

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н Р. MENGOZZI

представено на 28 януари 2010 година<sup>1</sup>

### I — Въведение

Шеста директива, частично изключва правото на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС.

1. С поставените в настоящите съединени дела въпроси от Съда се иска да тълкува член 11, параграф 4 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 стойност<sup>2</sup>, както и член 17, параграф 6 от Шеста директива.

### II — Правна уредба

#### A — Общностно право

2. Тези въпроси са повдигнати в рамките на съдебни спорове, в които по същество става въпрос за някои категории разходи, направени от данъчнозадължени по ДДС лица в полза на членовете на персонала им, за които разходи нидерландската правна уредба, приета преди влизане в сила на

3. Член 11, параграф 1 от Втора директива предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата стопанска дейност, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

<sup>1</sup> — Език на оригиналния текст: френски.

<sup>2</sup> — ОВ 71, 1967 г., стр. 1303. Тази директива е отменена, считано от 1 януари 1978 г., с Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), наричана по-нататък „Шеста директива“.

а) данъка върху добавената стойност, който му е фактуриран за стоките и услугите, които са му доставени;

[...]“ [неофициален превод]

6. Член 6, параграф 2 от Шеста директива е формулиран, както следва:

4. В член 11, параграф 4 от Втора директива се уточнява:

„Като възмездна доставка на услуги се третира:

„От режима на приспадане могат да бъдат изключени някои стоки и услуги, и по-конкретно тези, които могат изцяло или отчасти да бъдат използвани за личните нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал.“ [неофициален превод]

а) ползването на стоки, които са част от стопански 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;

5. Член 2 от Шеста директива гласи:

„С данък върху добавената стойност се облагат:

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 лицето.

1. Доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

2. Вносът на стоки.“ [неофициален превод]

Държавите членки могат да дерогират от разпоредбите на настоящия параграф, при условие че такава дерогация не води до нарушаване на конкуренцията.“ [неофициален превод]

7. В член 17, параграфи 2 и параграф 6 от Шеста директива се посочва:

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]

„2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

Б — *Национално право*

а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

8. Член 2 от Wet op de omzetbelasting 1968 (нидерландския Закон от 1968 г. за данъка върху оборота, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) гласи:

[...] [неофициален превод]

„Данъкът, с който са били обложени доставките в полза на предприемача на стоки и услуги, извършените от него вътреобщностни придобивания на стоки, както и вносът на предназначени за него стоки, се приспада от данъка, който той следва да заплати върху доставките на стоки и услуги.“

б. В срок, не по-дълъг от 4 години от датата на влизане в сила на настоящата директива, 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.

9. Член 15 от Закона за ДДС гласи:

„1. Посоченият в член 2 данък, който се приспада от предприемача, е:

- а) данъкът, който за посочения в данъчната декларация период е начислен от други предприемачи във фактура, издадена според установените изисквания за доставки на стоки и услуги, извършени от тях в полза на предприемача;
- от 1968 г. за изключване на правото на приспадане на данъка върху оборота, наричан по-нататък „Кралският указ от 1968 г.“), в редакцията му в сила от 1 януари 1969 г. до 31 декември 1979 г., приспадане по член 15, параграф 1 от Закона за ДДС не се разрешава, когато стоките и услугите се използват:

[...]“

„1. [...]

10. Член 16, параграф 1 от Закона за ДДС предвижда:

„В някои случаи приспадането по член 15, параграф 1, първа алинея може да бъде изцяло или отчасти изключено с кралски указ, за да се избегне положение, при което разходите за луксозни стоки и услуги, разходите за стоки и услуги, предназначени за нуждите на лица, които не са предприемачи, [...] изцяло или отчасти са освободени от облагане с данък.“

- а) като рекламни или други подаръци на лица, които, ако бяха длъжни да заплатят съответния данък върху добавената стойност, нямаше да могат да приспадат целия този данък или поне съществена част от него;

11. Съгласно член 1 от Besluit uitsluiting aftrek omzibelasting (1968) (Кралски указ

- б) за да се осигурят на персонала на предприемача храна и напитки, жилища, възнаграждения в натура, достъп до спортни или развлекателни дейности,

превозни средства за лично ползване, или за да се задоволят други лични нужди на персонала.

13. В член 3 от Кралския указ от 1968 г., в редакцията му към 31 декември 1979 г., се уточнява:

2. „Рекламни или други подаръци“ са всички стоки и услуги, предоставени от предприемача в рамките на неговите делови отношения или от щедрост, безвъзмездно или на цена, която е по-ниска от покупната или производствената цена, а когато става въпрос за услуги — по-ниска от тяхната себестойност, без данъка върху добавената стойност.“

„Ако цялата покупна или производствена цена или себестойност без данък върху добавената стойност за всички стоки и услуги по член 1, буква b) или c), предоставени от предприемача в рамките на счетоводната година на едно и също лице, не надхвърлят 250 нидерландски гулдена, въпросните стоки и услуги остават извън обхвата на този указ.“

12. Член 2 от Кралския указ от 1968 г. предвижда:

14. Кралският указ от 1968 г. се изменя, считано от 1 януари 1980 г., за да се въведе специален режим за осигуряването на храни и напитки; останалите разпоредби на посочения указ остават непроменени.

„Ако предприемачът е фактурирал цена за стока или услуга от посочените в член 1, буква b) или c) и на това основание се дължи данък върху добавената стойност, приспадането е възможно до размера на дължимия за тази стока или услуга данък.“

15. Така от 1 януари 1980 г. член 1, параграф 1, буква c) от Кралския указ за ДДС от 1968 г. не се прилага по отношение на осигуряването на храна и напитки. Член 3 от този указ става член 4 и се добавя нов член 3, който изключва правото на

приспадане на ДДС при осигуряването на храна и напитки. Посочената в стария член 3 (нов член 4) сума се увеличава от 250 NLG на 500 NLG.

