ремонтните и монтажните работи по завършването и въвеждането на апартаментите в експлоатация, и по-специално закупуването и доставката на подови настилки, мебелировка, декорация, обзавеждане на баните и тоалетните. Предвидено е, че след изтичане на срока на действие на договорите собствениците ще получат съответните апартаменти с подобренията в тях.
- ²³На 21 октомври 2010 г. органите по приходите извършват контрол и издават ревизионен акт за м. юли 2010 г. Те приемат, че Серебряннѝ век е извършило безвъзмездна доставка на услуги в полза на собствениците и че данъчната основа на тази доставка съответства на стойността на разходите, направени от това дружество за посочената доставка.
- ²⁴Серебряннѝ век обжалва ревизионния акт по административен ред пред директора. С решение от 10 юни 2011 г. последният отменя същия акт и връща преписката на органите по приходите за извършване на нова ревизия. Той приема по същество, че е налице бартер, тъй като Серебряннѝ век е получило съответните апартаменти под наем срещу услугите по ремонта и обзавеждането им. Предвид това тълкуване директорът приема на основание член 26, параграф 7 от ЗДДС, че данъчната основа на услугите по ремонт и обзавеждане е пазарната им цена и трябва да бъде определена с нова ревизия.
- ²⁵Тогава органите по приходите извършват повторна ревизия и констатираат, че е налице бартер, а именно извършване на услуги по ремонт и обзавеждане от

страна на Серебряннѝй век срещу извършване на услуга по отдаване под наем от собствениците по смисъла на член 130 от ЗДДС, с мотива че г-н Бодзуляк притежава въпросните апартаменти в съсобственост със съпругата си, че е единствен собственик на капитала на Серебряннѝй век и че не е договорена наемна цена.

²⁶Органите по приходите приемат, че датата на разрешението за ползването на хотела, в който се намира посоченият в точка 20 от настоящото решение първи апартамент, а именно 29 юни 2010 г., е датата, на която са завършени услугите по ремонт и обзавеждане. Що се отнася до посочения в същата точка втори апартамент, е прието, че датата на завършване на услугите по ремонт и обзавеждане е датата на изготвяне на окончателния приемо-предавателен протокол, а именно 30 юни 2010 г.

²⁷Предвид тези дати органите по приходите са счели, че най-късно до 5 юли 2010 г. Серебряннѝй век е трябвало да издаде фактура за извършените от него услуги по ремонт и обзавеждане.

²⁸Тѝй като сделките са между свързани лица, е прието, че данъчната основа на услугите, извършени от Серебряннѝй век, следва да е пазарната им цена. Вследствие на експертиза общата стойност за двата разглеждани апартамента е определена в размер на 558000 лева (BGN). Въз основа на това на 14 декември 2011 г. органите по приходите издават нов ревизионен акт, с който е установено, че Серебряннѝй век дължи ДДС за м. юли 2010 г. в размер на 111600 BGN и лихви в размер на 6341,55 BGN.

²⁹Серебряннѝй век подава жалба срещу този ревизионен акт по административен ред пред директора, който отхвърля жалбата с решение от 12 март 2012 г. Посоченото дружество обжалва това решение по съдебен ред пред запитващата юрисдикция. В подкрепа на жалбата си дружеството поддържа, че е налице не бартер, а безвъзмездна доставка на услуга по смисъла на член 9, алинея 2, точка 4 от ЗДДС. То смята, че данъчното събитие за тази доставка настъпва на датата на фактическото връщане на актива с подобренията при прекратяване на договора или преустановяване на ползването на актива съгласно член 25, алинея 3, точка 6 от ЗДДС.

³⁰Алтернативно Серебряннѝй век твърди, че ДДС е трябвало да бъде начислен за м. юни 2010 г., т.е. за периода, за който е прието, че са извършени разглежданите услуги, а не за м. юли 2010 г. Дружеството смята и че данъчната основа би следвало да бъде стойността на получената, а не стойността на извършената услуга.

³¹От друга страна, според Серебряннѝй век българското законодателство е несъвместимо с член 2, параграф 1, буква в) и с член 26 от Директивата за ДДС, тѝй като облагаеми могат да бъдат само възмездните доставки.

