

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н Р. MENGGOZZI

представено на 22 декември 2008 година¹

I — Въведение

1. С настоящото преюдициално запитване Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) иска по същество от Съда да установи дали правото на приспадане на заплатения по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС) се прилага не само за придобиването на дълготрайни активи, а и на други стоки и услуги, използвани както за извършването на професионални сделки, така и за други цели, т.е. за осъществяването от данъчнозадълженото лице на дейности от стопанско естество, които според препращащата юрисдикция са цели, различни от икономическата дейност. При утвърдителен отговор препращащата юрисдикция се интересува от условията и реда за прилагане на посоченото право на приспадане.

II — Общностната правна уредба

2. Според член 2, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на

законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа², изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995³ година (наричана по-нататък „Шеста директива“) с данък върху добавената стойност се облагат „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ [неофициален превод], т.е. когато такова лице извършва сделки в рамките на облагаемата си дейност⁴.

3. Член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива приравнява на възмездната доставка на услуги „ползването 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 изцяло или частично на приспадане“. [неофициален превод]

² — ОВ L 145, стр. 1.

³ — ОВ L 102, стр. 18.

⁴ — Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 42, както и цитираната съдебна практика).

1 — Език на оригиналния текст: френски.

4. Член 6, параграф 2, първа алинея, буква б) от същата директива приравнява на възмездна доставка „безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

5. Съгласно член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от данъка, който то дължи, дължимия или платен в страната ДДС за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави.

6. Съгласно член 17, параграф 5 от Шеста директива, що се отнася до стоките и услугите, предназначени за използване от данъчнозадълженото лице както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, се приспада само частта от данъка върху добавената стойност, която се приписва на първата категория сделки.

7. Член 17, параграф 6 от Шеста директива гласи:

„В срок, не по-дълъг от 4 години от датата на влизане в сила на настоящата дирек-

тива, Съветът се задължава да вземе единодушно решение по предложение на Комисията относно разходите, за които не се допуска приспадане на данъка върху добавената стойност.

Не се допуска в никакъв случай приспадане на данъка върху добавената стойност за разходи, които не са строго стопански, като например — за луксозни стоки и услуги, развлечения или представителни цели.

До влизане в сила на горните правила държавите членки могат да запазят всички изключения, предвидени в тяхното национално законодателство към датата на влизане в сила на настоящата директива.“
[неофициален превод]

8. Член 20, параграф 2 от Шеста директива предвижда, че за дълготрайни активи корекциите се разпределят за период от пет години, включително годината на придобиване или производство на стоките. Годишната корекция се извършва само върху една пета от начисления за активите данък. Корекцията се извършва въз основа на измененията на полагащото се приспадане през следващите години в сравнение с годината на придобиване или производство на активите. Тази разпо-

редба уточнява още, че чрез дерогация от първата алинея държавите членки могат да установят за корекцията период от пълни пет години, считано от времето на първото използване на стоките. Тя по-специално добавя, че за недвижимите имоти, придобити като дълготрайни активи, периодът на корекция може да бъде удължен до 20 години.

III — Спорните обстоятелства по главното производство и преюдициалните въпроси

9. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (наричана по-нататък „VNLTO“), жалбоподател по главното производство, подпомага интересите на селското стопанство в провинции Groningen, Friesland, Drenthe и Flevoland. Нейните членове, а именно упражняващи дейност в този сектор лица, правят вноски в организацията. Освен защитата на общите интереси на своите членове VNLTO предоставя определен брой индивидуални услуги както в полза на своите членове, така и на трети лица, за които фактурира отделно възнаграждение.

10. Безспорно е, че VNLTO трябва да се окачестви като данъчнозадължено лице по ДДС за предоставяните срещу възнаграждение индивидуални услуги и че вноските, предназначени за защитата на общите

интереси на нейните членове, не съставляват възнаграждение за целите на ДДС.

11. През 2000 г. VNLTO придобива стоки и услуги, които са използвани както за подлежащи на облагане с ДДС съгласно член 2 от Шеста директива икономически дейности, така и за нейните дейности, свързани със защитата на общите интереси на нейните членове, които нямат връзка с първите. VNLTO прави искане за приспадане на размера на ДДС, платен при придобиването на посочените стоки и услуги, сред които са и отнасящите се до дейности, свързани със защитата на общите интереси на нейните членове.

12. Данъчният инспектор отказва да признае поисканото приспадане и издава на VNLTO акт за изменение на данъчно задължение по ДДС. В рамките на този акт се отчисляват сумите на платения по получени доставки ДДС относно свързаните със защитата на общите интереси на членовете дейности съразмерно на доходите на VNLTO, генерирани от тези дейности. Жалбата по административен ред на VNLTO срещу този акт за изменение на задължение по ДДС се отхвърля, както впоследствие и жалбата срещу решението по нея. В решението си Gereschtshof Leeuwarden счита, че общата защита на интересите на членовете не представлява

пряко, трайно и необходимо продължение на икономическата дейност на VNLTO и поради това тя не би могла да приспада ДДС, което ѝ е фактурирано, доколкото разглежданите стоки и услуги са използвани в рамките на защитата на общите интереси на нейните членове.

13. Сезиран като последна инстанция по спора, Hoge Raad der Nederlanden се позовава на Решение по дело Charles и Charles Tijmens⁵, според което член 6, параграф 2 и член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива не допускат национално законодателство, което не позволява на данъчнозадължено лице изцяло да причисли към стопанските си активи дълготраен актив, частично използван за целите на икономическата дейност и частично за цели, различни от нея, и евентуално изцяло и незабавно да приспадне дължимия за придобиването на такава стока ДДС. Препращащата юрисдикция уточнява, че няма никакви основания за съмнение, че посоченото по-горе Решение по дело Charles и Charles Tijmens се прилага и за юридическо лице, което както в случая, успоредно с икономическите си дейности, упражнява и дейности, които не попадат в приложното поле на ДДС. В такъв случай и доколкото придобитите стоки са дълготрайни активи, препращащата юрисдикция сочи, че VNLTO ще има право на приспадане изцяло на начисления по общите разходи ДДС, но материалите по главното производство не позволяват да се определи делът на приспаднатия ДДС, който се отнася до дълготрайните активи. За сметка на това Hoge Raad der Nederlanden приема, че има съмнения относно дали приетото в Решение по дело Charles

и Charles Tijmens, посочено по-горе, е валидно спрямо стоки, които не са дълготрайни активи, както и спрямо услуги. Препращащата юрисдикция иска също да се установи дали данъчнозадълженото лице има право да причисли в имуществото на своето предприятие стоки, различни от дълготрайните активи и услугите, така че незабавно да приспадне изцяло платения за придобиването на тези стоки и услуги ДДС, макар същите частично да се използват в рамките на дейности, които нямат никаква връзка с облагаемите на основание член 2 от Шеста директива доставки.

14. При тези обстоятелства Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 6, параграф 2 и член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива [...] да се тълкуват в смисъл, че на данъчнозадължено лице е позволено да включи в своите стопански активи не само дълготрайни активи, но и всички стоки и услуги, които се използват както за нуждите на икономическата дейност, така и за други цели, и да приспада изцяло и неза-

5 — Решение от 14 юли 2005 г. (C-434/03, Recueil, стр. I-7037).

бавно [ДДС], дължим за придобиването на тези стоки и услуги?

V — Анализ

- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос прилагането на член 6, параграф 2 от Шеста директива [...] води ли по отношение на стоки и услуги, различни от дълготрайните активи, до еднократно облагане с ДДС за периода, през който е осъществено приспадането във връзка с тези стоки и услуги, или ДДС трябва да се събере през няколко периода; и при утвърдителен отговор, как трябва да се определи данъчната основа за тези стоки и услуги, които не подлежат на амортизация?“

IV — Производство пред Съда

15. В съответствие с член 23 от Статута на Съда правителствата на Нидерландия, Германия, Португалия и Обединеното кралство, както и Комисията, представят писмени становища. Тези страни са изслушани и по време на съдебното заседание, проведено на 16 октомври 2008 г., с изключение на Федерална република Германия и Португалската република, които не се явяват.