увеличена с 25%. Ако храната и напитките са произведени от предприемача, вместо покупната цена се взема предвид цената на използваните суровини.“

16. В резултат от това новите разпоредби на посочения указ са формулирани, както следва:

*Член 4*

*Член 3*

„1. Ако предприемачът използва стоките и услугите, за да осигури на своя персонал храна и напитки, и ако за тези стоки и услуги фактурира по-ниска сума от определената в параграф 2, приспадане не се допуска до 6% от разликата между тази сума и фактурираната сума.

„1. Ако цялата покупна или производствена цена или себестойност без данък върху добавената стойност на всички стоки и услуги по член 1, параграф 1, буква в) или с), предоставени от предприемача в рамките на счетоводната година на едно и също лице, и ако частта от разликата по член 3, параграф 1, отнасяща се до това лице, не надвишава 500 NLG, въпросните стоки и услуги, както и частта от посочената по-горе разлика, не се вземат предвид при прилагането на този указ.

2. Посочената в параграф 1 сума съответства на покупната цена на храната и напитките без данък върху добавената стойност,

2. За изчисляването на общата сума по параграф 1 разликата по член 3, параграф 1 не се взема предвид, ако по силата на член 3 за осигуряването на храна и напитки на персонала на предприемача не се допуска приспадане.“

**III — Споровете по главните производства и преюдициалните въпроси**

е издаден акт за изменение на задължението по ДДС в размер на 887 852 NLG (402 889 EUR).

*A — Дело C-538/08 X Holding*

17. В периода от 1 януари 1997 г. до 31 декември 1999 г. X Holding купува 34 леки автомобили от дистрибутори на автомобили. То задържа автомобилите за ограничен период от време и след това ги продава.

18. X Holding приспада изцяло данъка върху добавената стойност, начислен при придобиване на автомобилите. В декларацията по ДДС то приспада заплатения за доставката на всеки автомобил ДДС.

19. На 10 юли 2001 г. започва проверка на верността на декларациите по ДДС, подадени от X Holding за съответните години. В доклад от 13 ноември 2002 г. финансовият инспектор заключава, че по-голямата част от закупените автомобили не е била предназначена за нуждите на предприятието и че следователно X Holding без основание иска приспадане на заплатения по получени доставки ДДС. Поради това

20. X Holding обжалва този акт по административен ред. При извършеното по този повод преразглеждане финансовият инспектор приема, че 4 от 34-те автомобили са придобити и използвани в рамките на предприятието единствено за стопански цели. При тези условия за закупуването на тези четири автомобили се допуска приспадане на заплатения по получени доставки ДДС. Ето защо дължимата сума съгласно акта за изменение на задължението по ДДС е намалена на 856 605 NGL (388 710 EUR).

21. X Holding обжалва пред *Gerechtshof Amsterdam*. Той постановява, че 30-те автомобили, предмет на акта за изменение на задължението по ДДС, са използвани както за стопански, така и за лични цели. Поради това *Gerechtshof* потвърждава посочения акт за изменение на задължението по ДДС.

22. *Hoge Raad der Nederlanden* (Върховен съд на Нидерландия), сезиран с касационна жалба срещу решението на *Gerechtshof*,

отбелязва, че член 11, параграф 4 от Втора директива дава възможност на държавите членки да изключат от режима на приспадане някои стоки и услуги, и по-конкретно тези, които могат изцяло или отчасти да бъдат използвани за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал. Следователно тази разпоредба позволява на държавите членки да изключат от посочения режим някои категории моторни превозни средства, но не и всички стоки, използвани за лични нужди на данъчнозадълженото лице. В действителност предоставената възможност се отнася само до изключването на някои категории разходи, определени според естеството на стоката или услугата, а не според отреденото ѝ предназначение или начина ѝ на употреба.

23. Hoge Raad също отбелязва, че предвиденото в член 1, параграф 1, буква с) от Кралския указ от 1968 г. ограничение на правото на приспадане се отнася и до стоките и услугите, предназначение за други лични цели на този персонал и за плащането на възнаграждения в натура. Като цяло това ограничение не е определено достатъчно точно и е твърде широко, тъй като режимът обхваща всички стоки, предназначени за лично ползване. Посочената разпоредба обаче определя по-конкретно някои категории стоки и услуги. Това се отнася, по-специално, за стоките и услугите, използвани за да се осигури превозно средство за лично ползване. Анализът на произхода на тази разпоредба показва, че националният законодател има предвид стоките и услугите, използвани от данъчнозадълженото лице както за да осигури на член на своя персонал превозно средство

за лично ползване, така и за да му предостави на разположение лек автомобил.

24. Hoge Raad спира производството и поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Трябва ли член 11, параграф 4 от Втора директива и член 17, параграф 6 от Шеста директива да се тълкуват в смисъл, че държавата членка, която е искала да използва предоставената в тези членове възможност да изключи (да продължи да изключва) приспадането по отношение на категориите разходи, описани като „осигуряване на превозно средство за лично ползване“, е изпълнила задължението да посочи категория достатъчно определени стоки и услуги?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, допускат ли член 6, параграф 2 и член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива национална разпоредба като разглежданата, която е приета преди влизането в сила на тази директива и съгласно която данъчнозадълженото лице не може да приспадне изцяло ДДС, заплатен при



получаването на определени стоки и услуги, които са използвани отчасти за стопански, отчасти за лични цели на персонала, а може да приспадне само частта от ДДС, заплатена за стоките и услугите, използвани за стопански цели?“

като рекламен подарък Oracle подарява на външни на предприятието лица голф пакет, за който в данъчната си декларация за май 2005 г. дружеството определя ДДС в размер на 256 EUR.