³²Запитващата юрисдикция смята, че за да реши спора, с който е сезирана, следва да прецени дали е налице бартер, и ако това е така, по кое правило трябва да се определи данъчната основа за двете доставки. Обратно, ако не е

налице бартер, запитващата юрисдикция си поставя въпроса дали извършените от Сребряннъй век услуги представляват облагаема доставка, и ако случаят е такъв, кога настъпва данъчното събитие за посочените услуги и по кое правило следва да се определи данъчната основа.

³³Запитващата юрисдикция счита, че органите по приходите неправилно са квалифицирали като наем предоставянето на разглежданите апартаменти от собствениците за ползване от Сребряннъй век. Наемът е възмездна сделка, а според запитващата юрисдикция случаят по главното производство не е такъв, тъй като в разглежданите договори изрично се предвижда, че наем не се дължи. При това положение става въпрос за безвъзмездна сделка, състояща се в заем за послужване. Според запитващата юрисдикция да се смята, че извършените от Сребряннъй век услуги са равностойни на заплащане на наем, би противоречало на волята на страните.

³⁴Тъй като счита, че Сребряннъй век е придобило дълготраен нематериален актив срещу разходите, които е направило за подобренията в разглежданите апартаменти, запитващата юрисдикция си поставя въпроса дали придобиването на подобен актив може да се смята за заплащане на услугите за подобрения. Според нея при утвърдителен отговор би била налице възмездна сделка, за която определянето на датата на настъпване на данъчното събитие и данъчната основа за облагане с ДДС не създава трудности. При отрицателен отговор би била налице безвъзмездна доставка на услуги, която при обстоятелствата по случая не би могла да се приравни на възмездна доставка на услуги, тъй като тази доставка е извършена за целите на икономическата дейност на Сребряннъй век. Все пак запитващата юрисдикция има съмнения относно съвместимостта с член 2, параграф 1, буква в) и членове 26, 62 и 63 от Директивата за ДДС на националните разпоредби, отнасящи се по-специално до облагаемостта, данъчната основа и момента на настъпване на данъчното събитие за подобни безвъзмездни доставки на услуги.

³⁵При тези обстоятелства Административен съд — град Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1)Разпоредбата на член 2, параграф 1, буква в) от Директива[та за ДДС] може ли да се тълкува в смисъл, че придобиването на дълготраен нематериален актив срещу разходите за подобрене на нает или предоставен за ползване актив представлява заплащане на услугата за подобрене, независимо че според договора собственикът на актива не дължи вознаграждение?

2)Разпоредбите на член 2, параграф 1, буква в) и член 26 от Директива[та за ДДС] противопоставят ли се на национална разпоредба, която във всички случаи приема за облагаема безвъзмездна доставка на услуга, изразяваща се в извършването на подобрения на нает или предоставен за ползване актив? За отговора на този въпрос и при обстоятелства като тези в главното производство, от значение ли е, че:

—изпълнителят на безвъзмездната услуга е упражнил правото да приспадне ДДС за стоките и услугите, вложени в извършването на подобренията, което все още не му е отказано с влязъл в сила ревизионен акт?

—към момента на данъчната ревизия дружеството все още не е започнало да извършва с имотите облагаеми доставки, но срокът на договорите все още не е изтекъл?

- 3) Разпоредбите на член 62 и член 63 от Директива[та за ДДС] противопоставят ли се на национална разпоредба, според която данъчното събитие на доставката настъпва не на датата на извършване на услугата (в случая извършването на подобренията), а на датата на фактическото връщане на актива с подобренията при прекратяване на договора или преустановяване на ползването?
- 4) При отрицателен отговор на първия и втория въпрос, по кое от правилата на дял VII от Директива[та за ДДС] следва да се определи основата за облагане с ДДС, в случай че безвъзмездната доставка не попада в обхвата на член 26 от Директивата?⁶⁴.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- ³⁶С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставка на услуги по ремонт и обзавеждане на апартамент трябва да се смята за извършена възмездно, когато по силата на договор, сключен със собственика на този апартамент, доставчикът на посочените услуги, от една страна, поема задължението да извърши тази доставка на услуги за своя сметка и от друга страна, придобива правото да разполага с посочения апартамент, за да го използва за своята икономическа дейност за срока на действие на този договор, без да дължи наем, докато собственикът получава апартамента с подобренията в него след прекратяването на договора.
- ³⁷В това отношение следва да се напомни, първо, че възможността една сделка да бъде квалифицирана като възмездна, предполага единствено съществуване на пряка връзка между доставката на стоки или на услуги и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация (вж. Решение от 20 януари 2005 г. по дело *Hotel Scandic Gåsabäck*, [C-412/03, Recueil, стр. I-743](#), точка 22 и Решение от 9 юни 2011 г. по дело *Campsa Estaciones de Servicio*, [C-285/10, Сборник, стр. I-5059](#), точка 25). Подобна пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (вж. по-специално Решение от 3 септември 2009 г. по дело *RCI Europe*, [C-37/08, Сборник, стр. I-7533](#), точка 24 и Решение от 3 май 2012 г. по дело *Lebara*, [C-520/10](#), точка 27).
- ³⁸Второ, насрещната престация при доставка на стоки може да се състои в доставка на услуги и да представлява данъчната основа за тази насрещна престация по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС, при условие обаче че е налице пряка връзка между доставката на стоки и доставката на услуги и че стойността на последната може да получи парично изражение (Решение