16. С първия си въпрос препращащата юрисдикция иска да се установи дали в съответствие с член 6, параграф 2 и член 17 от Шеста директива данъчнозадължено лице може да включи в стопанските си активи не само дълготрайни активи, а и всички стоки и услуги, използвани както за целите на икономическата дейност, така и за различни от нея цели, което да му позволи да приспадне изцяло и незабавно платения при придобиването на тези стоки и услуги ДДС.

17. С втория си въпрос, поставен само в случай на утвърдителен отговор на предходния, препращащата юрисдикция по същество иска да се установи доколкото стоките, различни от дълготрайните активи, както и услугите, могат да се ползват от предвидения в член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива механизъм, от една страна, за какъв период трябва да се облагат извършените доставки, т.е. — както тя уточнява — еднократно или на части в рамките на няколко данъчни периода, и от друга страна, как се определя данъчната основа за стоките и услугите, които не подлежат на амортизация.

18. Както ясно личи от акта за препращане, тези въпроси се основават на правната предпоставка, съгласно която данъчнозадълженото лице, което придобива

дълготраен актив, има право да се ползва от разпоредбите на член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива, когато такава стока се използва за неговите нестопански дейности. Те се основават и на представата, че в израза „цели, различни от икономическата дейност“ по смисъла на посочения член се включват упражняваните от данъчнозадълженото лице нестопански дейности.

участват в процеса на производство и разпределение, превеждат на данъчната администрация начисления на клиентите си ДДС (ДДС, събран по извършени доставки), като се приспада платеният на техните доставчици ДДС (подлежащ на приспадане ДДС по получени доставки)⁶. При положение че данъчнозадължено лице придобива стоки и услуги за извършване на облагаеми сделки, му се предоставя право да приспада ДДС, с който се облага придобиването на посочените стоки и услуги⁷.

19. По-нататъшното изложение ще установи, главно, че въпросната предпоставка, отнасяща се до тълкуването на Шеста директива, е погрешна, както посочват и някои от правителствата, представили становища пред Съда, и поради това не е необходимо да се дават отговори на поставените въпроси, тъй като те не са релевантни за разрешаването на спора по главното производство. При условията на евентуалност ще разгледам специфичните аспекти, които двата преюдициални въпроса поставят на внимание в хипотезата, че Съдът не приеме главното ми предложение.

21. ДДС се характеризира със своя неутралитет на всички стадии на производството и разпределението. По силата на принципа на неутралитет лицето понася тежестта на ДДС само когато той се отнася за стоки или услуги, които това лице използва за лично потребление, а не за облагаемата си професионална дейност⁸. Ето защо в случаите на използване на стока не за целите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, а за лично

А — Общи съображения и релевантност на правната предпоставка, на която се основават преюдициалните въпроси

20. ДДС е общ данък върху потреблението, чиято тежест изцяло носи крайният потребител. До стадия на крайния потребител данъчнозадължените лица, които

6 — Вж. най-общо член 2 от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, 1967 г., стр. 1301), чието съдържание е възпроизведено в член 1, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), която отменя Директива 62/227, както и Шеста директива. Вж. още Решение от 11 октомври 2007 г. по дело KÖGÁZ и др. (C-283/06 и C-312/06, Сборник, стр. I-8463, точка 29).

7 — Вж. член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива. Облагането с ДДС на извършените доставки, без да се позволява приспадането на вноса на кумулативните доставки ДДС, би довело до въвеждане на кумулативните многостепенни системи за облагане, премахването на които именно е една от целите на общата система на ДДС, както е посочено в съображение 8 от Директива 62/227. Вж. още Решение от 30 март 2006 г. по дело Uudenkaupungin kaupunki (C 184/04, Recueil, стр. I-3039, точка 24).

8 — Вж. по-специално Решение от 21 април 2005 г. по дело HE (C-25/03, Recueil, стр. I-3123, точка 43).

потребление изобщо не възниква право на приспадане⁹. А fortiori ДДС за получени доставки обаче не може да породи право на приспадане, доколкото данъкът е свързан с дейности, които нямат икономически характер и поради това не попадат в обхвата на Шеста директива¹⁰.

тези стоки данък върху добавената стойност подлежи изцяло или частично на приспадане, и от друга страна, в буква б), безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето¹².

22. Възможно е затруднения да възникнат в случаите на т.нар. „смесено“ използване, т.е. когато след като придобие стоки или услуги в рамките на икономическата си дейност, данъчнозадълженото лице ги използва частично за облагаемите си сделки и частично за други цели.

23. Шеста директива предвижда две категории смесено използване¹¹.

24. В първата от тези категории се намира член 6, параграф 2, първа алинея от посочената директива — изрично посочен в акта за препращане — който приравнява на възмездни доставки, от една страна, в буква а), ползването 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

25. Както Съдът вече е имал възможност да утвърди, целта на посочената разпоредба е да се гарантира равно третиране между данъчнозадълженото лице и крайния потребител¹³. Всъщност, като приравнява безвъзмездните сделки на възмездни, буква а) от тази разпоредба цели да попречи данъчнозадължено лице, което е могло да приспадне ДДС, начислен върху покупката на включени в стопанските му активи стоки, да може да избегне плащането на ДДС, когато отделя тези стоки от имуществото на предприятието за личните си нужди (или за нужди, различни от тези на икономическата дейност) и поради това да се възползва от неоснователни предимства в сравнение с обикновения краен потребител, който купува стоките и заплаща ДДС¹⁴. Аналогично член 6, параграф 2, буква б) от Шеста

9 — Вж. Решение от 11 юли 1991 г. по дело Lennartz (C-97/90, Recueil, стр. I-3795, точки 8 и 9), както и Решение по дело HE (точка 43) и Uudenkaupungin kaupunki (точка 24).

10 — Вж. Решение от 13 март 2008 г. по дело Securenta (C-437/06, Сборник, стр. I-1597, точка 30). Вж. също в този смисъл Решение от 14 септември 2006 г. по дело Wollny (C-72/05, Recueil, стр. I-8297, точка 20).

11 — Вж. точка 11 от Заключението на генералния адвокат Jacobs към Решение по дело Charles и Charles Tijmens, посочено по-горе.

12 — Следва да се отбележи, че член 6, параграф 2, втора алинея от Шеста директива предоставя на държавите членки възможност да дерогират разпоредбите на първа алинея от него, при условие че такава дерогация не води до нарушаване на конкуренцията. Предвид данните по преписката не се установява член 6, параграф 2, втора алинея да е предмет на акта за препращане.

13 — Вж. по-специално Решение от 26 септември 1996 г. по дело Enkler (C-230/94, Recueil, стр. I-4517, точка 35), Решение от 20 януари 2005 г. по дело Hotel Scandic Gässabäck (C-412/03, Recueil, стр. I-743, точка 23), както и Решение от 11 декември 2008 г. по дело Danfoss и AstraZeneca (C-371/07, Сборник, стр. I-9549, точка 46).

14 — Вж. в този смисъл Решение по дело Enkler, посочено по-горе (точка 33), Решение по дело Hotel Scandic Gässabäck, посочено по-горе (точка 23), и Решение по дело Danfoss и AstraZeneca, посочено по-горе (точка 47).

директива не допуска възможността данъчнозадължено лице или негови служители да получат при освобождаване от данък доставени от данъчнозадълженото лице услуги, за които дадено частно лице би трябвало да заплати ДДС (Решение по дело *Hotel Scandic Gåsabäck*, посочено по-горе, точка 23)¹⁵.

