

РЕШЕНИЕ

№ 2764

гр. София, 29.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 20.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **8566** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на Държавно предприятие „Управление и стопанисване на язовири“ [ЕИК], седалище и адрес на управление - [населено място], ул. „К. А. І“ № 12, с посочен адрес за кореспонденция – [населено място], [улица] срещу РА № Р-22002223003662-091/08.01.2024г., издаден от Г. М., в качеството на орган възложил ревизията и Г. Б. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 473/09.04.2024г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., с който на дружеството е начислен данък по ЗДДС в размер на 184 723,32лв. и са начислени лихви в размер на 10 859,31лв.

Твърди се незаконосъобразност на оспореният акт поради неприложимост на нормата на чл.70 ал.1 т.2 ЗДДС към казуса. Успоредно с това жалбоподателят твърди, че е регистрирано по ЗДДС лице на основание чл.100 ал.1 ЗДДС, като предприятието извършва независима икономическа дейност по смисъл на чл.3 ал.1 от с.з. и извършва облагаеми доставки – комплексно управление на язовири, вкл. отдаване под наем с цел приход.

По силата на чл.139а ал.3, ал.5 и ал.6 от ЗВ на предприятието е възложено комплексно управление, т.е. експлоатация по занятие на язовири държавна собственост. Комплексно управление по смисъла на чл.12 от Правилника за държавната собственост означава всички дейности по управление, включително възможността предвидена с чл.16 ал.2, чл.19 ал.1 и ал.2 от ЗДС и чл.13 ал.6 от ППЗДС

– отдаване под наем срещу редовен доход. В този смисъл и посоченото от органите по приходите ограничение по чл.5 ал.1 от Правилника за устройството и дейността на ДПУСЯ, че може да сключва сделки само във връзка с предмета на дейност не представлява изобщо ограничение.

От своя страна – отдаването под наем на язовири представлява облагаема доставка, както във връзка със земята върху която са изградени язовирите съгласно чл.45 ал.7 ЗДДС, така и по отношение на съоръженията на язовира, съобразно чл.45 ал.5 т.2 вр. чл.45 ал.1 ЗДДС.

Като продължение и по силата на чл.9 ал.2 т.4 б. „а“ и „б“ на ЗДДС и аргумент от противното на чл.10б от с.з. за доставка на услуга се смята и ремонта и подобрението на предоставените за ползване на предприятието активи.

Като продължение – дейност по отдаване под наем може да се извършва от търговци и в този смисъл заключението, че ДПУСЯ не е дзл защото попада в обхвата на чл.3 ал.5 ЗДДС са неправилни.

В този смисъл всички деклариращи и получени доставки и услуги, посочени в РД са използвани за облагаемата дейност на предприятието-ремонт и подобрения на язовири, предостави под наем с цел реализиране на доход. Чрез позоваване на решение на СЕС по дело С-126/14 твърди, че има право на приспадане на данъчен кредит.

Като продължение – от ревизиращите органи изобщо не е анализирана нормата на 10б от ЗДДС даваща право на приспадане на данъчен кредит по разходи за изграждане, подобрение или ремонт на язовирите, елемент от техническата инфраструктура и част от общите разходи на предприятието и/или елемент формиращ цената на възмездни облагаеми доставки, извършени в рамките на икономическата дейност. Наемните цени на язовирите всъщност се формират и на база направените разходи за тяхното подобрение.

Счита за абсурден извода, че ДПУСЯ е данъчно незадължено лице, с оглед на което не следва да се признае право на данъчен кредит, но от друга страна дължи данък върху който дори е начислена лихва.

Позовава се на конкретно представи по преписката доказателства – за използване стоките и услугите в независимата икономическа дейност, като протоколи за извършен технически преглед и после сключен договор за наем на язовир „К.“, както и осъществяване дейности по почистване на язовири изразходване средства за превоз на работници, командировъчни, закупена техника, още – предприятието е сигурило поддръжка на язовири, вкл. отдадени под наем за което са представени заповеди за командироване.. Успоредно с това и цитираните фактури от 28.06.2022г. и 22.06.2022г. с контрагент „СОЛИТЕХ“ АД се отнасят за закупуване геодезически уреди за заснемане всеки язовир, неговите точки и граници преди извършване на изкопни или земни работи.

Като продължение – въпреки, че наемателите на отдадените под наем язовири от предприятието, са били длъжни да осъществяват дейности по поддръжка, реконструкция на язовира, хидротехническите, инфраструктурни съоръжения, както и контрол на техническото състояние, последните не са ги осъществили, поради което и тези дейности са осъществени от ДПУСЯ. Така на язовир „Жребино-64“ е извършен ремонт на преливника, както и на язовир „Малък манастир-288“, „Братя К.-92“, „Мулдава1-81-209“, което се потвърждава и от констатациите на ревизиращият екип. Без значение в тази връзка е факта, че предприятието не е префактурирало на наемателите посочените по-горе дейности, тъй

като именно в резултат от тях язовирите са привеждани в изправно състояние, което е позволило предприятието да продължава да получава наем по действащите договори, т.у. предоставянето е възмездно.

Ответната страна изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, аналогични с тези инкорпорирани в решението на директора на ДОПОД при оспорване на РА по административен ред.

По съществото на спора, с оглед предмета на служебна проверка, твърденията на страните и фактите по делото, съдът съобрази:

Ревизионното производство обхваща периодите от 01.03.2021 г. до 30.11.2021 г. и е образувано със Заповед №Р-22002223003662-020-001/21.06.2023 г., изменена със Заповед №Р-22002223003662-020-002/ 24.10.2023 г., извадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП- С., оправомощен със Заповед №РД-01 -849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002223003662-092-001/20.12.2023 г., срещу който не е подадено писмено възражение.

Като следствие е постановен процесният РА №Р-22002223003662-091-001/08.01.2024 г., издаден от Г. М. - орган, възложил ревизията, и Г. Б., ръководител на ревизията, с който са установени са допълнителни задължения за ДДС в размер на 184 724,32 лв., произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. На основание чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ върху установеното задължение са начислени лихви в размер на 10 859,31 лв.

В рамките на ревизионното производство на ревизираното лице е връчено по ИПДПОЗЛ №Р-22002223003662-040-001/25.08.2023 г. В отговор не са представени изисканите доказателства. С Протокол №Р-22002223003662-ППД-001/18.12.2023 г. са приобщени всички събрани доказателства при предходното ревизионно производство - писмени обяснения договори за наем и пр.