Б — Дело C-33/09, Oracle Nederland

25. Oracle е световен доставчик на продукти за бази данни за предприятията.

26. През май Oracle осигурява срещу заплащане храна и напитки за персонала си, за които в данъчната си декларация предприятието определя заплатения по получени доставки ДДС в размер на 3997 EUR. През същия период Oracle ползва услугите на дисководещ за празник на персонала и намира жилище на един от своите служители, като заплатеният за тези разноски ДДС е в размер съответно на 850 EUR и 380 EUR. Накрая,

27. Спорът между Oracle и Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht Gooi се отнася до дължимия по получените доставки ДДС за изброените в предходната точка разходи, като последният счита, че съгласно разпоредбите на Закона за ДДС и Кралския указ от 1968 г. приспадането на заплатения по получени доставки ДДС е изключено за посочените в тях категории разходи.

28. Тази преценка е оспорена от Oracle пред Rechtbank Haarlem, който частично уважава жалбата, що се отнася до свързаните с голф пакета разходи, тъй като разходите за „рекламни подаръци“ не представляват достатъчно определена категория, за да е възможно ограничаване на правото на приспадане. Rechtbank Haarlem отхвърля жалбата в останалата ѝ част.

29. Както Oracle, така и нидерландската данъчна администрация подават въззивна жалба срещу решението на Rechtbank Haarlem.

30. В това отношение Oracle по-специално поддържа, че съответните разпоредби на нидерландската правна уредба, които изключват или ограничават правото на приспадане на начисления върху въпросните стоки и услуги ДДС не са съвместими с член 11, параграф 4 от Шеста директива и с член 6, параграфи 2 и 6 от Шеста директива. От своя страна нидерландската данъчна администрация изтъква, че изключването на правото на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС се основава на национална разпоредба, която е въведена преди влизането в сила на Шеста директива, но все още е приложима в съответствие с предоставената в член 17, параграф 6 на държавите членки възможност.

— „за рекламни или други подаръци на лица, които ако бяха длъжни да платят съответния данък върху добавената стойност, нямаше да могат да приспаднат целия този данък или поне съществена част от него“,

— „за осигуряване на жилища на персонала на предприемача“,

— „за организиране на отдых на персонала на предприемача“,

31. При тези условия *Gerechtshof te Amsterdam* спира производството и поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 11, параграф 4 от Втора директива и член 17, параграф 6 от Шеста директива да се тълкуват в смисъл, че държавата членка, която е искала да се използва предоставената с тези членове възможност да изключи (да продължи да изключва) приспадането за категориите разходи, описани по следния начин:

— „за осигуряване на храна и напитки на персонала на предприемача“,

е изпълнила изискването да посочи категория достатъчно определени стоки и услуги?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос по отношение на някоя от посочените категории разходи, допустима ли е съгласно член 6, параграф 2 и член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива национална разпоредба като разглежданата, която е приета преди влизането в сила на тази директива и съгласно която при получаването на определени стоки и услуги данъчнозадълженото лице няма право изцяло да приспадне заплатения ДДС, защото за тях е била фактурирана цена

с ДДС, а има право на приспадане само до размера на заплатения по тези доставки данък.

производство по дело C-33/09 също представя писмено становище по посоченото дело.

3) Когато по отношение на „осигуряването на храна и напитки“ условието за посочване на категория достатъчно определени стоки и услуги е изпълнено, забранява ли член 17, параграф 6 от Шеста директива да се измени съществуващо изключение от правото на приспадане, така че по принцип да се ограничи неговият обхват, ако обаче поради общия характер на изменения режим не е изключена възможността в конкретен случай и за конкретна данъчна година да се разшири обхватът на това изключение?“

33. С определение на председателя на Съда от 17 юни 2009 г. дела C-538/08 и C-33/09 са съединени за целите на устната фаза на производството и на съдебното решение.

34. Устните състезания между жалбоподателя в главното производство по дело C-33/09, гръцкото и нидерландското правителство, както и Комисията са изслушани в съдебното заседание, проведено на 3 декември 2009 г.

#### IV — Производството пред Съда

32. В съответствие с член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз гръцкото и нидерландското правителство и Комисията на Европейските общности представят писмени становища по дела C-538/08 и C-33/09. Жалбоподателят в главното

#### V — Правен анализ

35. Тъй като формулировката на първите два въпроса по дело C-33/09 се различава от тази на първите два въпроса по дело C-538/08 само поради разликата в разглежданите по главните производства

стоки и услуги, считам, че тези въпроси следва да бъдат разгледани заедно. Само поставеният по дело C-33/09 трети въпрос заслужава отделно разглеждане.

изключенията от правото на приспадане на ДДС, докато Съветът приеме предвидените в този член разпоредби<sup>3</sup>.

*А — По първите въпроси, поставени в двете дела*

36. С първите си въпроси запитващите юрисдикции искат да се установи дали член 11, параграф 4 от Втора директива и член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива следва да се тълкуват в смисъл, че допускат държавата членка да изключи от правото на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС различни категории стоки или услуги, изброени в националната ѝ правна уредба, действаща преди влизането в сила на Шеста директива, предвид формулировката на посочените категории.