26. Приравняването, на което се основава член 6, параграф 2 от Шеста директива, на практика води до това да се счита, че данъчнозадълженото лице — което частично използва стока за целите на облагаеми професионални сделки и частично за лични цели и което си възстановява изцяло или частично платения в момента на придобиването ѝ ДДС — използва стоката изцяло за целите на облагаемите си сделки по смисъла на член 17, параграф 2 от посочената директива. Следователно такова данъчнозадължено лице по принцип има право на пълно и незабавно приспадане на дължимия при придобиването на тази стока ДДС¹⁶.

27. Тъй като в тази хипотеза няма сделка с трето лице или платена от него насрещна престация, която да съставлява основа за облагане с ДДС — тъй като данъчнозадълженото лице само си предоставя услуга — член 11, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива предвижда, че данъчната основа е „стойността на разходите, извършени от на данъчнозадълженото лице във връзка с предоставяне на услугите“.

28. Прилагането на член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива осигурява известни предимства на данъчнозадълженото лице, сред които по-специално да се ползва от регулярно облагане през целия период на лично ползване на придобития стопански актив, докато приспадането на платения при придобиването му ДДС е пълно и незабавно. Ето защо за данъчнозадълженото лице възниква предимство, свързано с налични парични средства¹⁷. Въпреки че препращащата

17 — Вж. в това отношение Решение по дело *Wollny*, посочено по-горе (точка 38), както и точка 74 от Заключението по дело *Charles и Charles-Tijmens*, посочено по-горе. Действието на тази разпоредба може да се онагледява с помощта на пример. Допуска се, че данъчнозадължено лице придобива ново превозно средство, което може да има полезен живот 10 години и е предназначено както за професионални, така и за лични цели. Нетната му стойност е 10000 EUR, а ДДС е със ставка 17,5%. Допуска се също, че през първата година 40% от използването на превозното средство е за нуждите на предприятието и следователно 60% от него е за лични нужди. Механизмът по член 6, параграф 2 от Шеста директива позволява незабавно да се приспадне целият платен по получената доставка ДДС, т.е. 1750 EUR. Облагането на използването на превозното средство за лични нужди като извършена доставка се изчислява, като цената при покупка се разделя на десет (в съответствие с амортизацията на превозното средство) и резултатът се умножи по годишното съотношение на използването за лични нужди, което се равнява на $10000/10 = 1000 \times 17,5\% \times 60\%$, като облагането на извършените доставки през първата година е в размер на 105 EUR. Ако използването за лични нужди намалява през годините 2—10 и достига 30%, облагането на извършените доставки е в размер на 52,5 EUR за всяка от тези години. ДДС, който трябва да се внесе за личното използване за полезния живот на превозното средство следователно ще бъде в размер на $105 + 52,5 \times 9 = 577,5$ EUR. Ако тази сума се извади от данъка по получени доставки се получава нетно приспадане на ДДС в размер на 1172,5 EUR. В случай че се приложи разпределяне на дължимия за превозното средство към момента на закупуването му данък за получена доставка, данъчнозадълженото лице ще може да приспадне само частта, свързана с използването на професионални цели, т.е. 40% от дължимия ДДС, а именно 700 EUR. Ако използването за професионални цели се увеличи и достигне 70% (в същото съотношение, в което в предходния пример намалява личното използване) през годините 2—10, общото използване за професионални цели през полезния живот на превозното средство достига средно 67% в рамките на полезния живот (което отговаря на нетно приспадане на ДДС в размер на 1172,5 EUR), но приспадането по получени доставки ще бъде по-ниско от посоченото използване. Възможно е обаче да се направи корекция на ДДС, за да се отрази реалното използване на стоката. Следователно се установява, че прилагането на предвидения в член 6, параграф 2 от Шеста директива метод предоставя на данъчнозадълженото лице предимство, свързано с налични парични средства, и то може незабавно и изцяло да приспадне внесените по получени доставки ДДС, докато облагането по извършени доставки ще се разпредели през полезния живот на превозното средство.

15 — Вж. Решение по дело *Hotel Scandic Gåsabäck*, посочено по-горе (точка 23), и Решение по дело *Danfoss и AstraZeneca*, посочено по-горе (точка 48).

16 — Вж. в този смисъл Решение по дело *Lennartz*, посочено по-горе (точка 26), както и Решение по дело *Charles и Charles Tijmens*, посочено по-горе (точка 24).

юрисдикция не очертава изрично залога в главното производство, не е изключено, както посочва правителството на Обединеното кралство по време на съдебното заседание, такова данъчно облекчение да е в основата на опита на VNLTO да се ползва пред националните юрисдикции от прилагането на член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива.

29. Член 17, параграф 5 от Шеста директива принадлежи към втората категория разпоредби, свързани със смесеното използване. Съгласно първа алинея от тази разпоредба, що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане (т.е. използвани за извършването на облагаеми сделки), така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане (т.е. освободени сделки), приспада се само частта от ДДС, която се приписва на първата категория сделки¹⁸.

30. Както Съдът наскоро уточни в посоченото по-горе Решение по дело *Securenta*, упоменато неколkokратно по време на съдебното заседание, член 17, параграф 5 от Шеста директива в този смисъл се отнася до ДДС за получени доставки, с които са обложени разходи, свързани изключително с икономическите дейности, като извършва разпределение

сред посочените дейности между тези, които са облагаеми, с право на приспадане, и тези, които са освободени, без право на приспадане. За сметка на това Шеста директива не предвижда никакъв механизъм за разпределяне на платения по получени доставки ДДС, свързан едновременно с икономически сделки и нестопански сделки, извършени от данъчнозадълженото лице. Макар държавите членки да трябва да определят това разпределение, предвид крайната цел и структурата на Шеста директива Съдът посочва, че те трябва да упражнят правото си на преценка, като гарантират, че приспадането се извършва само за частта от ДДС, която е пропорционална на съответната сума по сделките с право на приспадане, т.е. държавите членки трябва да гарантират, че изчисляването на пропорционалната част между икономическите дейности и нестопанските дейности отразява обективно действителната част от разходите за получени доставки, направени по всяка от двете дейности¹⁹.

31. По настоящото дело е важно да се напомни, че от представените от препращащата юрисдикция данни е видно, че VNLTO упражнява както икономически дейности, попадащи в приложното поле на Шеста директива, така и нестопански дейности, а именно защитата на общите интереси на своите членове, които не попадат в нейното приложно поле. Съгласно разясненията на препращащата юрисдикция VNLTO придобива дълготрайни активи, без обаче да има възможност да се определи частта от ДДС, приспаданата от VNLTO, която е свързана

18 — По силата на член 17, параграф 5, втора алинея от Шеста директива частта се определя в съответствие с член 19 от тази директива за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

19 — Точки 33, 35 и 37 от посоченото решение.

с придобиването на такива дълготрайни активи, освен ако делото се препрати на съда по съществуващото на спора. От акта за препращане личи също, че придобиването на тези стоки е осчетоводено като общ разход от VNLTO, без следователно то да се включва изключително в упражняваните от VNLTO икономически дейности към негови клиенти. Препращащата юрисдикция счита, че VNLTO все пак би могло да се ползва от разпоредбите на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива, така че да приспадне изцяло платения при закупуването на дълготрайните активи ДДС, като според препращащата юрисдикция упражняването от асоциацията на нестопански дейности се оказва свързано с понятието за „цели, различни от икономическата [и] дейност“, съдържащо се в посочената разпоредба. Препращащата юрисдикция основава това тълкуване на практиката на Съда, и по-конкретно на посоченото по-горе Решение по дело *Charles и Charles-Tijmens*.

