

Дело C-460/07

Sandra Puffer

срещу

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(Преюдициално запитване,
отправено от Verwaltungsgerichtshof (Австрия))

„Шеста директива ДДС — Член 17, параграфи 2 и 6 — Право на приспадане на данъка по получени доставки — Разходи за построяването на сграда, включена в предприятието на данъчнозадължено лице — Член 6, параграф 2 — Използване на част от сградата за лични нужди — Финансово предимство в сравнение с данъчно незадължените лица — Равно третиране — Държавна помощ на основание член 87 ЕО — Изключване на правото на приспадане“

Заключение на генералния адвокат г-жа Е. Sharpston, представено на
11 декември 2008 г. I - 3225
Решение на Съда (трети състав) от 23 април 2009 г. I - 3279

Резюме на решението

1. *Данъчни разпоредби — Хармонизиране на законодателствата — Данъци върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Капиталови стоки, включени изцяло или отчасти в личното имущество на данъчнозадълженото лице (член 17 от Директива 77/388)*

2. *Данъчни разпоредби — Хармонизиране на законодателствата — Данъци върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Строителство на недвижим имот със смесена употреба*
(член 6, параграф 2, буква а) и член 17, параграф 2, буква а) от Директива 77/388 на Съвета)
3. *Помощи, предоставяни от държавите — Понятие*
(член 87, параграф 1 ЕО)
4. *Данъчни разпоредби — Хармонизиране на законодателствата — Данъци върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Изключения от правото на приспадане — Възможност за държавите членки да запазят изключенията, съществуващи към датата на влизане в сила на Шеста директива*
(член 17, параграф 6 от Директива 77/388 на Съвета)

1. Данъчнозадължено лице, което избира да включи изцяло дадена сграда в предприятието си и което използва част от тази сграда за свои лични нужди, от една страна има право да приспадне изцяло заплатения данък върху добавената стойност по получени доставки за всички разходи по строителството на посочената сграда, а от друга страна е длъжно съответно да заплати данък върху добавената стойност за сумата разходи, направени във връзка с посочената употреба. Обратно, ако данъчнозадължено лице избере при придобиване на капиталови стоки да ги включи изцяло в личното си имущество или да включи само част от тях в икономическата си дейност, не се поражда никакво право на приспадане относно частта, включена в личното имущество. В тази хипотеза последващата употреба на частта от стоката, която е включена в личното имущество, за целите на икономическата дейност не може да породи право на приспадане, тъй като член 17, параграф 1 от Шеста директива 77/388 относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота урежда възникването на

правото на приспадане към момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Никакъв механизъм за корекции не е предвиден в действащото общностно законодателство.

(вж. точки 42—44)

2. Член 6, параграф 2, буква а) и член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота не нарушават общия принцип на общностното право за равно третиране, доколкото чрез механизма на правото на цялостно и незабавно приспадане на дължимия по получени доставки данък върху добавената стойност за строителството на недвижим имот със смесена употреба и последващото разсрочено облагане с този данък на личната употреба на такъв имот тези разпоредби могат да предоставят предимство, свързано с налични парични средства, в сравнение с данъчно незадължените лица и с данъчнозадължените лица, които

използват недвижимия си имот само за лични жилищни нужди.

Във връзка с това, що се отнася до използването на капиталова стока със смесена употреба за лични цели, възможно е член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива да не осигурява сама по себе си същото третиране между данъчнозадължените лица и данъчно незадължените лица или други данъчнозадължени лица, които придобиват стоки от същото естество за лични цели и поради този факт са длъжни да заплатят веднага и изцяло начисления данък върху добавената стойност. Всъщност не може да се изключи, че целта да се освободят изцяло данъчнозадължените лица чрез механизма на член 17, параграфи 1 и 2, както и на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива, от бремето на дължимия или заплатения данък върху добавената стойност в рамките на всички техни облагаеми икономически дейности, включително и от всяка финансова тежест, която се понася от стоките за периода между капиталовите разходи и ефективната експлоатация за целите на икономическата дейност, може да създаде предимство, свързано с налични парични средства, във връзка с личната употреба на посочената стока от тези данъчнозадължени лица. Така евентуалната разлика в третирането, която продължава да съществува между данъчнозадължените и данъчно незадължените лица, произтича от прилагането на принципа на данъчен неутралитет, който осигурява на първо място равно третиране между данъчнозадължените лица. Тази потенциална разлика произтича освен това от осъществяването на определените в член 4, параграф 2 от Шеста директива икономически дейности от тези данъчнозадължени лица. Накрая, тя е свързана с предвидения в Шеста директива специален статут на данъчнозадължените лица, който включва по-специално че съгласно член 21 от тази директива те са лица — платци на данъка върху

добавената стойност, и трябва да го събират. Тъй като тези характеристики разграничават положението на данъчнозадължените лица от това на данъчно незадължените лица, които не упражняват такива икономически дейности, евентуално различие в третирането произтича от прилагането на различни правила при различни положения, което следователно изобщо не води до нарушаване на принципа на равно третиране. Същото се отнася и за данъчнозадължено лице, което е включило цялата капиталова стока в личното си имущество, при положение че не предвижда да използва тази стока за целите на икономическата си дейност, а за лични цели. Преценката не може да бъде различна по отношение на данъчнозадължено лице, което осъществява само освободени доставки, тъй като такава данъчнозадължено лице трябва да понася същата тежест на данъка върху добавената стойност като дадено данъчно незадължено лице и следователно неговото положение е по същество подобно на положението на последното.

(вж. точки 55—59 и 62; точка 1 от диспозитива)

3. Член 87, параграф 1 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална мярка, която транспонира член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388 относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота и която предвижда, че правото на приспадане на дължимия по получени доставки данък върху добавената стойност се отнася само до данъчнозадължени лица, които реализират облагаеми доставки, с изключение на тези, които осъществяват само освободени доставки, доколкото тази национална мярка може да предостави предимство, свързано с налични парични средства, само на данъчнозадължените лица, които осъществяват облагаеми доставки.

Всъщност ограничаването на правото на приспадане на дължимия данък върху добавената стойност по получени доставки само до облагаемите доставки е неразделна част от системата на данъка върху добавената стойност, създадена от общностните разпоредби, които трябва да се прилагат еднакво от всички държави членки. Следователно условието за намеса на държавата липсва, така че член 87, параграф 1 ЕО не може да се приложи.

(вж. точки 70 и 71; точка 2 от диспозитива)

4. Член 17, параграф 6 от Шеста директива 77/388 относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота трябва да се тълкува в смисъл, че предвидената в него дерогация не се прилага за нацио-

нална разпоредба, която изменя законодателство, съществуващо към датата на влизане в сила на тази директива, което почива на логика, различна от тази на по-ранното законодателство, и което създава нови процедури. В това отношение е без значение, че националният законодател изменя по-ранното национално законодателство, като се основава на точно или неправилно тълкуване на общностното право. Въпросът дали предвид приложимостта на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива 77/388 такова изменение на национална разпоредба засяга и друга национална разпоредба, зависи от взаимозависимостта или самостоятелността на посочените национални разпоредби, която следва да се установи от националния съд.

(вж. точка 98; точка 3 от диспозитива)