37. Необходимо е най-напред да се напомни, че прилагането на принципа на приспадане на ДДС, така както изрично и конкретно е установен в член 17, параграф 2 от Шеста директива, все пак е ограничено от дерогиращата разпоредба, съдържаща се в член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива. Съгласно тази разпоредба държавите членки имат право да запазят в сила действащото към датата на влизане в сила на посочената директива законодателство във връзка с

38. Тъй като обаче никое от предложенията, представени от Комисията на Съвета по силата на член 17, параграф 6, първа алинея от Шеста директива, не е прието от последния, държавите членки могат да запазят в сила своето действащо законодателство във връзка с изключенията от правото на приспадане на ДДС, докато общностният законодател установи общностен режим на изключенията и по този начин осъществи прогресивното хармонизиране на националните законодателства в областта на ДДС. Следователно към този момент общностното право не съдържа разпоредба, която да изброява разходите, изключени от правото на приспадане на ДДС<sup>4</sup>.

39. С други думи член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива съдържа клауза „standstill“, която предвижда запазване на националните изключения от правото

3 — Вж. в този смисъл Решение от 8 януари 2002 г. по дело Metropol и Stadler (C-409/99, Recueil, стр. I-81, точки 43 и 44); Решение от 11 декември 2008 г. по дело Danfoss и AstraZeneca (C-371/07, Сборник, стр. I-9549, точки 27 и 28), както и Решение от 23 април 2009 г. по дело PARAT Automotive Sabrio (C-74/08, Сборник, стр. I-3459, точки 17 и 21) и Решение по дело Puffer (C-460/07, Сборник, стр. I-3251, точка 83).

4 — Вж. по-специално Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция (C-345/99, Recueil, стр. I-4493, точка 20) и Решение по дело Danfoss и AstraZeneca, посочено по-горе (точка 29).

на приспадане на ДДС, приложими преди влизането в сила на Шеста директива<sup>5</sup>.

нидерландската правна уредба, действаща преди влизането в сила на Шеста директива (а именно преди 1 януари 1978 г.), определя достатъчно точно стоките и услугите, разходите за които тя изключва от правото на приспадане на ДДС.

40. При все това, както Съдът също уточнява, член 17, параграф 6 от Шеста директива изисква изключенията, които държавите членки могат да запазят в сила в съответствие с тази разпоредба, да са законосъобразни от гледна точка на Втора директива, която предхожда Шеста директива<sup>6</sup>.

43. Макар по принцип в рамките на преюдициално запитване Съдът да не следва да тълкува националното законодателство, за да определи дали към момента на влизане в сила на Шеста директива съдържанието му е било в съответствие както с посочената директива, така и с Втора директива, в дух на сътрудничество с националните юрисдикции Съдът може да предостави на запитващата юрисдикция всички указания, които счита за необходими, за да е полезен със своя отговор<sup>8</sup>.

41. Макар обаче член 11, параграф 1 от Втора директива да предвижда право на приспадане, неговият параграф 4 допуска държавите членки да изключат от режима на приспадане някои стоки и услуги, и по-конкретно тези, които могат изцяло или отчасти да бъдат използвани за личните нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал<sup>7</sup>.

44. В настоящия случай следва да се уточни какво се разбира под *някои* стоки или *някои* услуги по смисъла на член 11, параграф 4 от Втора директива и на съдебната практика.

42. При тези обстоятелства запитващите юрисдикции искат да се установи дали

45. В това отношение в посоченото по-горе Решение по дело Royscot Съдът приема, че Обединеното кралство правилно

5 — В този смисъл вж. по-специално Решение по дело Danfoss и AstraZeneca, посочено по-горе (точка 30) и Решение от 22 декември 2008 г. по дело Magooga (C-414/07, Сборник, стр. I-10921, точка 35).

6 — Вж. Решение от 5 октомври 1999 г. по дело Royscot и др. (C-305/97, Recueil, стр. I-6671, точка 21).

7 — Вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Royscot (точка 22) и Решение по дело PARAT Automotive Cabrio (точка 29).

8 — Вж. в този смисъл Решение по дело Magooga, посочено по-горе (точки 32 и 33).

е използвало произтичащото от член 11, параграф 4 от Втора директива правомощие, изключвайки от правото на приспадане някои стоки като автомобилните превозни средства, въпреки че съответните разходи са имали строго стопански характер<sup>9</sup>.

46. Така при определянето на разходите, по отношение на които съгласно член 11, параграф 4 от Втора директива се изключва правото на приспадане, Съдът отдава значение на естеството на стоките (или на услугите), отстранявайки от тази проверка критерия за предназначението на посочените стоки (или услуги), т.е. дали те могат да се използват за стопански и/или лични нужди.

47. Впрочем това тълкуване в посоченото по-горе Решение по дело Royscot по същество е възприето от Съда в Решение по дело Uudenkaupungin kaupunki<sup>10</sup>. Всъщност от точки 21—25 от Решение по дело Royscot — които, нека припомним, се отнасят до тълкуването на член 11, параграф 4 от Втора директива — Съдът изрично заключава в Решение по дело Uudenkaupungin kaupunki, че анализът на произхода на член 17, параграф 6 от Шеста директива показва, че предоставената на

държавите членки с втора алинея от тази разпоредба възможност се прилага само „към запазването на изключенията от правото на приспадане, що се отнася до категориите разходи, определени според *естеството на получената стока или услуга*, а не според предназначението ѝ или начина ѝ на употреба“<sup>11</sup>.

48. Въпросът дали критерият за определяне на съответните стоки или услуги според естеството им изключва другите критерии е повдигнат в писменото становище на Комисията, както и от нидерландското и гръцкото правителство в съдебното заседание. В действителност тези страни посочват, че в точка 28 от Решение по дело PARAT Automotive Sabrio, посочено по-горе, Съдът признава, че изключенията от правото на приспадане на ДДС биха могли да бъдат обосновани с предмета, т.е. предназначението на съответните стоки или услуги — констатация, която развива посочената по-горе съдебна практика по дело Uudenkaupungin kaupunki. Според тези страни подходът в Решение по дело PARAT Automotive Sabrio, посочено по-горе, дава възможност в главното производство C-33/09 да се обоснове изключението от правото на приспадане на ДДС, предвидено в националната правна уредба по отношение на категорията на рекламните подаръци.