32. В писмените си становища нидерландското и португалското правителство твърдо оспорват предпоставката, на която се основават преюдициалните въпроси. Нидерландското правителство отново повдига това възражение по време на съдебното заседание, което получава подкрепата и на представителя на правителството на Обединеното кралство. Без в крайна сметка да оспорват възможността задължено по ДДС юридическо лице да се ползва от разпоредбите на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста

директива, също както и данъчнозадължените физически лица²⁰, тези правителства обаче твърдят, че приспадането на платения по получени доставки ДДС е изключено, доколкото дълготрайните активи се използват за упражняването на нестопански дейности, в случая свързани с общата защита на интересите на членовете на VNLTO. Нидерландското и португалското правителство добавят, че използването на придобитите от данъчнозадължено по ДДС юридическо лице дълготрайни активи, които от момента на придобиването им се използват за осъществяването на предмет на дейност съгласно устава на това лице, не може да се счита за лични нужди или цели, различни от икономическата дейност.

33. В това отношение следва да се отбележи, че от посоченото по-горе Решение по дело *Securita* — което се отнася за положението на дружество, упражняващо едновременно икономическа дейност, за която плаща ДДС, и нестопанска дейност, която не попада в приложното поле на ДДС и иска да му се предостави възможността да приспадне платения по получени доставки ДДС, с който се облагат разходите, които не са свързани с определени

20 — Следва да се напомни, от една страна, че член 4, параграф 1 от Шеста директива определя широко понятието за данъчнозадължено лице, и от друга страна, че член 6, параграф 2, първа алинея от нея се отнася и за ползването на стоки или услуги за нуждите на персонала на данъчнозадълженото лице — обстоятелства, които подкрепят идеята, че последният член се прилага и за данъчнозадължените юридически лица за разлика от това, което поддържа нидерландското правителство в писменото си становище, удачно коригирано по време на съдебното заседание в резултат на поставените от Съда въпроси. Накрая, принципът на данъчен неутралитет не би допуснал по-специално различното третиране в областта на събирането на ДДС на икономически оператори, извършващи едни и същи сделки; вж. в този смисъл по аналогия Решение от 7 септември 1999 г. по дело *Gregg* (C-216/97, Recueil, стр. I-4947, точка 20).

дейности по извършени доставки — е видно, че „ДДС за получени доставки, с които са обложени разходите, направени от данъчнозадължено лице, обаче не може да породят право на приспадане, доколкото е свързан с дейности, които предвид неикономическия си характер не попадат в обхвата на Шеста директива“²¹.

34. Следователно приспадането на платен за получени доставки ДДС е допустимо само, доколкото направените разходи могат да бъдат отнесени към икономическата дейност по извършване на доставки на данъчнозадълженото лице²².

35. По настоящото дело препращащата юрисдикция обаче изглежда тълкува член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива като предоставяща възможността да се дерогира общото правило, което току-що бе напоменено. По този начин тя изглежда приравнява употребата от данъчнозадължено лице на дълготраен актив частично за целите на осъществяване на нестопански дейности на използването от такова лице на дълготраен актив, включен в стопанските активи „за цели, различни от икономическата [му] дейност“ по смисъла на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива.

36. Според мен тази обосновка може да се приеме само частично.

37. Вярно е, че като приравнява на възмездни доставки, попадащи следователно в приложното поле на Шеста директива сделки, които по принцип не би трябвало да се облагат с ДДС, член 6, параграф 2 от нея е дерогираща разпоредба в рамките на структурата на Шеста директива. В този смисъл на въпрос относно тълкуването на израза „ползване на стоки“, който се съдържа в член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива Съдът уточнява, че „личното ползване на стоки [...] подлежи на данъчно облагане по изключение“ и поради това достига до извода че изразът „ползване на стоки“ трябва да се тълкува стриктно като включващ единствено използването на самата стока²³.

38. Следователно член 6, параграф 2 от Шеста директива не установява общо правило, според което се предполага, че сделките, които са извън приложното поле на ДДС, попадат в него. Както основателно отбелязва правителството на Обединеното кралство по време на съдебното заседание, тълкуването на член 6, параграф 2 от Шеста директива в смисъл, че въвежда такова общо правило, би довело до изпразване от съдържание на член 2, параграф 1 от посочената директива.

21 — Точка 30.

22 — Пак там (точка 31).

23 — Решение от 25 май 1993 г. по дело Mohsche (C-193/91, Recueil, стр. I-2615, точки 13 и 14), както и Решение по дело Enkler, посочено по-горе (точка 34).

39. На този етап следва да се разгледат хипотезите, обхванати от член 6, параграф 2 от Шеста директива.

че по главното производство това условие е изпълнено и поради това за целите на настоящия анализ това положение следва да се приеме за безспорно²⁶.

40. По същество прилагането на тази разпореда се урежда от три кумулативни условия.

41. На първо място, стоката трябва да е била придобита от данъчнозадължено лице, действащо в това качество, което я включва в имуществото на своето предприятие. Това условие предполага, че данъчнозадълженото лице, което извършва сделка в лично качество, не действа като данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива²⁴. То също предполага, че въпреки използването на дълготраен актив едновременно за лични и професионални нужди цялостното му включване в личното имущество на данъчнозадълженото лице изключва приспадането на платения при придобиването му ДДС²⁵.

42. Въпреки че при прочита на акта за препращане остават съмнения относно включването в имуществото на предприятието, т.е. в икономическите дейности на данъчнозадълженото лице, на дълготрайните активи, посочени в него, препращащата юрисдикция, която единствена е компетентна да преценява обстоятелствата по делото, изглежда обаче приема,

43. На второ място, член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива изисква разглежданата стока да дава право на пълно или частично приспадане на ДДС. Това условие, разглеждано и в светлината на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива, означава по-специално, че данъчнозадължено лице, което макар да действа в това качество, придобива стока за целите на освободена по силата на разпоредбите на Шеста директива от внасянето на ДДС дейност, няма да може да се ползва от прилагането на член 6, параграф 2 от Шеста директива, дори да използва частично стоката за лични нужди.

44. На трето място, въпросният стопански актив трябва да се използва от данъчнозадълженото лице за лични нужди или за нуждите на неговия персонал или „по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

24 — Вж. Решение от 4 октомври 1995 г. по дело Armbrrecht (C-291/92, Recueil, стр. I-2775, точки 17 и 18), както и Решение от 8 март 2001 г. по дело Bakcsi (C-415/98, Recueil, стр. I-1831, точка 24).

25 — Решение по дело Bakcsi, посочено по-горе (точка 27).

26 — Всъщност, ако дълготрайният актив се счита само за частично включен в имуществото на предприятието, преюдициалните въпроси не биха възникнали, тъй като в съответствие със съдебната практика операторът би действал като данъчнозадължено лице само в границите на професионалното използване на стоката (вж. по-специално Решение по дело HE, посочено по-горе (точки 46 и 47). Приспадането на ДДС по получена доставка, с което се облага покупката на дълготраен актив, следователно би било възможно само до размера на използването му за професионални цели.

45. Прочитът на член 6, параграф 2 от Шеста директива показва, че в израза „цели, различни от икономическата дейност на лицето“, въведен с наречието „по-общо“, изглежда се съдържа разширяване на обхвата на първите две хипотези, в които се прилага тази разпоредба, а именно когато, що се отнася до буква а) от тази разпоредба стопанският актив се използва „за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал“.

46. В това отношение изглежда разумно най-напред да се приеме, че предвид целите и структурата на Шеста директива понятието „икономическа дейност“ в член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива, притежава материално съдържание, а именно, че то е свързано с икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. В този смисъл според мен е достатъчно да се отбележи, че прилагането на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива е изключено, когато данъчнозадължено лице използва дълготраен актив едновременно за облагаеми и освободени сделки в рамките на своята икономическа дейност. Независимо че е налице смесено използване на една и съща стока, това положение обаче ще попадне в приложното поле на член 17, параграф 5 от Шеста директива, който предвижда, нека напомня, че приспадането на платения по получени доставки ДДС се прилага само за частта, пропорционална на свързания с облагаемите сделки данък. Следователно понятието за „цели, различни от икономическата дейност“, може да включва най-много само цели, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

47. На следващо място се поставя въпросът дали тази констатация трябва

да води до това да се приеме, че член 6, параграф 2 от Шеста директива обхваща използването на стопански актив за целите на всички нестопански дейности на данъчнозадълженото лице, извън случаите на използване за лични нужди.