от 3 юли 2001 г. по дело Bertelsmann, [C-380/99, Recueil, стр. I-5163](#), точка 17 и цитираната съдебна практика). Същото се отнася и за случая, в който е извършена доставка на услуги срещу друга доставка на услуги, при положение че са изпълнени същите тези условия.

³⁹Трето, договорите за бартер, в които насрещната престация поначало е в натура, и сделките с парична насрещна престация представят две еднакви положения от икономическа и търговска гледна точка (вж. в този смисъл Решение от 3 юли 1997 г. по дело Goldsmiths, [C-330/95, Recueil, стр. I-3801](#), точки 23—25 и Решение от 19 декември 2012 г. по дело Орфей България, C-549/11, точка 35).

⁴⁰Следователно, когато по силата на договор, сключен със собственика на апартамент, доставчикът на услуги по ремонт и обзавеждане на този апартамент, от една страна, поема задължението да извърши тази доставка на услуги за своя сметка и от друга страна, придобива правото да разполага с посочения апартамент, за да го използва за своята икономическа дейност за срока на действие на този договор, без да дължи наем, докато собственикът получава апартамента с подобренията в него след прекратяването на договора, тази доставка на услуги по ремонт и обзавеждане спада към категорията на възмездните доставки на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС. Всъщност в този случай е налице пряка връзка между посочената доставка и реално получената от доставчика ѝ насрещна престация, а именно правото да разполага с разглеждания апартамент за целите на своята икономическа дейност за срока на действие на същия договор.

⁴¹Обстоятелството, че собственикът на съответния апартамент ще се ползва от разглежданата доставка на услуги едва след прекратяването на договора, не променя нищо в това отношение, тъй като със сключването му страните по подобен двустранен договор поемат една към друга задължение да извършат взаимни престации (вж. по аналогия Решение от 21 март 2002 г. по дело Kennemer Golf, [C-174/00, Recueil, стр. I-3293](#), точка 40 и Решение по дело RCI Europe, посочено по-горе, точки 31 и 33).

⁴²С оглед на изложеното по-горе на първия въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставка на услуги по ремонт и обзавеждане на апартамент трябва да се смята за извършена възмездно, когато по силата на договор, сключен със собственика на този апартамент, доставчикът на посочените услуги, от една страна, поема задължението да извърши тази доставка на услуги за своя сметка и от друга страна, придобива правото да разполага с посочения апартамент, за да го използва за своята икономическа дейност за срока на действие на този договор, без да дължи наем, докато собственикът получава апартамента с подобренията в него след прекратяването на договора.

По втория, третия и четвъртия въпрос

⁴³От текста на втория, третия и четвъртия въпрос е видно, че те са поставени само в случай че от отговора на първия въпрос следва, че доставка на услуги като описаната в този първи въпрос не спада към категорията на възмездните доставки на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

⁴⁴Предвид изложеното по-горе не следва да се дава отговор на втория, третия и четвъртия въпрос.

По съдебните разноски

⁴⁵С 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:

Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че доставка на услуги по ремонт и обзавеждане на апартамент трябва да се смята за извършена възмездно, когато по силата на договор, сключен със собственика на този апартамент, доставчикът на посочените услуги, от една страна, поема задължението да извърши тази доставка на услуги за своя сметка и от друга страна, придобива правото да разполага с посочения апартамент, за да го използва за своята икономическа дейност за срока на действие на този договор, без да дължи наем, докато собственикът получава апартамента с подобренията в него след прекратяването на договора.

Подписи