49. От своя страна считам, че от точка 28 от Решение по дело PARAT Automotive

9 — Вж. Решение по дело Royscot, посочено по-горе (точки 23 и 25). Вж. също Решение от 14 юли 2005 г. по дело Charles и Charles-Tijmens (C-434/03, Recueil, стр. I-7037, точка 34).

10 — Решение от 30 март 2006 г. (C-184/04, Recueil, стр. I-3039).

11 — Пак там (точка 49) (курсивът е мой).

Cabrio, посочено по-горе, Комисията, както и нидерландското и гръцкото правителство се опитват да направят изводи, които надхвърлят действителното съдържание на посоченото решение. В действителност, поради изложените по-долу причини, смятам, че това решение не може да бъде тълкувано по начина, по който в настоящите дела го тълкуват Комисията и нидерландското и гръцкото правителство.

50. Припомням, че в точка 28 от Решение по дело PARAT Automotive Cabrio, посочено по-горе, Съдът, от който се иска да тълкува член 17, параграф 6, втора алинея, посочва, че не може да се приеме, че тази разпоредба „допуска държава членка да запази в сила ограничение на правото на приспадане на ДДС, което може да бъде приложено по общ начин спрямо всеки разход, свързан с придобиване на стоки, независимо от неговото естество или предмет“<sup>12</sup>.

51. От гледна точка на формулировката ѝ бих отбелязал, че, противно на позицията на Комисията в писменото ѝ становище, от която се отказва в заседанието след поставения от Съда в това отношение конкретен въпрос, изразът „[неговият] предмет“ не се отнася до „стоката“, а до разхода, свързан с придобиването на тази стока. Това е видно от текста на решението на езика на производството, както и например от текста на френски и

английски език<sup>13</sup>. Това тълкуване следва и от точка 27 от Решение по дело PARAT Automotive Cabrio, посочено по-горе, в която се посочват изброените в член 17 параграф 6, първа алинея от Шеста директива разходи, за които съгласно тази разпоредба в никакъв случай не се допуска приспадане на заплатения по получени доставки ДДС, а именно разходите за луксозните стоки и услуги, развлечения или представителни цели. Всъщност последните два вида разходи са ясно определени въз основа на своя предмет. Следователно това обяснява посочването в точка 28 от същото решение на предмета на разхода.

52. Независимо от това уточнение, контекстът, в който се вписва точка 28 от посоченото по-горе Решение по дело PARAT Automotive Cabrio, и отношението между член 17, параграф 6 от Шеста директива и член 11, параграф 4 от Втора директива като цяло ме навеждат на мисълта, че добавянето на израза „[неговият] предмет“ не може да се тълкува като израз на волята на Съда към критерия за определяне на някои стоки и услуги, визирани в член 11, параграф 4 от Втора директива, чрез посочване на естеството им да добави критерий, основаващ се на предмета (в смисъл на предназначение) на стоките или услугите, съответно на разноските, свързани с получаването на стоките или услугите.

12 — Курсивът е мой.

13 — Текстът на италиански език е особено ясен в това отношение: „[...]a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto“.

53. Всъщност, на първо място, следва да се припомни, че в Решение по дело PARAT Automotive Cabrio, посочено по-горе, Съдът по-специално е сезиран с въпроса дали национална мярка от общ характер, която е приета преди присъединяването на Република Унгария към Европейския съюз и която изключва правото на пълно приспадане на заплатения по получени доставки ДДС във връзка с придобиването на стоки, финансирано чрез субсидия от обществени фондове, е съвместима с член 17 от Шеста директива. Предвид обаче общия характер на националната мярка, отнасяща се до всички видове стоки, съвсем логично не се поставя изобщо въпросът дали, какъвто е случаят в главните производства, категорията стоки и услуги, посочена в националната правна уредба, е достатъчно определена.

54. На следващо място, трябва да се уточни, че в точка 28 от посоченото по-горе Решение по дело PARAT Automotive Cabrio се тълкува единствено член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива и не се засяга въпросът за тълкуването на израза „някои стоки или услуги“ по смисъла на член 11, параграф 4 от Втора директива.

55. Според мен тази преценка се потвърждава от точка 29 от същото решение, в която се припомня, че исторически погледнато „общностният законодател

[...] позволява изключване от режима на приспадане само на определени стоки или услуги, а не общи изключения от този режим“.

56. Всъщност, както вече изтъкнах в точки 40 и 41 от настоящото заключение, за да бъде допустима национална правна уредба като разглежданата в главните производства, която предвижда изключение от правото на приспадане на ДДС и е приета преди Шеста директива, тя трябва не само да попада в обхвата на член 17, параграф 6, втора алинея от тази директива, но и да бъде съвместима с Втора директива, по-специално с член 11, параграф 4 от нея, приложим към момента на приемане на посочената правна уредба.

57. Ето защо според мен точки 28 и 29 от Решение по дело PARAT Automotive Cabrio, посочено по-горе, просто означават, че макар член 17, параграф 6, втора алинея от Втора директива да позволява на държавите членки да изключат правото на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС за разходи, определени с оглед на тяхното естество и предмет, тази разпоредба не ги освобождава от произтичащото пряко или непряко от член 11, параграф 4 от Втора директива задължение да уточнят в достатъчна степен естеството на съответните стоки или услуги, до които



се отнасят тези разноси, тъй като в противен случай биха разширили прекомерно обхвата на дерогираща режима на правото на приспадане разпоредба<sup>14</sup>.