48. От гледна точка по-специално на съдебната практика този въпрос според мен трябва да получи отрицателен отговор.

49. На първо място, Съдът изглежда по никакъв начин не остойностява в практиката си използването на стока „за цели, различни от икономическата дейност“ като хипотеза на използване за цели, различни от личните. В този смисъл Съдът постановява, „че от *системата* на Шеста директива произтича, че член 6, параграф 2, буква а) [от нея] цели да избегне необлагането на стопански актив за лични цели“²⁷.

50. На второ място, следва да се напомни, че в Решение по дело *Securenta*, посочено по-горе, Съдът отбелязва, че разпоредбите на Шеста директива не съдържат правила

27 — Вж. Решение от 27 юни 1989 г. по дело *Kühne* (50/88, Recueil, стр. 1925, точка 8), Решение по дело *Mohsche*, посочено по-горе (точка 8), Решение от 16 октомври 1997 г. по дело *Fillibeck* (C-258/95, Recueil, стр. I-5577, точка 25), Решение от 11 септември 2003 г. по дело *Cookies World* (C-155/01, Recueil, стр. I-8785, точка 56) и Решение по дело *Wollny*, посочено по-горе (точка 31) (курсивът е мой). Вж. още точка 42 от Заключението на генералния адвокат *Sharpston*, представено на 23 октомври 2008 г. към Решение по дело *Danfoss* и *AstraZeneca*, посочено по-горе. Вж. също по отношение на член 6, параграф 2, първа алинея, буква б) от Шеста директива Решение по дело *Fillibeck*, посочено по-горе (точка 25).

с предмет методи или критерии, които държавите членки са длъжни да прилагат, когато приемат разпоредби, позволяващи да се направи разпределение на сумата на заплатения ДДС за получени доставки според това дали съответните разходи се отнасят към икономическата дейност или към неикономическата дейност²⁸. Той все пак постановява, че при упражняването на правото си на преценка държавите членки, които по-специално са длъжни да зачитат принципа на данъчен неутралитет, на който се основава общата система на ДДС, трябва да гарантират, че приспадането се извършва само за частта от ДДС, която е пропорционална на съответната сума по сделките с право на приспадане²⁹. Изглежда обаче съмнително — ако Съдът считаше, че член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива позволява използването за нестопански цели на дълготраен актив, включен в стопанските активи, да се приравни на възмездна доставка, като по този начин се даде възможност на данъчнозадълженото лице да приспадне изцяло платения за придобиването му ДДС — от една страна, той да е утвърдил компетентността на държавите членки да приемат правила във връзка с разпределянето на ДДС по получени доставки, с които се облагат разходите, свързани едновременно с икономически и нестопански дейности, и от друга страна, *да е изискал* от тези държави членки да гарантират, че приспадането на ДДС ще бъде пропорционално на данъка, свързан единствено със сделките, даващи право на приспадане.

51. Ако Съдът бе възприел тълкуване на член 6, параграф 2 от Шеста директива

в смисъл на обща дерогация от разпоредбите на член 17 от Шеста директива, направените от него преценки в посоченото по-горе Решение по дело *Securenta* щяха най-малкото да бъдат по-умерени, ако не и допълнени с някои съображения, свързани с член 6, параграф 2 от Шеста директива. Всъщност в съответствие със съдебната практика не е имало никаква пречка Съдът да тълкува тази разпоредба, макар тя да не е била изрично посочена в преюдициалните въпроси по дело *Securenta*³⁰.

52. Предходните съображения ме карат, на трето място, да споделя становището на генералния адвокат Sharpston по дело *Danfoss и AstraZeneca*, посочено по-горе, според която член 6, параграф 2 от Шеста директива се отнася до видове употреба, които са напълно различни от облагаемата дейност на предприятието³¹, т.е. които нито пряко, нито непряко обслужват интересите на икономическата дейност.

53. Използването обаче на стока за целите на нестопанските дейности на данъчнозадължено лице, едновременно с използването за целите на облагаемата икономическа дейност в голям брой случаи може пряко или непряко да обслужва интересите

28 — Решение по дело *Securenta*, посочено по-горе (точка 33).
29 — Пак там (точки 36 и 37).

30 — Съгласно съдебната практика Съдът следва да предостави на националната юрисдикция всички насоки за тълкуване на общностното право, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което тя е сезирана, независимо дали ги е посочила или не във въпросите си; вж. в областта на прилагане на Шеста директива Решение от 12 май 2005 г. по дело *RAL (Channel Islands)* и др. (C-452/03, *Recueil*, стр. I-3947, точка 25).

31 — Заключение (точка 38), посочено по-горе, към Решение по дело *Danfoss и AstraZeneca*, посочено по-горе.

сите на предприятието, за разлика по принцип от използването ѝ за лични цели. Да се допусне разширяване на обхвата на член 6, параграф 2 от Шеста директива, като се включат видовете употреба в полза на нестопанските дейности на данъчнозадълженото лице би довело и до необходимостта от очертаване във всеки конкретен случай на видовете употреба, които действително са с цел, различна от икономическата дейност, от тези, които обслужват нейните нужди. Така би се стигнало до увеличаване на сложността на общия режим на ДДС, което според мен не отговаря най-общо на духа на Шеста директива³².

54. При това положение считам, че използването „за цели, различни от икономическата дейност“, визирано в член 6, параграф 2 от Шеста директива, не може да включва всяка употреба за целите на нестопанските дейности на данъчнозадълженото лице³³.

55. Тази преценка не накърнява полезния ефект на израза „цели, различни от икономическата дейност“, доколкото същият може да обхваща всяка употреба за лични цели от трети лица спрямо данъчнозадълженото лице или неговите служители. Както отбелязва португалското правителство в писменото си становище, това например би било така при дълготраен актив, който VNLTO използва едновременно

за облагаемите си дейности и личните нужди на някои от своите членове или на ръководителя на някои от тях. Както обаче току-що изложих, не е такова положението, при което VNLTO се опитва да се възползва от прилагането на член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива.

56. Ето защо считам, че е неправилно тълкуването на член 6, параграф 2, първа алинея и на член 17 от Шеста директива, въз основа на което препращащата юрисдикция основава предпоставката на своите преюдициални въпроси. При това положение тези въпроси според мен са лишени от релевантност с оглед разрешаването на спора по главното производство.

57. Следователно главно предлагам на акта за препращане да се отговори в смисъл, че член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива не се прилага за използването на дълготраен актив, включен в стопанските активи за нуждите на нестопанските дейности на данъчнозадълженото лице.

58. Само, в случай че Съдът не споделя тази преценка, следва да се даде отговор на конкретните аспекти, очертани в първия преюдициален въпрос, а след това евентуално на тези по втория въпрос. Ето защо в следващото изложение ще разгледам тези въпроси само при условията на евентуалност.

32 — Вж. по аналогия Решение от 7 май 1998 г. по дело *Lease Plan* (C-390/96, *Rescuel*, стр. I-2553, точка 28) в обстановка, при която Съдът отхвърля критерий, позволяващ да се установи наличието на постоянен обект и който не може да се счита за „сигурен, прост и приложим на практика в съответствие с духа на Шеста директива“.

33 — Вж. също в този смисъл точка 59 от Заключението по дело *Charles and Charles-Tijmens*, посочено по-горе.

Б — По конкретните аспекти, очертани в първия въпрос

59. Както вече беше посочено, препращащата юрисдикция иска да се установи дали в съответствие с член 6, параграф 2 и член 17 от Шеста директива данъчнозадължено лице може да включи в стопанските си активи стоките, различни от дълготрайните активи, както и услугите, които се използват както за целите на икономическата дейност, така и за цели, различни от нея, което да му даде възможност изцяло и незабавно приспадане на платения при придобиването им ДДС.