При първата ревизия е установено и прието, че ДЪРЖАВНО ПРЕДПРИЯТИЕ „УПРАВЛЕНИЕ И СТОПАНИСВАНЕ НА ЯЗОВИРИ“ е юридическо лице по чл. 62 ал. 3 от ТЗ, образувано на основание чл. 139а, ал. 1 от Закона за водите /ЗВ/ със седалище в [населено място] и с осем клона - териториални поделения страната. Предприятието не е търговско дружество и не формира и не разпределя печалба. Едноличен собственик на капитала е държавата, като правата ѝ се упражнява от Министерството на икономиката. Основен предмет на дейност на предприятието е комплексно управление на язовири - публична и частна собственост - предоставено от държавата имущество - публична и частна държавна собственост, включително язовирите, чиято собственост общините са прехвърлили безвъзмездно на държавата. Съгласно чл. 139а, ал. 3 от ЗВ, като може да осъществява и други дейности, осигуряващи и допълващи основния предмет на дейност, включително отдаване под наем.

На тази база е прието, че предприятието е създадено не с цел отдаване на язовирите под наем, а с цел стопанисване и поддържане, с оглед осигуряване на сигурност, дълготрайност и ефективност на язовирните стени и съоръжения към тях и опазване на околната среда.

Чрез анализ на чл. 6 от ПУД ДПУСЯ е прието, че орган на управление на предприятието е управителният съвет, който се състои от 7 членове, включително

председател - министър на икономиката или определен от него заместник. Останалите членове са представители на МОСВ, МРЗБ, МЗХГ, НСОРБ и изпълнителен директор. Министърът на икономиката назначава и освобождава членовете на УС, изпълнителния директор и заместник изпълнителните директори, сключва и прекратява договорите за управление с тях и определя възнагражденията им. Вземат решение за разпореждане, бракуване или ликвидация на дълготрайни материални активи и учредяване на вещни права, за отдаване под наем на недвижими имоти и движими вещи, когато балансовата им стойност надхвърля 5 на сто от общата балансова стойност на дълготрайните активи към 31.12. на предходната година; одобрява плана на дейността на ДПУСЯ през текущата календарна година и годишния отчет за дейността на предприятието през предходната календарна година, които са публични и средствата за административни разходи едновременно с плана за дейността на ДПУСЯ през текущата календарна година.

Съгласно ПУД ДПУСЯ предприятието извършва и осъществява следните основни дейности: системен непрекъснат технически мониторинг на всички хидротехнически съоръжения чрез използване на измервателна и контролна апаратура за мониторинг на тяхното състояние, отговаряща на изискванията на Наредбата за условията и реда за осъществяване на техническата и безопасната експлоатация на язовирните стени и па съоръженията към тях, както и на контрол за техническото им състояние; поддръжката и ремонтно-възстановителните дейности на язовири, хидротехнически и защитни съоръжения; поддръжката и проводимостта на речното легло, диги, корекции на реки и дерета, почистване на откоси, дървесна и храстова растителност и други хидротехнически и защитни съоръжения; регулиране на водните нива в язовирите с цел намаляване на риска от наводнения; годишни ремонтни и инвестиционни програми; непрекъснати наблюдения на техническото и експлоатационното състояние на язовирите и сваляне и първична обработка на данните от контролно-измервателните си теми /КИС/; дейности по опазване на околната среда и др.

Задълженото лице е регистрирано по ЗДДС от 02.01.2020 г., на основание чл. 100, ал. 1 от с.з. - регистрация по избор. Няма регистрирани клонове, офиси или представителства. Няма търговски обекти, складове и производствени бази.

Прието е, че през ревизирия период ДПУСЯ е извършвало почистване и поддръжане на язовири, както и ремонтни дейности на язовирна инфраструктура. Представило е договори за наем във връзка с издадени фактури за продажби през този период. Договорите за отдаване под наем на язовирите са сключени от общините - преди язовирите да бъдат прехвърлени безвъзмездно на държавата. Наемателите, на които ДПУСЯ е издало фактури за продажби, са сключили договори за наем със съответните общини, в които се намират язовирите. Всички разплащания на ДПУСЯ се извършват от БНБ, но се изпращат към системата за електронни бюджетни разплащания „СЕБРА“ и от там окончателно се потвърждават.

За периодите от м. 03.2021 г. до м. 11.2021 г. предприятието е декларирало облагаеми доставки по фактури с предмет „отдаване на язовири под наем“, с място на изпълнение на територията на страната, описани от стр. 24 до стр. 27 в РД с данъчна основа 26 001,23 лв., за които е начислен данък, съгласно чл. 86, ал. 1 във връзка с чл. 82, ал. 1 от ЗДДС в размер на 5 200,29 лв.

Анализирани са приобщените договори с доставчици, приемо-предавателни протоколи, договори с всички клиенти по посочените по-горе фактури, аналитична оборотна ведомост по клиенти и документи, доказващи

плащанията по договорите за наем. В резултат на това е установено, че дейностите по ремонт и поддръжка са задължение на наемателите. Предприятието е издало фактури за продажби с предмет на доставките наем по съответния договор. Не са издавани фактури на наемателите за префактуриране на разходи за ремонтни дейности и/или подобрения.

Съгласно заложеното в Правилника, дейността на предприятието е само и единствено комплексно управление на язовири - публична и частна държавна собственост. Размерът на плановите разходи за 2021 г. е 6 689 525,00 лв., които са насочени най-вече към осигуряване и реализиране на основния предмет на дейност на предприятието- комплексно управление и стопанисване на язовири. По отделни показатели плановите разходи са: 3 883 620,00 лв. - за заплати и възнаграждения на персонала и задължителните осигурителни вноски от работодател; 1 481 760,00 лв. - за издръжка /материали, вода, ел. енергия, горива, външни услуги, текущи разходи, командировки, застраховки и др./; 1 314 145,00 лв. - за придобиване на ДМА и НДА. Съгласно отчета за касовото изпълнение за 2021 г. получените трансфери от бюджета са в размер на 4 777 925,00 лв. и отчетените разходи по показател издръжка са равни на планираните - 1 481 760,00 лв., от които 737 523,00 лв. са за текущ ремонт.

Това дало основание на органите по приходите да формират извод, че предприятието не извършва самостоятелна независима икономическа дейност и не следва да се третира като данъчнозадължено лице по смисъла на ЗДДС. Респ., че не е търговско дружество, не формира и не разпределя печалба, а неговите органи на управление са представители на държавата. ЗЛ е на бюджетна издръжка. По смисъла на § , т. 5 от ДР на Закона за публичните финанси, бюджетни организации са всички юридически лица, чийто бюджети се включват в държавния бюджет, в бюджетите на общините, в бюджетите на социално-осигурителните фондове, както и всички останали юридически лица, чийто средства, постъпления и плащания се включват в консолидираната фискална програма по силата на нормативен акт или по реда на чл. 171 от същия закон.