това не отговаря на изискванията на член 11, параграф 4 от Втора директива, така както е тълкуван от Съда.

58. Следователно и в съответствие със съдебната практика по дело *Uudenkaupungin kaupunki* в главните производства следва да се провери дали категорията разходи, за които съответната правна уредба изключва приспадането на заплатения по получени доставки ДДС, са достатъчно точно определени, т.е дали са определени въз основа на естеството на получените стоки или услуги.

60. При все това, както отбелязва гръцкото правителство в писменото си становище, главните производства не се отнасят до стоки или услуги, попадащи в тази родова категория, а до стоки или услуги, използвани от данъчнозадълженото лице за по-конкретно определени нужди на неговия персонал, уточнени в изброените в Кралския указ от 1968 г. други категории.

59. По принцип следва да се отбележи, че освен специфичните категории, за които изключва приспадане, Кралският указ от 1968 г. се отнася и до стоките и услугите, използвани за всякакви други лични цели на персонала на предприятието. Така формулирано, подобно изключение изглежда по-скоро основано на предназначението на стоките и услугите за лични цели, отколкото на тяхното естество и поради

61. Следователно трябва да се прецени дали тези категории са достатъчно точно определени от гледна точка на изискванията на член 11, параграф 4 от Втора директива.

14 — За държавите — членки, учредителки на Европейската общност, и за държавите членки, присъединили се след 1 януари 1978 г., които са приели правната уредба, съдържаща изключения от правото на приспадане на ДДС, докато Втора директива е в сила, член 11, параграф 4 от нея все още е пряко приложим. Напротив, за държавите членки, присъединили се след отмяната на Втора директива с Шеста директива, приложението на критерия „някои стоки или услуги“ е само непряко или с други думи включено в условията за прилагане на член 17, параграф 6 от Шеста директива

62. По дело C-538/08 съответната категория е посочената в член 1, параграф 1, буква с) от Кралския указ от 1968 г., която се отнася до стоките и услугите, използвани от работодателя, за да осигури на своя персонал „превозно средство за лично ползване“.

63. Според запитващата юрисдикция анализът на произхода на тази разпоредба ясно показва, че националният законодател е възнамерявал да включи стоки и услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за да осигури на член на своя персонал превозно средство за лично ползване, така и за да му предостави на разположение превозно средство.

64. Може да се отбележи, че тази категория е по-широка в две отношения от разглежданата от Съда в посоченото по-горе Решение по дело Royscot, в което се приема, че изключването на правото на приспадане на ДДС за покупката на автомобилни превозни средства е съвместимо с член 17, параграф 6 от Шеста директива. В действителност, от една страна, предвидената в член 1, параграф 1, буква с) от Кралския указ от 1968 г. категория включва стоките и услугите, използвани за осигуряване на превозно средство за лично ползване. От друга страна, тази категория не се ограничава до леките автомобили, но може да обхване, както отбелязва и запитващата юрисдикция, и транспортното обслужване на членовете на персонала на данъчнозадълженото лице от тяхното местоживеее до местоработата и обратно.

65. Все пак това не означава, че разглежданата категория е определена твърде общо.

66. На първо място, няма почти никакво съмнение, че тази категория може да доведе до изключване на всички или почти всички стоки или услуги от правото на приспадане и да обезсмисли предвидения в член 17, параграф 2 от Шеста директива общ режим<sup>15</sup>.

67. На второ място, като включва осигуряването от страна на данъчнозадълженото лице на превозно средство за лично ползване на членовете на персонала, посочената категория несъмнено достатъчно точно посочва стоките, свързани с разглежданите в главното дело разходи, която, нека припомним, засяга изключението от правото на приспадане на ДДС, заплатен при закупуването от данъчнозадълженото лице на автомобили, предназначени отчасти за лично ползване на членовете на неговия персонал.

68. Що се отнася до разглежданите категории по дело С-33/09, също считам, че категорията „осигуряване на храна и напитки за персонала на данъчнозадълженото лице“, както и категорията „предоставяне на жилища на персонала на данъчнозадълженото лице“ в достатъчна степен отговарят на изискванията на член 11, параграф 4 от Втора директива.

15 — Вж. в това отношение посочените по-горе Решение по дело Royscot (точка 24), както и Решение по дело Charles и Charles-Tijmens (точка 33).

69. От една страна, и противно на предложението от жалбоподателя в главното производство по отношение на категорията „осигуряване на храна и напитки“, не смятам, че попадащите в тази категория стоки и услуги следва да бъдат изчерпателно индивидуализирани и/или изброени. От предоставената от запитващата юрисдикция информация е видно, че в тази категория са включени храните, както и стоките и услугите, използвани за производство и приготвяне на храна и напитки. Ето защо ми се струва, че тази категория стоки или услуги е достатъчно определяема и определена по имплицитен начин въз основа на тяхното естество.

70. Освен това следва да се отбележи, че в посоченото по-горе Решение по дело Danfoss и AstraZeneca Съдът приема, че по принцип е възможно изключението от правото на приспадане на ДДС за покупките и приравнените сделки за осигуряване на „храна за собственика и персонала на предприятието“ да попада в обхвата на предвидената в член 17, параграф 6 от Шеста директива дерогация.