60. Преди всичко е важно да се напомни, че в съответствие със съдебната практика в случай на употреба на капиталови стоки както за целите на икономическата дейност, така и за лични цели, заинтересованото лице има избор за нуждите на ДДС да включи тази стока изцяло в имуществото на предприятието си или да я задържи изцяло в своето частно имущество, като по този начин напълно я изключва от системата на ДДС, или пък да я включи в предприятието само доколкото тя действително се използва за целите на ефективната икономическа дейност³⁴.

61. Както вече имах повод да спомена, ако данъчнозадълженото лице реши да третира дълготрайни активи, използвани

едновременно за професионални и лични цели като стопански активи, дължимият при придобиването или създаването на такива активи ДДС подлежи изцяло и незабавно на приспадане³⁵.

62. При все това, тъй като обаче използването за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал или за цели, различни от икономическата му дейност се приравнява на облагаема сделка в съответствие с член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива, данъчнозадълженото лице, което е решило да включи изцяло дълготраен актив в стопанските си активи и което използва част от него за лични нужди, е задължено да плати ДДС върху направените за изпълнението на посоченото използване разходи — задължение, което отговаря на правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС върху всички разходи по придобиването или създаването на съответния дълготраен актив³⁶.

63. При това положение следва да се установи дали обстоятелството, че тази практика на Съда се е развила в условията на смесено използване на дълготрайни активи е напълно случайно или, обратно, има собствено основание, което произтича от разпоредбите на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива.

34 — Вж. по-специално Решение по дело HE, посочено по-горе (точка 46), Решение по дело Charles и Charles Tijmens, посочено по-горе (точка 23), както и Решение по дело Wollny, посочено по-горе (точка 21).

35 — Решение по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе (точка 24), както и Решение по дело Wollny, посочено по-горе (точка 22).

36 — Вж. в този смисъл Решение по дело Wollny, посочено по-горе (точки 23 и 24, както и цитираната съдебна практика).

64. Най-напред при буквален прочит е видно, че разпоредбата на този член не се ограничава до използването на дълготраен актив, а по-общо се отнася до „използването на стоки“.

65. На следващо място, следва да се отбележи, че в практиката си относно тълкуването на член 6, параграф 2 от Шеста директива Съдът изобщо не е определял понятието „дълготраен актив“, на което редовно се позовава.

66. В Решение по дело *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*³⁷, което се отнася до тълкуването на член 17 от Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизацията на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Структура и процедури за приложение на общата система на данъка върху добавената стойност³⁸, Съдът счита от гледна точка както на *обичайното значение на понятието*, така и на функцията му в контекста на Директива 67/228, че „дълготрайните активи“ се отнася до активите, използвани за целите на икономическата дейност, които се отличават със своя дълготраен характер и със своята стойност, чиято последица е, че разходите по придобиването обикновено не се осчетоводяват като текущи разходи, а се отчисляват като амортизации през няколко данъчни години³⁹.

67. На основните елементи от това определение, а именно дълготрайния характер на тези стоки и едновременната амортизация на разходите по придобиването, Съдът се позовава в рамките на тълкуването на член 20 от Шеста директива, който по-специално се отнася до периода, през който се прави корекцията на приспадането по отношение на дълготрайните активи⁴⁰, независимо от предоставената от тази разпоредба възможност държавите членки да определят понятието дълготраен актив⁴¹.

68. Въпреки че член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива и член 20 от нея имат материално приложно поле, което не се припокрива⁴², както постановява Съдът, те имат обща крайна цел⁴³, което според мен може да обоснове основните елементи на определението за „дълготраен актив“ по смисъла на член 20 от посочената директива, а именно дълготрайния характер на използването му и последващата амортизация на разходите за придобиване — елементи, които впрочем също попадат в обичайния смисъл на тези понятия — са релевантни и за употребата на това понятие в практиката на Съда при тълкуването на член 6, параграф 2 от Шеста директива.

40 — Решение от 15 декември 2005 г. по дело *Centralan Property* (C-63/04, Recueil, стр. I-11087, точка 55).

41 — Вж. член 20, параграф 4 от Шеста директива. Вж. в това отношение Решение от 6 март 2008 г. по дело *Nordania Finans и BG Factoring* (C-98/07, Сборник, стр. I-1281, точка 32).

42 — Вж. в това отношение Решение по дело *Uudenkaupungin kaupunki*, посочено по-горе (точки 30—34).

43 — Решение по дело *Wollny*, посочено по-горе (точки 35—37).

37 — Решение от 1 февруари 1977 г. (51/76, Recueil, стр. 113).

38 — ОВ 71, 1967 г., стр. 1303.

39 — Вж. точка 12 от посоченото решение.

69. Както обаче имплицитно, но по необходимост следва от съдебната практика, упомената в точка 62 от настоящото заключение, по силата на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива платеният при личното ползване на придобитата стока ДДС ще се събира постепенно в хода на потреблението на стоката, при получаването на която е бил приспаднал ДДС. Всъщност обстоятелството, че използването от данъчнозадълженото лице на стопански актив за личните му нужди се приравнява на възмездна доставка на услуги, т.е. на сделка, която продължава във времето, съвсем логично води до това да се приеме, че събирането на ДДС от необходимите за осъществяване на (фиктивната) доставка на услуги разходи трябва да е предмет на разсрочване⁴⁴. В случай на евентуални промени в частта от стоката, отделена от данъчнозадълженото лице за личните му нужди, корекцията на ДДС, за чието плащане отговаря данъчнозадълженото лице, от размера на направените за привеждане в изпълнение на ползването на посочената стока разходи, ще бъде до известна степен автоматична⁴⁵, тъй като ще зависи именно от действителното ползване на стоката⁴⁶ за лични нужди спрямо целия ѝ полезен живот или евентуално по-кратък период, заимстван от предвидения в член 20, параграфи 2 и 3 от Шеста директива, както изглежда допуска Съдът⁴⁷.

70. Следователно, както по същество изтъкват правителствата на Нидерландия,

Португалия и Обединеното кралство, както и Комисията, по отношение поспециално на точка 88 от Заключението по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе, установеният с член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива механизъм има смисъл само ако потреблението на стоката се разсрочи във времето, т.е. се отнася до дълготраен актив, а не до други стоки, чието потребление по принцип е незабавно.

71. За стоките, различни от дълготрайните активи, според мен разрешение трябва да се намери в разпоредбите на член 17, параграф 5 от Шеста директива, т.е. данъчнозадълженото лице трябва да извърши разпределение съобразно професионалното използване или използването за други цели на съответните стоки и да приспадне размера на ДДС, който отразява реалното използване на посочените стоки за целите на икономическата дейност към момента на настъпване на изискуемостта на ДДС.

72. Същото според мен се отнася за стоките, които загубвайки своя отличителен характер, се инкорпорират в дълготрайния актив след придобиването му и обикновено запазват стойността си⁴⁸. Действително член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива се

44 — Вж. в този смисъл точка 70 от Заключението на генералния адвокат Léger към Решение по дело Wollny, посочено по-горе.

45 — Вж. в този смисъл точка 61 от Заключението по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе.

46 — Вж. в това отношение Решение по дело Enkler, посочено по-горе (точки 36 и 37).

47 — Решение по дело Wollny, посочено по-горе (точки 37 и 53).

48 — Вж. по аналогия Решение от 17 май 2001 г. по дело Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, Recueil, стр. I-4049, точка 67), що се отнася до тълкуването на член 5, параграф 6 от Шеста директива, който приравнява на възмездна доставка употребата от данъчнозадължено лице на стоки, които са част от неговите стопански активи, за лични нужди или за цели извън предмета на стопанската дейност, когато дължимият за тези стоки или за техни компоненти данък върху добавената стойност е подлежал изцяло или частично на приспадане.