Посочено е още, че управлението на язовири и съоръжения - публична и частна държавна собственост се предоставя по реда на ЗВ. Съгласно закона стопанисването, поддържането и експлоатацията на язовирите и съоръженията се извършва по реда на същия закон, съгласно чл. 139а. ал. 3, в т.ч. дейностите по чл. 141, ал. 1 от него. Прието е, че дейността му е ясно законово регламентирана, а средствата, необходими за дейността на предприятието, се осигуряват от държавата и са за сметка на бюджета на МИ. Доколкото държавата има задължение да финансира вменените със закон дейности на ДПУСЯ, то тази си дейност държавното предприятие извършва в качеството си на орган на държавна власт. То е на бюджетна издръжка, не е търговско дружество, но формира и не разпределя печалба, а неговите органи на управление са от представители на държавата.

Съгласно чл. 2, т. 1 от ЗДДС. с данък върху добавената стойност се облага всяка възмездна облагаема доставка на стока/услуга. Доколкото в случая за извършваната от задълженото лице дейност по управлението на язовири и съоръжения - публична и частна държавна собственост не е предвидено възнаграждение, а субсидиите са за покриване на разходи, то дейността не следва да се счита като възмездно извършвана. Безвъзмездните доставки са извън обектите на облагане, определени с чл. 2 от ЗДДС, освен в хипотезите на чл. 6, ал. 3 и чл. 9, ал. 3 от ЗДДС. Платеният от бюджетни средства ДДС е невъзстановим, но допустим разход.

Ревизиращият екип е посочил, че данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС, е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Легална дефиниция на понятието „независима икономическа дейност“ е дадена в чл. 3, ал. 2 от закона. Това е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима дейност е и всяка дейност, осъществявана срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. Извършената дейност от ДП „УПРАВЛЕНИЕ И СТОПАНИСВАНЕ НА ЯЗОВИРИ“ не е независима икономическа, тъй като същата не е източник на постоянен, регулярен доход.

Констатирано е, че като лице, създадено със закон за извършване на дейности в качеството на орган на държавна власт, предприятието е данъчно незадължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 5 от ЗДДС и няма право на данъчен кредит, тъй като същото не извършва самостоятелна независима икономическа дейност.

Актът е обоснован с разпоредбите на чл.69,чл.70 и чл.71 от ЗДДС. Респ.,че правото на приспадане на данъчен кредит по реда на ЗДДС възниква и се упражнява по общите правила на чл. 69, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от закона. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от ревизираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за получените стоки и услуги. В този смисъл правото на приспадане на данъчен кредит е в пряка зависимост от извършваните от лицето доставки, за които се използват получените стоки и услуги. За да има задълженото лице право на приспадане, последните следва да се използват за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки и неговата стопанска дейност като предприятие. Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74. когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейност- различни от икономическата дейност на лицето.

Предвид изложеното и на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, включени в дневника за покупки на държавното предприятие.

На тази база,с оглед твърденията на страните и предмета на служебна проверка съдът съобрази и приема:

По силата на чл.3 ал.1 от ЗДДС - данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.

Понятието „независима икономическа дейност“ е дефинирано в ал.2 на цитираната норма като - дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

От своя страна чл.3 ал.5 ЗДДС предвижда,че не са данъчно задължени лица държавата, държавните и местните органи за всички извършвани от тях дейности

или доставки в качеството им на орган на държавна или местна власт, включително в случаите, когато събират такси, вноски или възнаграждения за тези дейности или доставки, с изключение на: електронни съобщителни услуги; снабдяване с вода, газ, електроенергия или пара; превоз на стоки; пристанищни и летищни услуги; превоз на пътници; продажба на нови стоки, произведени за продажба; доставки, извършвани с цел регулиране на пазара на земеделска продукция; организиране или провеждане на търговски панаири, изложби; складова дейност; дейности на организации за търговско осведомяване, рекламни услуги, включително отдаване под наем на рекламни площи; туристически услуги; стопанисване на магазини, столове и други търговски обекти, отдаване под наем на сгради, части от тях и търговски площи, както и възлагането или предоставянето на концесия; радио- и телевизионна дейност с търговски характер; услуги, предоставяни от държавен съдебен изпълнител. Точка 2 от посочената разпоредба прецизира още и доставки, извън изброените, които ще доведат до значително нарушаване на правилата за конкуренция.

В съображение 13 от преамбюла на Шестата директива е посочено, че За да се повиши недискриминационният характер на данъка, терминът „данъчнозадължено лице“ трябва да се определи по такъв начин, че държавите-членки да могат да го използват така, че да обхванат лица, които инцидентно извършват определени сделки.

Чл.2 пар.1 б.„а“ от Директивата гласи, че на облагане с ДДС подлежи възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава-членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. По аналогичен начин буква „в“ от посочената разпоредба третира доставките на услуги.

Чл.9 пар.1 от Директивата предвижда, че „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност.

От своя страна, нормата на чл.13 от Директивата предвижда, че Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

Въпреки това, когато се ангажират, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, при което третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията.

Във всеки случай тези публичноправни субекти се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, изброени в приложение I, при условие че тези дейности не се извършват в такъв малък мащаб, за да бъдат определени като незначителни.

Приложение № 1 обхваща тринадесет на брой дейности, като Далекосъобщителни услуги; снабдяване с вода, газ, електроенергия и топлинна енергия; превоз на стоки; пристанищни и летищни услуги; пътнически превоз; доставка на нови стоки, произведени за продажба; сделки по отношение на земеделски продукти, извършвани

от интервенционни земеделски агенции в съответствие с регламентите относно общата организация на пазара на тези продукти; организиране на търговски панаири и изложби; складиране; дейности на органи за търговска реклама; дейности на туристически агенти; стопанисване на ведомствени магазини, кооперации и столове на промишлени предприятия, и подобни институции; дейности, извършвани от радио и телевизионни организации, доколкото същите не са освободени от облагане с ДДС в съответствие с член 132, параграф 1, буква р

В пар.37 и 38 от своето решение от 4 юни 2009 по дело С - 102/08, Finanzamt Düsseldorf-Süd, ECLI:EU:C:2009:345, разглеждайки дейност,непопадаща в приложението към чл.13 осъществява от публично предприятие СЕС постановява и съдът счита за необходимо да даде пространен цитат с референция към задължителната практика, че:

В самото начало следва да се изтъкне, че съгласно член 13, Б, буква б), първа алинея от Шеста директива дейността по отдаване под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства не е посочена сред освободените дейности. Следователно по силата на член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива тя не може да се приравни на дейност, осъществявана от орган на държавната власт по смисъла на първа алинея от същата разпоредба, ако тя сама по себе си не отговаря на това условие (вж. в този смисъл Решение от 14 декември 2000 г. по дело Fazenda Pública, С- 446/98, R., стр. I- 11435, точка 44).

Следва обаче да се уточни, че понятието „отдаване под наем на недвижими вещи“, за което се прилага предвиденото в член 13, Б, буква б) от Шеста директива освобождаване, в допълнение към отдаването под наем на вещите, съставляващи основния предмет на наема, задължително включва и отдаването под наем на всички вещи, които са тяхна принадлежност. Ето защо от така предвиденото освобождаване не може да се изключи отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства, когато то е тясно свързано с отдаването под наем на недвижими имоти, предназначени за друга употреба, тъй като двата наема образуват една-единствена икономическа операция (Решение от 13 юли 1989 г. по дело Henriksen, 173/88, R., стр. 2763, точки 14 и 15).