71. От друга страна, съм съгласен с направената от запитващата юрисдикция преценка по отношение на категорията „предоставяне на жилища на персонала на данъчнозадълженото лице“, която,

както запитващата юрисдикция посочва, обхваща както разходите за настаняване на членовете на персонала на работодателя, така и направените във връзка с това разходи за заплащане на услугите на агенции за недвижими имоти или брокери. По мое мнение отново става въпрос за категория, която е достатъчно определена чрез имплицитното посочване на естеството на съответните стоки и услуги.

72. За сметка на това, имам силни съмнения дали са достатъчно определени другите две разглеждани категории, а именно отнасящата се до „организиране“ на отпих на персонала на [данъчнозадълженото лице], предвидена в член 1, параграф 1, буква с) от Кралския указ от 1968 г., както и категорията „рекламни или други подаръци на лица, които ако бяха длъжни да платят съответния данък върху добавената стойност, нямаше да могат да приспаднат този данък изцяло или поне съществена част от него“, посочена в член 1, параграф 1, буква в) от посочения кралски указ.

73. Всъщност тези категории са определени според техния предмет, а именно предназначението им, без освен това естеството на съответните стоки или услуги да бъде или да може да бъде очертано, макар и в общи линии. По-специално, противно на застъпената от нидерландското правителство в писменото му становище гледна точка, няма доказателства, въз основа на които да се поддържа, че категорията на рекламните подаръци

е ограничена до луксозните артикули. Напротив, това твърдение изглежда се опровергава от член 1, параграф 2 от Кралски указ от 1968 г., в който се уточнява, че „рекламни или други подаръци“ са всички стоки и услуги, предоставени от предприемача в рамките на неговите делови отношения или от щедрост.

е изпълнила изискването да посочи достатъчно определена категория от стоки и/или услуги чрез посочване, макар и имплицитно, на естеството на въпросните стоки и/или услуги.

74. Предвид изложените по-горе съображения смятам, че член 11, параграф 4 от Втора директива и член 17, параграф 6 от Шеста директива следва да се тълкуват в смисъл, че държава членка, която е използвала предоставената с тези членове възможност да изключи от приспадането някои категории разходи, описани по следния начин:

— „за осигуряване на превозно средство за лично ползване на персонала на работодателя“;

— „за осигуряване на храна и напитки на персонала на работодателя“;

— „за предоставяне на жилища на персонала на работодателя“;

Напротив, не отговаря на това изискване държава членка, която изключва от правото на приспадане заплатения по получените доставки ДДС за разходи, описани по следния начин:

— „за организиране на отдых на персонала на работодателя“;

— „за рекламни или други подаръци на лица, които ако бяха длъжни да платят съответния данък върху добавената стойност, нямаше да могат да приспадат този данък изцяло или поне съществена част от него“.

Б — *По вторите въпроси, поставени по двете дела*

75. С вторите си въпроси, формулирани по един и същи начин, запитващите

юрисдикции по същество искат да се установи дали в хипотезата, когато напълно се изключва правото на приспадане на ДДС за една или няколко от категориите разходи, разгледани във връзка с отговора на първите преюдициални въпроси, разпоредбите на Шеста директива следва да се тълкуват в смисъл, че не допускат частично изключване на правото на приспадане на ДДС по силата на национална правна уредба, приета преди влизането в сила на посочената директива.

76. Предвид, от една страна, общия характер на предоставената с член 17, параграф 6 от Шеста директива на държавите членки възможност да запазят всички изключения от правото на приспадане, предвидени в националното им законодателство, приложимо преди влизането в сила на Шеста директива, и от друга страна, максимата „който може много, може и малко“, не виждам никаква пречка държавата членка да ограничи обхвата на изключение от правото на приспадане на ДДС, щом като такова изключение е прието.

77. Такава възможност ми се струва в съответствие с духа на Шеста директива. Всъщност, ако Съдът е приел, че член 17 от Шеста директива не е пречка държавата членка да ограничи обхвата или приложното поле на съществуващите след влизането в сила на Шеста директива

изключения, тъй като тяхното премахване е целта на член 28, параграф 4 от посочената директива<sup>16</sup>, логично е от това да се заключи, че разпоредбите на Шеста директива, между които по-специално член 17, параграф 2, също допускат приемането, дори преди влизане в сила на тази директива, на национална правна уредба, предвиждаща частично изключване на правото на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС.

78. Ето защо считам, че член 17, параграф 6 от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да запазят частично изключение от правото на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС за разходите относно някои стоки или услуги, въведено с национална правна уредба, която е приета преди влизането в сила на Шеста директива.

В — По третия въпрос, поставен по дело C-33/09

79. Третият въпрос, поставен от запитващата юрисдикция по дело C-33/09, се

16 — Вж. Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе (точки 21 и 22), Решение от 8 януари 2002 г. по дело Metropol и Stadler (C-409/99, Recueil, стр. I-81, точка 45), както и посочените по-горе Решение по дело Danfoss и AstraZeneca (точка 32) и Решение по дело Magooga (точка 36).

отнася само до особения случай на частично изключване на правото на приспадане на ДДС за посочената в член 1, параграф 1, буква с) от Кралския указ от 1968 г. категория разходи във връзка с „осигуряването на храна и напитки“ за членове на персонала на данъчнозадълженото лице.

80. Следва да се припомни, че с този въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 17, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че забранява на държавите членки да изменят съществуващо частично изключение от правото на приспадане на ДДС за категорията разходи във връзка с „осигуряването на храна и напитки“, така че по принцип да се ограничи неговият обхват, ако обаче поради общия характер на изменения режим не е изключена възможността в конкретен случай и за конкретна данъчна година да се разшири обхватът на това изключение.

81. Що се отнася до посочената категория — която ми се струва достатъчно определена, както посочих при разглеждането на първите преюдициални въпроси по-горе — е безспорно, че Кралският указ от 1968 г. е изменен след влизането в сила на Шеста директива.