отнася само до използването на самата придобита стока, когато е породила право на приспадане, а не до разходите, направени с оглед на експлоатацията и поддръжката ѝ⁴⁹.

73. Що се отнася до стоките, инкорпорирани в дълготрайния актив след неговото придобиване, които обаче увеличават стойността му, освен обстоятелството, че член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива се отнася само до дълготрайния актив, когато същият е придобит, според мен също е за предпочитане поради съображения относно опростеността на общия режим на ДДС платеният при придобиването на такива активи ДДС да се разпределя в съответствие с установеното от член 17, параграф 5 от Шеста директива правило. В действителност, както подробно излага правителството на Обединеното кралство в писменото си становище, поради различията в датата на придобиване на тези активи и очаквания им полезен живот прилагането на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива би довело до задължение за данъчнозадълженото лице ежегодно да изчислява ДДС по направени доставки за всяка инкорпорирана в дълготрайния актив като цяло стока — задача, която изглежда особено сложна⁵⁰.

49 — Решение по дело Kühne, посочено по-горе (точка 13).

50 — В съответствие с метода, описан в бележка под линия 17 от настоящото заключение. В този смисъл правителството на Обединеното кралство дава пример с платноходен кораб (дълготраен актив), придобит през 2000 г., основно предназначен за отдаване под наем, но и за лично ползване през 20% от годината, на който данъчнозадълженото лице сменя матката през 2001 г. (за която се предполага, че има полезен живот от 15 години, т.е. до 2016 г.), през 2002 г. сменя мостика (за който се предполага, че има полезен живот от 10 години, т.е. до 2012 г.), сменя котвата през 2003 г. (за която се предполага, че има полезен живот 8 години, т.е. до 2011 г.) и пр. В тази хипотеза данъчнозадълженото лице би трябвало ежегодно да разделя нетната стойност на всяка от тези стоки с разчетния полезен живот, както и да умножава получения резултат по съответната национална ставка за ДДС и съотношението на личното ползване през съответната година.

74. Що се отнася до услугите, препращащата юрисдикция счита, че разпространето на приложимия за смесеното използване на дълготрайни активи режим евентуално би могъл да обхване и услугите, които са предмет на амортизация (т.е. „дълготрайните услуги“), тъй като от микроикономическа гледна точка те не се различават от дълготрайните активи. Комисията споделя това виждане поради съображения, свързани със спазването на принципа на равно третиране⁵¹, като правителството на Обединеното кралство се присъединява към тази преценка по време на съдебното заседание. За сметка на това правителството на Нидерландия, Германия и Португалия отхвърлят разглежданото от препращащата юрисдикция разпространение. Тези правителства по-специално се позовават на текста на член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива. Нидерландското и германското правителство обаче приемат, че инкорпорираните в дълготрайния актив услуги след неговото придобиване биха могли да попаднат в приложното поле на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива.

75. В самото начало считам, че последната преценка трябва да се отхвърли, по-специално поради същите като вече изложените в точки 72 и 73 от настоящото заключение съображения по отношение на

51 — В становището си Комисията сравнява пълното придобиване от предприятие на право на собственост на използвани превозни средства и за личните нужди на данъчнозадълженото лице, което би могло да се ползва от прилагането на разпоредбите на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива, с придобиването от същото предприятие на превозни средства на лизинг, които също ще се използват за личните нужди на данъчнозадълженото лице.

стоките, инкорпорирани след придобиването на дълготрайния актив⁵².

76. Що се отнася до разпространето на режима за смесено използване на дълготрайните активи до дълготрайните услуги, следва най-напред да се отбележи, че нито една разпоредба от Шеста директива не урежда използването за лични нужди на данъчнозадълженото лице на дълготрайна услуга, включена в стопанските му активи. Всъщност, от една страна, както по-рано вече бе подчертано, член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива се отнася до стоки. От друга страна, член 6, параграф 2, първа алинея, буква б) от тази директива приравнява само на възмездни доставки безвъзмездното предоставяне на услуги от *данъчнозадълженото лице* на самото него или на членовете на персонала му, но не и предоставените от *трети лица* услуги⁵³.

52 — Вж. също Решение по дело *Mohsche*, посочено по-горе (точка 14). Ето защо това не се отнася за услугите, използвани за придобиването или създаването на дълготраен актив като недвижим имот, които предхождат или се осъществяват едновременно с придобиването: Вж. в това отношение Решение от 8 май 2003 г. по дело *Seeling* (C-269/00, Recueil, стр. I-4101, точка 43) и Решение по дело *Wollny*, посочено по-горе (точка 24), според които „[...] данъчнозадълженото лице, което реши да включи цялата сграда в стопанските си активи и използва част от нея за лични нужди има, от една страна, право да приспада платения по получени доставки ДДС за всички *разходи за изграждането* на сградата, и от друга страна, съответно задължение да плаща ДДС върху разходите, направени за изпълнението на посоченото ползване“ (курсивът е мой). Вж. още Решение по дело *Wollny*, посочено по-горе (точки 27 и 50).

53 — Вж. в това отношение Решение по дело *Hotel Scandic Gäsabäck*, посочено по-горе (точка 23) и Решение по дело *Danfoss и AstraZeneca*, посочено по-горе (точка 48), според които „[...] член 6, параграф 2, буква б) от Шеста директива не допуска възможността данъчнозадължено лице или членове на неговия персонал да получат при освобождаване от данък доставени от *данъчнозадълженото лице* услуги, за които дадено частно лице би трябвало да заплати ДДС (Решение по дело *Hotel Scandic Gäsabäck*, посочено по-горе, точка 23)“ (курсивът е мой). Вж. още точка 22 от Заключение на генералния адвокат *Jacobs* към Решение по дело *Mohsche*, посочено по-горе.

77. По два до известна степен различни начина може да се тълкуват възможността да се изключи използването на услуги от приложното поле на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива и възможността едновременно с това да се ограничи приложното поле на първа алинея, буква б) от същата разпоредба до услугите, предоставени от данъчнозадълженото лице.

78. От една страна, би могло да се предположи, че общностният законодател е приел, че използването в лично качество на предоставени на данъчнозадълженото лице услуги от трети лица трябва да се третира посредством разпределението между професионалната и личната употреба на дължимия при придобиването на дълготрайните услуги ДДС, а посредством облагането впоследствие на личното ползване, съответстващо на правото на незабавно и пълно приспадане на платения при получаване ДДС в съответствие с член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шестата директива.

79. В тази хипотеза, тъй като личната употреба на дълготрайни услуги не се приравнява на възмездна доставка на услуги, тя следователно не би попаднала в приложното поле на Шеста директива и оттам на съдържащите се в член 17, параграф 5 от нея правила, които — както напомня Съдът — се отнасят единствено до разпределението на ДДС за получени доставки, с които са обложени разходи, свързани изключително с икономическите

дейности⁵⁴. В тази хипотеза обаче възниква проблемът за корекцията на първоначално приспаднатия ДДС, когато през периода на амортизация на дълготрайната услуга настъпват изменения по отношение на дела от дълготрайната услуга, използван за професионални цели (а следователно и за дела от нея, използван за лични цели съответно), тъй като член 20, параграфи 2 и 3 от Шеста директива се отнасят единствено до корекция в приспадането по отношение на дълготрайните активи.

80. Следователно, и от друга страна, при това положение би могло да се приеме, че в отсъствието на общностни разпоредби, свързани със смесеното използване на дълготрайни услуги, общностният законодател е имал намерение да остави възможност на държавите членки да избират между разпределянето на платения по получени доставки ДДС между професионалната и личната употреба на дълготрайна услуга, като в такъв случай на приспадане би подлежал единствено свързаният с нуждите на икономическата дейност дял, или приравняването на личната употреба на възмездна услуга, като плащането на ДДС по извършени доставки по този начин се разделя на части във връзка с разходите, свързани както с професионалната употреба, така и с личната употреба на дълготрайната услуга.