39 В главното производство при необходимост запитващата юрисдикция следва да провери, като има предвид всички относими обстоятелства, дали дългосрочното преотдаване под наем на част от подземните помещения и площадки за паркиране на превозни средства от ИНК на дългосрочните наематели на служебните помещения, разположени в същата сграда, е част от една-единствена икономическа операция по смисъла на изложената в предходната точка съдебна практика. В действителност, ако това не е така, при никакво положение преотдаването под наем от ИНК на тези помещения и площадки за паркиране не би могло по силата на член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива да се приравни на дейност, осъществявана като орган на държавната власт по смисъла на първата алинея от тази разпоредба.

40 Що се отнася до въпроса дали държавите членки могат да се позоват на предвидената в член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива възможност само ако предварително са приели изрична законодателна разпоредба в този смисъл, следва да се припомни, че според постоянната практика на Съда транспонирането във вътрешното право на дадена директива не изисква непременно формално и текстово възпроизвеждане на разпоредбите ѝ в изрична и нарочна правна норма, а целите му

могат да бъдат постигнати чрез една обща правна уредба, при условие че същата осигурява ефективно цялостното прилагане на директивата по достатъчно ясен и точен начин (Решение от 28 февруари 1991 г. по дело Комисия/Германия, С- 131/88, R., стр. I- 825, точка 6, Решение от 15 ноември 2001 г. по дело Комисия/Италия, С- 49/00, R., стр. I- 8575, точка 21, както и Решение от 28 април 2005 г. по дело Комисия/Италия, С- 410/03, R., стр. I- 3507, точка 60)

45 В конкретния случай от акта за преюдициално запитване е видно, че по силата на германското данъчно право възможността за ИНК да избере третиране като данъчнозадължено лице зависи изключително от това да се установи дали отдаването под наем на недвижими имоти от публичноправни субекти се счита за търговска дейност, извършвана в рамките на производствен или търговски обект, или за дейност, която представлява обикновено управление на имущество.

46 В това отношение от акта за преюдициално запитване също е видно, както е посочено в точка 28 от настоящото решение, че решаващото понятие за управление на имущество не се съдържа в приложимото законодателство, т.е. нито в UStG, нито в KStG, нито в акт, издаден по законодателна делегация, предоставена на администрацията от тези разпоредби.

51 В това отношение следва да се подчертае, че член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива предвижда възможност, но не и задължение за държавите членки да считат освободените по силата на член 13 или член 28 от Шеста директива дейности на публичноправните субекти за дейности на орган на държавната власт. Следователно транспонирането в националното право на тази разпоредба не е задължително.

52 От посоченото следва, че за да получат предвидената в тази разпоредба възможност, държавите членки са длъжни да направят избора да се възползват от нея.

55 При тези обстоятелства е уместно да се приеме, че за да се възползват от предвидената в член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива възможност, държавите членки трябва да направят нарочен избор в тази насока. В този смисъл те трябва да предвидят, че определените дейности на публичноправните субекти, освободени по силата на член 13 или член 28 от Шеста директива, се считат за дейности на орган на държавната власт.

56 В това отношение следва да се уточни, че държавите членки имат възможността да изберат законодателната техника, която им изглежда най-подходяща. В този смисъл те могат например да се ограничат да възпроизведат в националното законодателство използваната в Шеста директива формулировка или равностоен израз, или да направят списък на освободените по силата на член 13 или на член 28 от Шеста директива дейности на публичноправните субекти, които се считат за дейности на орган на държавната власт (вж. в този смисъл Решение от 17 октомври 1989 г. по дело C. di Carpaneto Piacentino и др., 231/87 и 129/88, R., стр. 3233, точка 18).

58 С оглед на гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че държавите членки трябва да предвидят изрична разпоредба, за да могат да се позовават на предвидената в член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива възможност, според която освободените по силата на член 13 или на член 28 от тази директива определени дейности на публичноправните субекти се считат за дейности на органи на държавната власт.

В заключение и разглеждайки въпросът и през примата на свободната

конкуренция, СЕС постановява:

65 На първо място, следва да се припомни, че съгласно член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива когато извършват дейности или доставки в качеството им на органи на държавната власт, публичноправните субекти трябва да се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или доставки, „при които третирането им като данъчнонезадължени лица би довело до значително нарушаване на конкуренцията“.

66 Следователно текстът на член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива не уточнява лицата, които цели да защити от това значително нарушаване на конкуренцията, причинено от третирането на публичноправните субекти като данъчнонезадължени лица.

67 На второ място, трябва да се припомни, че член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива, като предвижда дерогация от третирането като данъчнонезадължени лица на публичноправните субекти за дейностите или доставките, които те осъществяват в качеството им на органи на държавната власт, цели да възстанови спазването на посоченото в член 2, точка 1 и член 4, параграфи 1 и 2 от тази директива общо правило, съгласно което всяка дейност от икономическо естество по принцип подлежи на облагане с ДДС (вж. Решение по дело *Isle of Wight Council* и др., посочено по-горе, точка 38).

68 Следователно не може да се направи стеснително тълкуване на член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива (вж. Решение по дело *Isle of Wight Council* и др., посочено по-горе, точка 60).

69 На трето място, що се отнася до целите на член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива, на които се позовава по-специално И., по нищо не личи, че целта на тази разпоредба е да гарантира публичноправните субекти да търпят последиците от значителното нарушаване на конкуренцията, които биха могли да се породят от третирането им като данъчнонезадължени лица по силата на първата или четвъртата алинея на посочената разпоредба.

70 На четвърто място, следва да се припомни, че предвиденото в член 17 и сл. от Шеста директива право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и не може по принцип да бъде ограничено. То се упражнява незабавно по отношение на всички начислени върху получените доставки данъци (вж. по-конкретно Решение от 6 юли 1995 г. по дело *BP Soupergaz*, C-62/93, R., стр. I- 1883, точка 18, Решение от 21 март 2000 г. по дело *Gabalfria* и др., C- 110/98—C- 147/98, R., стр. I- 1577, точка 43, както и Решение от 6 юли 2006 г. по дело *К. и Recolta Recycling*, C- 439/04 и C- 440/04, R., стр. I- 6161, точка 47).

71 Всъщност режимът на приспадането цели да освободи търговеца изцяло от тежестта на дължимото или заплатено ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Ето защо общата система по ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест на цялата икономическа дейност независимо от целите и резултатите от нея, при условие че самите посочени дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-конкретно Решение от 22 февруари 2001 г. по дело *А. N.*, C- 408/98, R., стр. I- 1361, точка 24, Решение от 21 април 2005 г. по дело *HE*, C- 25/03, R., стр. I- 3123, точка 70, както и Решение по дело *К. и Recolta Recycling*, посочено по-горе, точка 48).