82. Безспорно е също, видно от акта за преюдициално запитване и от изявлението, направено в заседанието пред Съда от жалбоподателя в главното производство, че с направените изменения, отнасящи се до изключението от правото на приспадане на ДДС за разходи относно осигуряването на храна и напитки, по принцип се ограничава обхватът на посоченото изключение.

83. В съответствие със съдебната практика обаче такова ограничаване на обхвата на изключенията от правото на приспадане попада в приложното поле на предвидената с член 17, параграф 6 от Шеста директива дерогация, въпреки че е прието след влизането в сила на Шеста директива<sup>17</sup>. Всъщност, както вече се посочи, ограничаването на обхвата на такава дерогация от принципа на правото на приспадане на ДДС, предвиден в член 17, параграф 2 от Шеста директива, е в съответствие с целта на тази директива.

84. Този общ извод не ми се струва безсилен поради изтъкнатата от запитващата юрисдикция възможност, която безспорно е без значение в случая по главното производство, а именно възможността в една извънредна хипотеза новият общ режим на частично изключване, въведен след

17 — Посочените по-горе Решение по дело Комисия/Франция (точка 22), Решение по дело Danfoss и AstraZeneca (точка 32), Решение по дело Magooga (точка 36) и Решение по дело Puffer (точка 85).

влизането в сила на Шеста директива, да доведе поради особените правила за прилагане на този нов режим до икономически по-неблагоприятно положение от съществуващия при предходния режим.

85. В това отношение следва да се припомни, че според запитващата юрисдикция, както и съгласно писменото становище на нидерландското правителство, подобно положение може да възникне само в случай, че данъчнозадълженото лице предлага храна и напитки на членове на своя персонал, без да участва нито в производството, нито в доставянето им, като същевременно надхвърля прага от 500 NLG (приблизително 227 EUR), определен за счетоводната година за отделния член на персонала.

86. Все пак според мен възможността това да се случи сама по себе си не може да доведе до изключване на приложението на дерогацията, предвидена в член 17, параграф 6 от Шеста директива, щом като, както посочва запитващата юрисдикция, изменението, прието след влизането в сила на посочената директива, като цяло е по-благоприятно за данъчнозадължените лица от режима в сила преди тази дата. В действителност, дори да се докаже наличието на такъв изолиран или изключителен случай, това не засяга принципа, че изменението на националната правна уредба, прието след влизането в сила на

Шеста директива, ограничава обхвата на съществуващите преди това изключения.

87. От друга страна, считам, както основателно отбелязва Комисията, че юрисдикцията, която се окаже сезирана с описания от запитващата юрисдикция изключителен и понастоящем хипотетичен случай, би следвало в съответствие със задължението си по силата на общностното право да тълкува разпоредбите на вътрешното си право, доколкото е възможно, съгласно буквата и целта на Шеста директива, за да постигне целените от нея резултати<sup>18</sup>.

88. Следователно считам че член 17, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки след влизането в сила на посочената директива да изменят съществуващо изключение от правото на приспадане на ДДС за категория разходи като разглежданата в главното производство — разходи, направени от данъчнозадълженото лице, за да осигури храна и напитки на членовете на своя персонал — така че по принцип да се ограничи неговият обхват, ако обаче поради общия характер на изменения режим не е изключена възможността в конкретен случай и за конкретна данъчна година — какъвто не е настоящият случай — да се разшири обхватът на това изключение.

18 — Относно това задължение вж. по-специално Решение по дело *Magooa*, посочено по-горе (точка 44 и цитираната съдебна практика).

## VI — Заключение

89. Предвид изложените съображения предлагам на преюдициалните въпроси, отправени от Hoge Raad der Nederlanden и Gerechtshof Amsterdam, да се отговори по следния начин:

„1) Член 11, параграф 4 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 стойност и член 17, параграф 6 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 следва да се тълкуват в смисъл, че държавата членка, която е използвала предоставената с тези членове възможност да изключи от приспадането категориите разходи, описани по следния начин:

- „за осигуряване на превозно средство за лично ползване на персонала на работодателя“,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- „за осигуряване на храна и напитки на персонала на работодателя“,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- „за предоставяне на жилища на персонала на работодателя“,



е изпълнила изискването да посочи достатъчно определена категория от стоки и/или услуги чрез посочване, макар и имплицитно, на естеството на въпросните стоки и/или услуги.

Напротив, не отговаря на това изискване държава членка, която изключва правото на приспадане на заплатения по получените доставки ДДС за разходи, описани по следния начин:

— „за организиране на отдых на персонала на работодателя“,

— „за рекламни или други подаръци на лица, които ако бяха длъжни да платят съответния данък върху добавената стойност, нямаше да могат да приспаднат този данък изцяло или поне съществена част от него“.

2) Член 17, параграф 6 от Шеста директива следва да бъде тълкуван в смисъл, че позволява на държавите членки да запазят частично изключение от правото на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС за разходите относно някои стоки или услуги, въведено с национална правна уредба, която е приета преди влизането в сила на Шеста директива.

3) Член 17, параграф 6 от Шеста директива следва да бъде тълкуван в смисъл, че позволява на държавите членки след влизането в сила на посочената директива да изменят съществуващо изключение от правото на приспадане

на ДДС за категория разходи като разглежданата в главното производство С-33/09 — разходи, направени от данъчнозадълженото лице, за да осигури храна и напитки на членовете на своя персонал — така че по принцип да се ограничи неговият обхват, ако обаче поради общия характер на изменения режим не е изключена възможността в конкретен случай и за конкретна данъчна година — какъвто не е случаят по главното производство — да се разшири обхватът на това изключение.“