81. В тази хипотеза изглежда ясно, че при упражняване на компетентността си държавите членки трябва все пак да имат предвид крайната цел и структурата на

Шеста директива, по-специално да зачитат принципа на данъчен неутралитет, на който се основава общата система на ДДС⁵⁵.

82. Независимо от общия въпрос дали държавата членка може основателно да разпростре приложимия към смесената употреба на дълготраен актив режим, очертан в член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива, спрямо смесеното използване на дълготрайна услуга, без да се предизвикват евентуални нарушения на конкуренцията и различия между нивата на данъчна тежест в държавите членки, от материалите по преписката по никакъв начин не личи, че това е избраният от действащата в Нидерландия правна уредба подход. В това отношение препращащата юрисдикция споменава единствено хипотезата, в която *по силата на общностното право* държавите членки са задължени да разпрострат приложимия към смесеното използване на дълготрайните активи режим, предвиден в член 6, параграф 2 от Шеста директива, спрямо услугите, включително дълготрайните. Както обаче вече бе посочено, според мен тази хипотеза трябва да се отхвърли.

83. При всички положения, за разлика от изложеното в становището на Комисията, според мен да се откаже прилагането на член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива спрямо смесеното използване на дълготрайни услуги би довело до това, над данъчнозадълженото лице да продължи да тегне данъчна тежест във

54 — Вж. Решение по дело *Securenta*, посочено по-горе (точка 33).

55 — Вж. в това отношение Решение по дело *Securenta*, посочено по-горе (точки 35 и 36).

връзка с професионалната му употреба, която би била в противоречие с принципа на неутралитет. Всъщност, доколкото само използваната за лични нужди част ще се счита за възмездна сделка, приспадането на платения по получени доставки ДДС, свързан с професионалната употреба на данъчнозадълженото лице ще бъде изцяло достъпно.

84. Предвид всички тези съображения и ако се наложи Съдът да даде отговор по конкретните аспекти, очертани в първия поставен от препращащата юрисдикция въпрос, предлагам да ѝ бъде даден отговор, че член 6, параграф 2 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че той не се отнася нито до смесеното използване на стоки, различни от дълготрайните активи, нито до смесеното използване на услуги.

В — По конкретните аспекти, очертани във втория въпрос

85. Само в хипотезата, че Съдът не възприеме нито главното ми предложение, нито предлагания от мен при условията на евентуалност отговор на първия въпрос, би следвало да се разгледа вторият поставен от препращащата юрисдикция въпрос.

86. Всъщност, както вече подчертах с този последен въпрос, препращащата юрисдикция иска по същество да установи доколкото стоките, различни от дълго-

трайните активи и услугите, могат да се ползват от предвидения в член 6, параграф 2, първа алинея от Шеста директива механизъм, от една страна, за какъв период трябва да се извършва облагане на извършените доставки, т.е. — както тя уточнява — еднократно или регулярно в рамките на няколко данъчни периода, и от друга страна, как да се определя данъчната основа за стоките и услугите, които не са предмет на амортизация.

87. Що се отнася до частта от въпроса във връзка с изискуемостта на ДДС, както твърдят нидерландското и португалското правителство в писмените си становища, доколкото доставката на услуги по член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива се приравнява на възмездна доставка, правилата относно изискуемостта на ДДС следователно са идентични. В този смисъл в съответствие с член 10, параграф 2, първо изречение от Шеста директива данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато услугите са извършени⁵⁶. В случай на използване на стопански актив отчасти за лични цели изискуемостта на ДДС следователно настъпва в момента на посоченото използване. За стоките (и услугите),

⁵⁶ — Следва да се отбележи, че член 10, параграф 2, трето изречение от посочената директива предоставя възможност на държавите членки да предвидят, че в някои случаи осъществяването продължително през определен период доставка на услуги се счита за извършена с изтичането поне на срок от една година. Тази възможност, на която се позовава нидерландското правителство в писменото си становище във връзка с доставката на услуги по член 6, параграф 2 от Шеста директива, е въведена в Шеста директива едва с приемането на Директива 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 година за изменение на Директива 77/388 (ОВ L 269, стр. 44), чиито разпоредби трябва да се транспонира от държавите членки най-късно на 31 декември 2001 г. Член 19, параграф 2, трето изречение от Шеста директива следователно не се прилага *ratione temporis* за разнските по спора в главното производство, които единствено се отнасят, както вече беше посочено, за данъчната 2000 година.

които се потребяват незабавно, изглежда разумно да се счита, че ДДС ще бъде платено изцяло, т.е. в рамките на декларацията на данъчнозадълженото лице за съответния данъчен период, като по силата на член 22, параграф 4 от Шеста директива държавите членки са компетентни да определят посочения период. Както посочва правителството на Обединеното кралство в своето писмено становище, този подход се отличава не само с предимството, че е опростен и с възможност да осигури равно третиране с крайния потребител, който не може да разсрочва отражението на ДДС през по-продължителен период от свързания с действителната употреба на потребената незабавно стока или услуга.

88. Що се отнася до дълготрайните услуги, според мен подобно на поддържаното от правителството на Обединеното кралство нищо не се противопоставя на възможността държава членка да разпредели облагането на извършените доставки през периода на амортизация на съответната услуга или подобно на приетото от Съда по отношение на дълготрайните активи през по-кратък период, съответстващ например на периода за корекция на приспаданията, предвиден в член 20 от Шеста директива⁵⁷.

89. Накрая, що се отнася до частта от преюдициалния въпрос, свързана с определянето на основата на ДДС за стоките и услугите, които не са предмет на амортизация, следва да се напомни, че по силата

на член 11, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива, за посочените в член 6, параграф 2 от нея сделки тя представлява стойността на разходите на данъчнозадълженото лице по предоставяне на услугите. Това понятие отговаря на разходите, свързани със самата стока⁵⁸, но и на разходите, направени при придобиването ѝ, без които личното ползване не би могло да се състои⁵⁹. Съдът обаче постановява, че Шеста директива не съдържа необходимите насоки за еднакво и точно определяне на правилата за изчисляване на съответните разходи, поради което държавите членки се ползват с известна свобода на преценка във връзка с тези правила, стига да се съобразяват с крайната цел и мястото на разглежданата разпоредба в структурата на Шеста директива⁶⁰.

90. В това отношение от писмените становища на нидерландското правителство по същество личи, че нидерландската правна уредба свързвала определянето на всички елементи, които трябва да се вземат предвид при изчисляването на облагаемата основа на доставките на услуги по член 6, параграф 2 от Директивата с определянето при „нормалните“ възмездни доставки на услуги. Според мен препращащата юрисдикция би трябвало да е компетентна да провери това твърдение в рамките на главното производство и в светлината на напомнимите в предходната точка от настоящото заключение принципи да разгледа дали това приравняване, доколкото се отнася до определянето на основата на ДДС, е в съответствие по-специално с принципа на данъчен неутралитет.

57 — Вж. в този смисъл Решение по дело Wollny, посочено по-горе (точки 42 и 48).

58 — Решение по дело Enkler, посочено по-горе (точка 36), и Решение по дело Wollny, посочено по-горе (точка 27).

59 — Вж. в този смисъл Решение по дело Wollny, посочено по-горе (точка 27).

60 — Пак там (точка 28).

VI — Заключение

91. Предвид изложените съображения предлагам да се отговори по следния начин на преюдициалното запитване, отправено от Hoge Raad der Nederlanden:

„Член 6, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година, трябва да се тълкува в смисъл, че той не намира приложение спрямо използването на дълготраен актив, включен в стопанските активи за нуждите на неикономическите дейности на данъчнозадълженото лице, които не се облагат с данък върху добавената стойност.“