72 От горепосоченото следва, че правото на приспадане по принцип се прилага по

цялата верига от доставки на стоки и услуги, извършени от данъчнозадължени лица, действащи в това качество за нуждите на икономическата дейност на други данъчнозадължени лица (вж. в този смисъл Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., С- 354/03, С- 355/03 и С- 484/03, R., стр. I- 483, точка 52, както и Решение по дело K. и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 45).

73 Не може да се изключи обаче, че като не допуска посоченото право на приспадане на ДДС, третирането на публичноправните субекти, които осъществяват определени дейности или доставки като данъчнонезадължени лица, може да даде отражение по веригата от доставки на стоки и услуги във вреда на данъчнозадължените лица, действащи в частния сектор.

74 Всъщност по делото в главното производство, както бе изтъкнато в точки 17—21 от настоящото решение, третирането на ИНК като данъчнонезадължено лице възпрепятства S. — частноправно юридическо лице — да се възползва от правото на приспадане на заплатеното по получени доставки ДДС.

75 От гореизложеното следва, че член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива се отнася и за нарушението на конкуренцията, което е във вреда на публичноправните субекти.

76 При тези условия следва да се отговори на втория въпрос, че член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че публичноправните субекти трябва да се считат за данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или доставките, които осъществяват като органи на държавната власт не само когато третирането им като данъчнонезадължени лица по силата на първата или четвъртата алинея от посочената разпоредба би довело до значително нарушаване на конкуренцията във вреда на частноправните им конкуренти, но и когато би довело до такова нарушаване в тяхна собствена вреда.

За да бъде дадено обобщаващо разрешение на правния спор, съдът счита да посочи още:

Жалбоподателят е държавно предприятие, със статут на държавно предприятие по смисъла на чл. 62, ал. 3 от Търговския закон, видно от нормата на чл.139а ал.1 от ЗВ. Изр.второ на ал.2 предвижда изрично,че предприятието не е търговско дружество и не формира и не разпределя печалба. Успоредно с това, като основен предмет на дейност на ДПУСЯ е комплексно управление на язовири – публична и частна държавна собственост/ал.3/, като ДПУСЯ осъществява и други дейности, които осигуряват или допълват основния предмет на дейност/ал.4/. Съгласно ал.5 държавата предоставя на ДПУСЯ имущество – публична и частна държавна собственост, определено с решение на Министерския съвет, за изпълнение на предмета му на дейност.

Съгласно ал.8 на чл.139а Дейността на ДПУСЯ за изпълнение на задачите, свързани с основния предмет на дейност, се финансира от: приходи от дейността; трансфер от държавния бюджет; други постъпления, определени с нормативен акт, като ал.9 предвижда тези средства да се разходват за осъществяване предмета на дейност и издръжка на ДПУСЯ.

В този смисъл безспорно жалбоподателят не е търговец и не осъществява търговска дейност. Успоредно с това обаче същият е създаден да контрахира свободно с търговци при изпълнение на дейността си.Нещо повече – именно договорите в изпълнение на дейността на дружеството формират приходи необходими за осъществяването и.

Закона за водите не съдържа специфична дефиниция на дейностите по управление,налагащи отклонение от класическото схващане, въплътено в закона за държавната собственост. Съгласно чл.14 ал.3 ЗДС управлението върху обекти, имоти и вещи - държавна собственост, включва правото на ведомствата и юридическите лица на бюджетна издръжка да ги владяят, ползват и поддържат от името на държавата, за своя сметка и на своя отговорност. По аналогичен начин и под същият режим се подвеждат и язовирите, чиято собственост общините са прехвърлили безвъзмездно на държавата,респ. се управляват от ДПУСЯ, в съответствие с чл. 139а ал.6 ЗВ.

Стопанисването на въпросните язовири с грижата на добър стопанин,включваща провеждане на ремонтни и всякакви други необходими за нормалното функциониране и експлоатация на язовирите и прилежащите им съоръжения,дейности се явява не просто част, а съществена характеристика на правото на управление. Нещо повече – нормата на чл.139д от ЗВ императивно предвижда,че при осъществяването на своята дейност ДПУСЯ има правата и задълженията на собственик на язовирните стени и съоръженията към тях на язовирите по чл. 138б и предоставяните по чл. 139а, ал. 5 и 6.

В унисон с това,разпоредбата на чл.141 ал.1 т.-1 ЗВ гласи,че собствениците на водностопански системи и хидротехнически съоръжения, включително на язовирни стени и/или съоръженията към тях, са длъжни да осигурят: поддържането им в техническа изправност; използването на измервателна и контролна апаратура за мониторинг на тяхното състояние, отговаряща на изискванията на наредбата по ал. 2; Т.е. извън конкретно направеният извод за задълженията на добър стопанин, управляващ държавното имущество, ЗВ вменява и конкретно задължение за поддръжка на хидротехническите съоръжения,вкл.язовирните стени и/или съоръженията към на собствениците,като предвижда качеството собственик на ДПУСЯ.

В допълнение, в своето решение директора на дирекция ОДОП сам е посочил,че съгласно Правилника за устройството и дейността на предприятието, то следва да извършва системен непрекъснат мониторинг на всички хидротехнически съоръжения чрез използване измервателна апаратура, поддръжка и ремонтно-възстановителна дейност на язовири, хидротехнически и защитни съоръжения,поддръжка и проводимост на речното дъно,диги, корекции на реки и дерета,почистване на откоси,дървесна и храстова растителност и други хидротехнически и защитни съоръжения,годишни ремонтни и инвестиционни програми и прочее.

Ето защо,напълно неотносими към спора са всички съображения свързани със сключените от общините договори за наем на язовири,сключени преди прехвърлянето на въпросните язовири на държавата. От момента на прехвърлянето им, носител на задълженията за поддръжка става държавата,чрез посоченото предприятие. Аргументите,че са налице договори за наем,сключени от общините,по силата на които наемателят е длъжен да се отнася като добър стопанин и да се грижи за доброто състояние на язовира са непротивопоставими и не освобождават държавата от посоченото и задължение. Действително, договорът за наем е задължителен между страните но същият не може да се тълкува,още по-малко прилага с превес над законова разпоредба,при това до степен в който ДПУСЯ да се счита освободен от нормативно задължение. Именно обратната е постановката на чл.26 ал.4 ЗЗД позволяваща заместване на отделна част от договора с повелителни законови норми.

Всъщност, подобни аргументи могат да намерят приложимост единствено в отношенията между наемателите и новият правоприемник-наемодател. При всички положения обаче, подобни съображения не могат да доведат до извод за недължимост на грижата от страна на държавното предприятие, изразяваща се в провеждане на посочените мероприятия. Дали държавното предприятие е проявило грижата на добър стопанин и по отношение на заварените договори и дали е защитило държавният интерес при калкулиране необходимите разходи в дължимата наемна цена е значим и съществен въпрос, но подлежащ на преценка в производство отвъд данъчното облагане.

С оглед изложеното напълно ирелевантно страните поставят спора върху дефиницията на чл.3 ЗДДС. Настоящият състав не намира основание да не приеме, че жалбоподателят е държавно предприятие и може да упражнява правата по чл.13 от Директива 2006/112, т.е. да се счита за данъчнозадължено лице при осъществяване на тези сделки или дейности с които се ангажира като държавен орган. Качеството му не се определя съобразно дефиницията на чл.3 ЗДДС а през призмата на изключенията по чл.13 от Директива 2006/112 с оглед изискванията за данъчен неутралитет и свободна конкуренция.

Видно от дотук изложеното - поддръжката на предоставените язовири и с още по-голяма тежест – язовирните стени и съоръженията към тях са дейност с която предприятието е ангажирано като държавен орган. Това задължение като част от дейността следва от същността на понятието управление на държавна собственост по силата на цитираната норма на ЗДС и от конкретно посочените задължения на собственика по ЗВ и ПУД ДПУСЯ.

И именно през призмата на тези специфики вече, предприятието следва да се счита като данъчнозадължено лице по смисъла на чл.13 пар.1 втори абзац от Директива 2006/112 и практиката на СЕС.

В допълнение, още по-ясно Съдът в Л. подчертава,разглеждайки въпроса през принципа на данъчният неутралитет и евентуалната диспропорция в отношенията на свободна конкуренция,че в ситуация като процесната като не допуска посоченото право на приспадане на ДДС, третирането на публичноправните субекти, които осъществяват определени дейности или доставки като данъчнонезадължени лица, може да даде отражение по веригата от доставки на стоки и услуги във вреда на данъчнозадължените лица, действащи в частния сектор. Нещо повече – това би било и във вреда на самото предприятие. Постановка, която по силата на прецитираните т.73-76 от практиката на СЕС съюзната уредба не допуска. И в този смисъл всички съображения свързани с разпределянето на дивидент, липсата на качество „търговец“ и „търговски обект“ ,както и факта дали дружеството извършва или не „независима икономическа дейност“ се явяват ирелевантни.

С оглед данните по делото, конкретно вменените задължения на дружеството по поддръжка,които съдът приема, че се покриват от процесно извършваните и фактурирани от контрахентите на ДПУСЯ, доставки, съдът приема, че жалбоподателят може и следва да упражни право на данъчен кредит.

За да бъде отказано право на данъчен кредит в този контекст следва да се установи и докаже,че предприятието не е извършвало дейности свързани с държавно, нормативно вменените му задължения - обстоятелство, което не е налице в настоящият казус. Именно тук от значение са сключените и действащи договори за наем на язовири и съоръжения по отношение на които ДПУСЯ се явява наемодател по силата на

правоприемството и има право да събира наемна вноска. Този факт е всъщност безспорен между страните по отношение на част от фактурираните доставки. Безспорен е и факта, че ремонтни дейности са извършвани и по отношение на язовири обект на договор за наем.

Като контратеза, предприятието няма право да претендира право на данъчен кредит във връзка с доставките за язовири по отношение на които осъществява единствено управление и поддръжка. Всъщност на стр.16 от РД и л.35 и сл. от делото са описани язовирите за които е налице сключен договор за наем, а на стр.47 от РД, респ. л.51 от делото са посочени и СМР извършван по отношение на язовири,неотдадени под наем. Във връзка с ремонтираните, но неотдадени под наем язовири веригата на доставки се явява прекъсната и използването на правото на данъчен кредит в дейността на предприятието би било незаконосъобразно. По отношение на тях предприятието също изпълнява нормативно вменени му задължения, но тези дейности не се включват в осъществявани облагаеми доставки-текущи и последващи. Твърдението на жалбоподателя, че тези язовири са ремонтирани с цел получаване на доход е голословно и необосновано, доколкото дружеството няма специална цел отдаване под наем на язовири и съоръжения,така,че да се приеме, че ремонтните дейности са насочени с цел реализиране специфичната му цел.Респ.,че ремонтната дейност е осъществявана с цел подготовка отдаването под наем. Напротив,основната му цел е именно стопанисване, управление и поддръжка,като за задоволяването и може да сключва договори за наем и да реализира приход.

Съдът на ЕС е пояснил, че в приложното поле на ДДС попадат само плащанията, които се явяват насрещна престация по сделка или икономическа дейност, и че сред тях не са плащанията, които са резултат от самото право на собственост...(вж. в този смисъл Решение от 22 юни 1993 г. по дело Sofitam, С- 333/91, R., стр. I- 3513, точка 13, Решение от 6 февруари 1997 г. по дело Harnas & Helm, С- 80/95, R., стр. I- 745, точка 15, както и Решение по дело EDM, посочено по-горе, точка 49).

В обобщение:

Режимът на приспадането цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Така общата система на ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално Решение от 29 април 2004 г. по дело Faxworld, С- 137/02, R., стр. I- 5547, точка 37, както и Решение по дело Inverstrand, посочено по-горе, точка 22, Решение по дело Securenta, посочено по-горе, точка 25 и Решение по дело S. Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, посочено по-горе, точка 71)

Съгласно постоянната съдебна практика наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право (вж. Решение от 8 юни 2000 г. по дело М. В., С- 98/98, R., стр. I- 4177, точка 24, както и Решение по дело А. N., посочено по-горе, точка 26 и Решение по дело Inverstrand, посочено по-горе, точка 23). Правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването

им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (вж. Решение по дело C. Participations, посочено по-горе, точка 31, както и Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе, точка 35, Решение по дело Inverstrand, посочено по-горе, точка 23 и Решение по дело Securenta, посочено по-горе, точка 27).

Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. по-специално Решение по дело M. В., посочено по-горе, точки 23 и 31; Решение по дело A. N., посочено по-горе, точка 35, Решение по дело Kretztechnik, посочено по-горе, точка 36, както и Решение по дело Inverstrand, посочено по-горе, точка 24)

За сметка на това, когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, които са освободени или не попадат в приложното поле на ДДС, не може нито да се събира данък върху извършените доставки, нито да се приспада данъкът върху получените доставки (вж. в този смисъл Решение от 30 март 2006 г. по дело Uudenkaupungin kaupunki, C- 184/04, R., стр. I- 3039, точка 24, Решение от 14 септември 2006 г. по дело Wollny, C- 72/05, R., стр. I- 8297, точка 20, както и Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C- 515/07, все още непубликувано в Сборника, точка 28).

От това следва, че наличието на право на приспадане се определя в зависимост от извършените доставки, за които са предназначени получените доставки. В този смисъл посоченото право е налице, когато облагаемата с ДДС получена доставка има пряка и непосредствена връзка с една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане. Ако не е така, следва да се провери дали направените разходи за получени стоки или услуги са част от общите разходи, които са свързани с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице. И в единия, и в другия случай наличието на пряка и непосредствена връзка предполага, че разходите по получените доставки са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност/виж т.60 от решение от 29 октомври 2009г. по дело C-29/08, **Skatteverket**, ECLI:EU:C:2009:665/.

Данните по делото не позволят на съда да приеме, че направените ремонти са свързани с предстоящо отдаване под наем на посочените язовири. Въпреки изрично дадените от съда указания, такива данни не са представени от жалбоподателя.

Всъщност, за да се установи наличието на такава пряка и непосредствена връзка, е важно да се определи дали направените разходи може да бъдат включени в цената на бъдещ наем. А данни за сключен такъв и/или изобщо проведена процедура по отдаване под наем не е осъществена изобщо. От практиката на Съда следва, че пряка връзка съществува, когато две престации взаимно се обуславят, т.е. едната от тях се извършва само при условие че ще се извърши и другата, и обратно (решение от 11 март 2020 г., S. Domenico Vetraria, C- 94/19, EU:C:2020:193, т. 26 и цитираната съдебна практика)

СЕС е подчертавал неведнъж, че използваните думи и изрази, и по-специално „всяко лице“, дават на понятието „данъчнозадължено лице“ широко определение, изградено около независимото упражняване на икономическа дейност в смисъл, че всички физически и юридически лица както на публичното, така и на частното право, а дори и неперсонифицираните образувания, които обективно отговарят на критериите, съдържащи се в тази разпоредба, се считат за данъчнозадължени лица по ДДС.

Същевременно, в отклонение от това общо правило на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС относно третирането на данъчнозадължените лица, член 13, параграф 1 от нея изключва качеството на данъчнозадължени лица за публичноправните субекти, що се отнася до икономическите дейности и сделки, които те извършват в качеството на държавен орган, освен ако третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията (решение Комисия/Н., С- 79/09, EU:C:2010:171, т. 77).

30 В този смисъл, за да може публичноправен субект да се квалифицира като данъчнозадължено лице по смисъла на Директивата за ДДС, в съответствие с член 9, параграф 1 от нея той трябва да извършва независима икономическа дейност.

Понятието „икономическа дейност“ е определено в член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 и включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, и по-специално сделките, включващи използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на постоянен доход от него (вж. по-специално решения от 26 юни 2007 г., T- Mobile A. и др., С- 284/04, EU:C:2007:381, т. 33, от 29 октомври 2009 г., Комисия/Ф., С- 246/08, EU:C:2009:671, т. 36 и от 20 юни 2013 г., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, С- 219/12, EU:C:2013:413, т. 16).

В това отношение следва да се приеме, че съгласно изискванията на принципа за неутралитет на общата система на ДДС понятието „експлоатация“ по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 се отнася до всички сделки — без значение на правната им форма — с които се цели получаване на постоянен доход от въпросното имущество (вж. в този смисъл решения от 26 юни 2007 г., T- Mobile A. и др., С- 284/04, EU:C:2007:381, т. 38 и от 13 декември 2007 г., Götz, EU:C:2007:789, т. 18).

Ето защо и в заключение следва да се посочи, че сред обстоятелствата, които съдът следва да провери, а страните да докажат е именно получаването на доход от имуществото. Видно от цитираните законови разпоредби, както и от чл. 4 от Правилника, отдаването под наем осигурява и допълва основния предмет на дейност на предприятието, а именно - комплексно управление на язовири - публична и частна държавна собственост. Липсата на такъв доход, в т.ч. и данни въобще да е планирана експлоатация с цел получаване на доход от въпросните язовири и съоръжения към тях позволява на съда да заключи, че по фактурираните доставки за СМР не може да се упражни право на приспадане на данъчен кредит.

Като ясен разграничителен критерий между първата част на съдебният акт, предполагаща частична отмяна на РА и частта, в която жалбата следва да бъде отхвърлена, с цел допълнително пояснение и избягване неяснота в приложението на чл. 13 от Директивата, следва да се посочи - дейностите, извършвани в качеството им на държавни органи по смисъла на член 13, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС, са извършваните от публичноправните субекти дейности в рамките на

специалния за тях правен режим, с изключение на дейностите, които те упражняват при същите правни условия като частните икономически оператори /определение от 20 март 2014 г., Gmina Wrocław, C- 72/13, непубликувано, EU:C:2014:197, т. 19 /.

По-специално от член 168, буква а) от Директивата за ДДС следва, че за да може съответното лице да се ползва от правото на приспадане, е необходимо да са изпълнени две условия. Първо, заинтересованото лице трябва да бъде „данъчнозадължено лице“ по смисъла на тази директива. Второ, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, трябва впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 8 септември 2022 г., Finanzamt R ([Приспадане на] ДДС във връзка с вноса на съдружник), C - 98/21, EU:C:2022:645, т. 39 и цитираната съдебна практика.

И в този смисъл при осъществяване дейностите по поддръжка и експлоатация в т.ч. отдаване под наем на язовири държавното предприятие действа в условията на совобна пазарна дейност в т.ч. и потенциално конкурентна със собствениците на частни водни обекти, при която дейност - реализира доход. При осъществяване на дейностите по ремонт и поддръжка на язовири, насочени единствено за задоволяване обществена потребност държавното предприятие не осъществява нито конкурентна, нито пазарна дейност. Същото е в условията на управляващ „гола собственост“ без никакъв, дори потенциално конкурентен елемент и не осъществява никакво пазарно участие насочено към независима икономическа дейност.

В този смисъл и по отношение на тези доставки ДПУСЯ се явява краен получател и платец на данъка. Доставката не може да се счете освободена и в качеството и на дейност от обществен интерес доколкото същата не спада сред изрично предвиденото в чл.132 от Директива 2006/112 и с оглед невъзможността нормата на се тълкува разширително предвид Решение на СЕС от 19 ноември 2009 г. по дело D. V. Onroerend Goed, C- 461/08.

В тази си част РА е законосъобразен и трябва да бъде оставен в сила.

Правото на данъчен кредит следва да бъде отречено и във връзка с фактурата от 05.04.2021г. издадена по договор с ДПУСЯ и Хидросис И. ЕООД, тъй като предметът на договора е „Изготвяне на проект за извеждане от техническа експлоатация на язовири“, включващ изпълнение на дейности по 4бр. язовири прехвърлени от [община], които не са били отдадени под наем. Самата доставка е насочена към извеждане от експлоатация а не към експлоатиране на язовира и като такава не може да се счете за част от независимата икономическа дейност на лицето.

Следва да бъде отречено правото на данъчен кредит и по фактура от 10.09.2021 с Машины БГ ЕООД предвид факта, че липсват каквито и да било данни конкретната доставка да засяга конкретен обект, респ. да може да бъде отличена или обвързана с част от проявлението на дейността на жалбоподателя. Същата третира закупуване на машини – ъглошлайф и т.н., които могат да бъдат използвани както на отдавани под наем, така и на самостоятелно стопанисвани обекти и в този смисъл жалбоподателят е следвало, но не е доказал, нито дори изложил като твърдение наличието на обвързаност между конкретната доставка и упражняваната от него дейност.

При този изход от спора обоснована, но частично неоснователна е претенцията и на двете страни за присъждане на съдебно деловодни разноски/арг. чл.143 ал.1 и ал.3

АПК/.

И жалбоподателят и ответника са били представлявани от юрисконсулт. Нормата на чл.161 ДОПК дава право и на двете страни на юрисконсултско възнаграждение в размер – минималното за един адвокат, тъй като използва термина – „на администрацията“ което пояснение, има за цел да създаде равнопоставеност между страните в процеса,респ. адвокат и юрисконсулт,но не разграничава хипотезите,когато и двете страни са администрация и са представлявани от юрисконсулт,респ. и въз основа идеята за равнопоставеност - възнаграждението и на двете страни следва да се определи съобразно чл.161 ал.1 ДОПК вр. чл. 8 ал.1 от Наредба № 1/2004г.

В този смисъл и с оглед отменената част от акта, в полза на жалбоподателя следва да се присъди възнаграждение съобразно чл.7 ал.2 т.3 от Наредбата в размер на 1300лв. плюс сумата от 108,35лв/представляващи разликата над 10хил.лв до достигане пълния размер задължения,в т.ч. и лихви в общ размер 22 039лв./ или общо 1408.35лв.

В полза на ответника с оглед отхвърлената част от жалбата следва да се присъди възнаграждение съобразно чл.7 ал.2 т.4 от Наредбата в размер на 2650лв. плюс сумата от 587лв/представляващи разликата над 25хил.лв до достигане пълният размер задължения,в т.ч. и лихви - 98377,41лв./ или общо 3237лв.

С оглед изложеното и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК, Административен съд София-град,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ РА № Р-22002223003662-091/08.01.2024г.,издаден от Г. М., в качеството на орган възложил ревизията и Г. Б. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 473/09.04.2024г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., **В ЧАСТТА** с която на държавно предприятие Управление и стопанисване на язовири“ ЕИК[ЕИК] са определени допълнително задължение на обща стойност 17 232,48лв. и са начислени лихви – 4 806,96лв. във връзка с непризнато право на данъчен кредит по фактури :

- №: 0000001521от 21.04.2021, с контрагент В. ООД на стойност 6914,97 и начислен ДДС - 1382,99 във връзка със СМР по договор № Д41/09.12.2020-язовир Горен пожар, [населено място], обл. Б.
- № [ЕГН] от 21.04.2021 , с контрагент В. ООД на стойност 6914,97 и начислен ДДС - 1383,00
- № [ЕГН] от 21.04.2021, с контрагент В. ООД, на стойност - 6914,97 и начислен ДДС- 1383,00
- № [ЕГН] от 21.04.2021, с контрагент В. ООД, на стойност 19720,77 и начислен ДДС -3944,15във връзка със СМР по договор № Д44/09.12.2020 - язовир Р. чешма-201, [населено място], обл. Б.
- № [ЕГН] от 02.04.2021 с контрагент Торкрет ЕООД, на стойност 5335,97 и начислен ДДС в размер на 1067,19 във връзка със СМР по договор № Д131/07.12.2020 - язовир Мелница-100, [населено място], обл. Я.
- № [ЕГН] от 02.04.2021 с контрагент Торкрет ЕООД, на стойност 278,62 и начислен ДДС - 55,72, във връзка със СМР по договор № Д130/07.12.2020 - язовир Малък манастир-288, с. | Малък манастир, обл. Я.
- № [ЕГН] от 02.04.2021,с контрагент Торкрет ЕООД, на стойност- 3032,26 и начислен ДДС- 606,45,във връзка със СМР по договор № Д- 128/07.12.2020 - язовир Жребино-64, [населено място], обл. Я.

- № [ЕГН] от 02.04.2021, с контрагент Торкрет ЕООД, на стойност 623,50 и начислен ДДС - 124,70, във връзка със СМР по договор № Д127/07.12.2020 - язовир Г.-413, [населено място], обл. Я.
- № [ЕГН] от 02.04.2021, с контрагент Торкрет ЕООД, на стойност 1675,80 и начислен ДДС - 335,16, във връзка със СМР по договор № Д126/07.12.2020 - язовир Г.-326, [населено място], обл. Я.
- № [ЕГН] от 02.04.2021, с контрагент Торкрет ЕООД, на стойност 8514,63 и начислен ДДС - 1702,93, във връзка със СМР по договор № Д-123/07.12.2020 - язовир Г.-306, [населено място], обл. Я.
- № [ЕГН] от 02.04.2021, с контрагент Торкрет ЕООД, на стойност 12113,50 и начислен ДДС - 2422,70, във връзка със СМР по договор № Д122/07.12.2020 - язовир Г.-303, с. Г., обл. Я.
- № 0100000037 от 02.04.2021, с контрагент Сън БС ЕООД, на стойност 19330,04 и начислен ДДС - 3866,01, във връзка със СМР по договор № Д118/07.12.2020 - язовир Г.-200, [населено място], обл. Я.
- № [ЕГН] от 12.05.2021, с контрагент Бригада ЕООД, на стойност 6340,17 и начислен ДДС 1268,03, във връзка със СМР по договор № Д- 81/07.12.2020 - язовир К., [населено място], обл. С. З.
- № [ЕГН] от 02.04.2021 с контрагент Торкрет ЕООД, на стойност - 2,57 и ДДС - 0,51 представляващи възстановен аванс за СМР, Договор № 122 от 07.12.2020 г., язовир Г.-303
- № [ЕГН] от 31.10.2021, с контрагент УСМ К. ЕООД, на стойност 2284,80 и начислен ДДС - 456,96, във връзка със СМР по договор № Д135/07.12.2020 - яз. К.-112, [населено място], област Я.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Държавно предприятие "Управление и стопанисване на язовири" [ЕИК] срещу РА № Р-22002223003662-091/08.01.2024 г., издаден от Г. М., в качеството на орган възложил ревизията и Г. Б. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 473/09.04.2024 г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., **В ОСТАНАЛАТА МУ ЧАСТ.**

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на Държавно предприятие Управление и стопанисване на язовири [ЕИК] сумата от 1408.35/хиляда четиристотин и осем лева и тридесет и пет стотинки/.

ОСЪЖДА Държавно предприятие Управление и стопанисване на язовири [ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 3237/три хиляди двеста тридесет и седем лева/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му пред Върховния административен съд.

Препис от решението да се изпрати на страните.

Съдия: