



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 1 март 2012 година¹

Дело C-334/10

X

(Преюдициално запитване, отправено от Hooge Raad der Nederlanden)

„Данък върху добавената стойност — Шеста директива — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Преобразувания на стопанска сграда с цел временно използване на части от нея за лични нужди — Данъчно облагане на използването за лични нужди“

I – Въведение

1. В рамките на богатата съдебна практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки в общата система на данъка върху добавената стойност още на един ранен етап се развива специална област на самостоятелна обстойна съдебна практика, която се отнася само до приспадането на платения данък при придобиване на капиталови стоки, които се използват както за целите на извършваната икономическа дейност, така и за личните нужди на данъчнозадълженото лице². Става въпрос главно за сгради и леки автомобили, които данъчнозадълженото лице използва в продължение на години както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди. Само използването на тези стоки за целите на икономическата дейност е от значение за данъчното облагане на добавената стойност в резултат на икономическата дейност, и само в това отношение следва да се неутрализира удържаният за тези стоки данък нагоре по веригата. От гледна точка на данъчната техника и на практиката обаче прилагането на този прост принцип създава някои затруднения.

2. В това отношение е изяснен въпросът относно правото на приспадане на платения данък за получена доставка на сграда, която от самото начало е построена както за целите на извършваната икономическа дейност, така и за лични нужди. В тази хипотеза данъчнозадълженото лице може най-напред да иска пълно приспадане на платения данък за построяването на сградата, но впоследствие, като компенсация, трябва да бъде обложено за използването на сградата за лични нужди³. В резултат на това с течение на времето се извършва частична корекция на първоначално определената сума за приспадане на данъка по получената доставка.

¹ — Език на оригиналния текст: немски.

² — За първи път в Решение от 11 юли 1991 г. по дело Lennartz (C-97/90, Recueil, стр. I-3795), а последно в Решение от 16 февруари 2012 г. по дело Eon Aset Menidjunt (C-118/11).

³ — По този въпрос вж. по-подробно точка 23 и сл.

3. Как обаче понастоящем стои въпросът — а това се пита и в конкретното преюдициално запитване — с правото на приспадане на платения данък по получени доставки в случаите на последващи преобразувания на първоначално използвана само за целите на извършваната икономическа дейност сграда, които са направени с цел да се използва отчасти, и освен това само временно като лично жилище?

II – Правна уредба

A– Право на Съюза

4. Член 17 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 основа⁴ в редакцията му, приложима през 2000 г.⁵ (наричана по-нататък „Шеста директива“), урежда „Възникване и обхват на правото на приспадане“, като в частност гласи:

„[...]

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

- a) дължимия или платен на територията на страната данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]“. [неофициален превод]

5. По принцип извършените от данъчнозадълженото лице доставки се облагат съгласно член 2 от Шеста директива, който в частност гласи:

„С данък върху добавената стойност се облагат:

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

[...]“. [неофициален превод]

4 — ОВ L 145, стр. 1.

5 — За 2000 г. следва да се прилага член 17 от Шеста директива, в редакцията му съгласно член 28е от същата, който е въведен с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110), и доколкото това е релевантно за настоящия случай, изменен с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО и за въвеждане на нови мерки за опростяване във връзка с данъка върху добавената стойност — обхват на някои освобождавания от данъка и практически подробности по тяхното прилагане (ОВ L 102, стр. 18). Посочената редакция е релевантна по настоящото дело, тъй като преобразуванията, по отношение на които се оспорва правото на приспадане в главното производство, са извършени през 2000 г.

6. Член 6, параграф 2 от Шеста директива разширява обхвата на задължението за данъчно облагане, предвидено в член 2, точка 1 от Шеста директива:

„2. Като възмездна доставка на услуги се третират:

- a) 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;
- b) 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.

[...]“. [неофициален превод]

7. Озаглавеният „Данъчна основа“ дял VIII от Шеста директива включва член 11, който предвижда:

„А На територията на страната

1. Данъчната основа е:

[...]

- v) при доставките, посочени в член 6, параграф 2, стойността на разходите на данъчнозадълженото лице за предоставяне на услугите;

[...]“. [неофициален превод]

Б– *Нидерландското право*

8. Според предоставените от запитващата юрисдикция данни член 15 от Wet op de omzetbelasting 1968 (Закон от 1968 г. за данъка върху оборота) предоставя на икономическия оператор право да приспадне платения данък по получените доставки на услуги за целите на предприятието му.

III – Фактите и преюдициалните въпроси

9. В главното производство се оспорва законосъобразността на ревизионен акт, с който се начислява допълнително данък върху добавената стойност за 2000 г.

10. Данъчнозадълженото лице е дружество по търговското право, което въпреки че не притежава правосубектност, е жалбоподател в това си качество в главното производство. През 2000 г. то осъществява търговия на едро с автолакове. Единствените съдружници са двойка съпрузи.

11. През 1999 г. съпрузите придобиват складова сграда и я използват в рамките на осъществяваната търговия на едро. В началото на 2000 г. част от таванския етаж на складовата сграда е преустроена на временно жилище за двамата съдружници и техните деца. Във връзка с това са монтирани два покривни прозореца, преустроени са вестибюл, баня и тоалетна. Във фактурата за извършените работи е включен данък върху добавената стойност.

12. Така преустроеният тавански етаж е използван като жилище в продължение на 23 месеца. След това етажът е приспособен за ползване за целите на извършваната икономическа дейност като офис и помещение за обучение. Покривните прозорци, вестибюлт, банята и тоалетната продължават да съществуват.

13. Данъчнозадълженото лице приспада изцяло платения данък върху добавената стойност във връзка с посоченото преустрояване на таванския етаж. Нидерландската данъчна администрация обаче отказва да признае приспадането, що се отнася до работите по покривните прозорци и вестибюла, като приема, че само работите по банята и тоалетната обслужват целите на извършваната икономическа дейност.

14. Това решение е потвърдено от първоинстанционната юрисдикция с мотива, че работите по монтирането на покривните прозорци и преустрояването на вестибюла са извършени само за да могат двамата съдружници да живеят на този етаж.

15. Данъчнозадълженото лице подава касационна жалба срещу това решение пред Hoge Raad der Nederlanden, който решава да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„Данъчнозадължено лице, което използва временно за собствени нужди част от принадлежаща към имуществото на неговото предприятие капиталова стока, има ли на основание член 6, параграф 2, първа алинея, букви а) и б), член 11, А, параграф 1, буква в) и член 17, параграф 2 от Шеста директива право на приспадане на платения данък върху разходите за дълготрайни преобразувания на тази стока, извършени изключително с оглед на използването ѝ за лични нужди? Би ли се различавал отговорът на този въпрос в зависимост от обстоятелството дали при придобиването на капиталовата стока във фактурата е бил включен данък върху добавената стойност, който данъчнозадълженото лице е приспаднало?“

16. В производството пред Съда писмени становища представят нидерландското правителство и Европейската комисия. Устна фаза на производството не е проведена.

IV – Правен анализ

17. Двата преюдициални въпроса, които по-нататък ще разгледам заедно, се отнасят до съществуването на право на приспадане на платения данък по получени доставки при изложените от запитващата юрисдикция специални обстоятелства.

18. Условието относно правото на приспадане на платения данък по получените доставки в настоящото дело, произтичат от член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива. Съгласно тази разпоредба, от една страна, данъчнозадълженото лице трябва да е получило от друго данъчнозадължено лице доставки на услуги, за които да е платило данък върху добавената стойност (получени доставки). От друга страна, тези получени доставки трябва да се използват за нуждите на извършени от него облагаеми доставки (извършени доставки).

19. Получените доставки, по отношение на които в настоящото дело се оспорва правото на приспадане, са единствено доставките на услуги, получени за целите на преустрояването на таванския етаж във връзка с монтирането на двата покривни прозореца и преустрояването на вестибюл (наричани по-нататък „преобразуванията“).

20. От друга страна, предмет на преюдициалните въпроси не е правото на приспадане на платения данък във връзка с придобиването на вече съществуващата сграда, в която се извършени преобразуванията. Третирането за целите на ДДС на придобиването на тази сграда е от значение — в рамките на втория преюдициален въпрос — само дотолкова, доколкото би могло да се отрази върху приспадането на платения данък по получените доставки във връзка с извършените преобразувания.

21. Съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива, за да може да се придобие право на приспадане на платения данък по получените доставки във връзка с тези преобразувания, последните би трябвало да бъдат използвани за извършване на облагаеми доставки. Предвид факта че първоначално преобразуванията се използват преди всичко за лични нужди, но впоследствие се използват за целите на извършваната икономическа дейност, като таванският етаж се използва като офис и помещение за обучение, освен това следва да се вземе предвид, както правилно отбелязват всички страни в производството, съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки в случаите, в които капиталови стоки се използват частично за лични нужди.

22. Най-напред ще припомня посочената на последно място съдебна практика, чиито условия за приспадането на платения данък по получени доставки не могат да бъдат изведени пряко от разпоредбите на Директивата (вж. раздел А по-нататък), а след това ще разгледам въпроса дали тази съдебна практика може да се приложи в настоящия случай (вж. раздел Б по-нататък).

А– Съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки в случаите, в които капиталовите стоки се използват частично за лични нужди

1. Включване на капиталовата стока в съответните активи

23. Съгласно постоянната съдебна практика, която в крайна сметка води началото си от Решение по дело Lennartz⁶, в случай на използване на капиталови стоки както за целите на икономическата дейност, така и за лични цели, данъчнозадълженото лице има право на 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 дейност⁷.

24. Ако данъчнозадълженото лице избере да включи капиталовата стока изцяло в предприятието си, дължимият за придобиването на тази стока ДДС по принцип може да се приспадне изцяло и незабавно⁸.

6 — Решение по дело Lennartz (посочено в бележка под линия 2, точка 35).

7 — Решение от 4 октомври 1995 г. по дело Armbrecht (C-291/92, Recueil, стр. I-2775, точка 20), Решение от 8 март 2001 г. по дело Bakcsi (C-415/98, Recueil, стр. I-1831, точка 25), Решение от 8 май 2003 г. по дело Seeling (C-269/00, Recueil, стр. I-4101, точка 40), Решение на Съда от 21 април 2005 г. по дело HE (C-25/03, Recueil, стр. I-3123, точка 46), Решение от 14 юли 2005 г. по дело Charles и Charles-Tijmens (C-434/03, Recueil, стр. I-7037, точка 23), Решение от 30 март 2006 г. по дело Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Recueil, стр. I-3039, точка 34), Решение от 14 септември 2006 г. по дело Wollny (C-72/05, Recueil, стр. I-8297, точка 21), Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Сборник, стр. I-839, точка 32), Решение от 23 април 2009 г. по дело Puffer (C-460/07, Сборник, стр. I-3251, точка 39) и Решение по дело Eon Aset Menidjmund (посочено в бележка под линия 2, точка 53).

8 — Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 7, точка 40 и цитираната съдебна практика); вж. Решение по дело Lennartz (посочено в бележка под линия 2, точка 35).

25. Това се отнася не само до ДДС, който се дължи за покупката на готова стока, но и — което е от значение по отношение на случаите относно сгради — до дължимия за производството на дадена стока ДДС⁹, например за получаването на доставки на строителни материали или на строителни услуги. В този случай въпросът в кои активи следва да се включи стоката по необходимост се отнася до произведената стока, а не до услугите, използвани за нейното производство.

2. Използване за извършени облагаеми доставки

26. Вследствие на включването на стока със смесена употреба изцяло в активите на предприятието, нейното използване за лични нужди подлежи на облагане съгласно член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) във връзка с член 2, точка 1 от Шеста директива¹⁰. Целта е да се попречи на данъчнозадълженото лице да се възползва от неоснователно предимство спрямо даден краен потребител¹¹ и да не се облага с данък крайното потребление за лични нужди от страна на данъчнозадълженото лице¹².

27. При тези условия използването на стоката за лични нужди съставлява извършена облагаема доставка по смисъла на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива¹³. Така предвидените в тази разпоредба условия за приспадането на платения по получени доставки данък са изпълнени и по отношение на използваната за лични нужди част от капиталовата стока. Обратно, ако данъчното облагане на използването за лични нужди не е възможно, в това отношение, няма да е възможно да се допусне приспадане на платения данък, въпреки че капиталовата стока е включена изцяло в активите на предприятието. Подобно положение може да възникне, ако не е налице хипотезата на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива¹⁴.

28. Освен това съгласно Решение по дело Puffer съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получените доставки в случаите на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди, не следва да се прилага и в случаите, когато, макар капиталовата стока да се използва отчасти за лични нужди и отчасти за целите на икономическата дейност, данъчнозадълженото лице все пак използва включената в активите на предприятието капиталова стока изключително за извършване на освободени доставки¹⁵. В подобен случай, въпреки че е налице смесена употреба на стоката, частта от доставката, която е включена в активите на предприятието, не представлява облагаема доставка. От това следва, че съгласно съдебната практика използването на стоката за целите на икономическата дейност трябва, поне отчасти, да се облага с данък, за да бъде изобщо възможно да възникне право на приспадане на платения данък по получени доставки за капиталова стока със смесена употреба.

29. Ето защо се налага изводът, че за да се прецени правото на приспадане на платения данък при придобиване или производство на капиталова стока, частично използвана за лични нужди, следва да се провери как се облага използването ѝ както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди.

9 — Решение по дело Seeling (посочено в бележка под линия 7, точки 43 и 47), Решение по дело Wollny (посочено в бележка под линия 7, точка 24) и Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 7, точка 42).

10 — Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 7, точка 41 и цитираната съдебна практика).

11 — Решение по дело Wollny (посочено в бележка под линия 7, точка 32) и Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 7, точка 54); в същия смисъл е Решение от 26 септември 1996 г. по дело Enkler (C-230/94, Recueil, стр. I-4517, точка 33).

12 — Вж. Решение от 27 юни 1989 г. по дело Kühne (50/88, Recueil, стр. 1925, точка 29).

13 — Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 7, точка 41 и цитираната съдебна практика).

14 — В този смисъл е Решение по дело Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (посочено в бележка под линия 7, точки 38—40); съгласно това решение не съществува право на приспадане на платения по получени доставки данък, ако капиталовата стока се използва за нуждите на дейност, която не попада в приложното поле на данъка върху добавената стойност, но която не следва да се разглежда като „различна от икономическата дейност“ по смисъла на предвидените в член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива условия.

15 — В този смисъл е Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 7, точка 49).

3. Смесъл и цел

30. Принципните положения на посочената съдебна практика са поставяни многократно под въпрос, но след задълбочения ѝ анализ тази съдебна практика е и многократно потвърждавана от Съда¹⁶.

31. Обстоятелството, че на данъчнозадълженото лице се разрешава в случай на смесена употреба на дадена капиталова стока да включи изцяло тази стока в предприятието си и в резултат на това, въпреки частичното ѝ използване за лични нужди, по принцип да приспадне изцяло платения за получената доставка данък, има за цел да бъде позволено на данъчнозадълженото лице да извършва впоследствие промени в използването, увеличавайки дела на използването за целите на икономическата дейност, без за това да търпи неблагоприятни данъчни последици¹⁷.

32. Всъщност, ако в случай на смесена употреба на капиталова стока данъчнозадълженото лице можеше само частично да включва тази стока в активите на предприятието, би било окончателно изключено приспадането на платения данък по отношение на използваната за лични нужди част от тази стока. В тази хипотеза използваната за лични нужди част от стоката би останала в личното имущество. Последващо използване на включената в личното имущество част от стоката за целите на икономическата дейност не може повече да породи на по-късен етап право на приспадане. В това отношение Шеста директива не предвижда никакъв механизъм за корекции¹⁸.

33. Междувременно с приемането на Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 година за изменение на различни разпоредби от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност¹⁹ този проблем е разрешен от законодателя на Съюза, но само за периоди след релевантния за настъпването на фактите по главното дело период²⁰. Съгласно член 168а, добавен в действащата понастоящем Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност²¹, в случай на недвижими имоти със смесена употреба — като държавите членки имат възможност да изберат да предвидят същото и по отношение на други стоки — все още се предоставя само право на частично приспадане на платения данък по получените доставки. Това частично изключение от правото на приспадане понастоящем обаче е свързано с възможността за корекции в случай на последващи промени в разпределението на използването.

Б– Прилагане на съдебната практика в настоящия случай

34. Поради тези причини остава да се изясни дали съгласно посочената съдебна практика във връзка с правото на приспадане на платения данък по получените доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди, предвид обстоятелствата по делото в главното производство, на данъчнозадълженото лице е разрешено изцяло да приспада платения ДДС във връзка с преобразуванията.

16 — Решение по дело Charles и Charles-Tijmens (посочено в бележка под линия 7), Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 7); относно поземлени имоти вж. по-специално Решение по дело Seeling (посочено в бележка под линия 7).

17 — Вж. заключението на генералния адвокат Jacobs, представено на 10 ноември 1992 г. по дело Mohsche (C-193/91, Recueil, стр. I-2615, точка 18) и Решение по дело Armbrecht (посочено в бележка под линия 7, точки 39 и 49).

18 — Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 7, точка 44). В този контекст трябва да се приемат и евентуалните предимства, свързани с налични парични средства (ликвидност), които произтичат от тази правна уредба за данъчнозадълженото лице, след сравнение с крайния потребител; вж. в този смисъл Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 7, точки 55–57); вж. и Решение по дело Wollny (посочено в бележка под линия 7, точка 38).

19 — ОВ L 10, стр. 14.

20 — Съгласно член 2 от Директива 2009/162/ЕС тя е трябвало да бъде транспонирана до 1 януари 2011 г.

21 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

35. Както Комисията правилно отбелязва, за отговора на този въпрос не биха съществували никакви съмнения, ако преобразуванията бяха извършени преди придобиването на сградата. При придобиването на сграда, предназначена да се използва отчасти като складова сграда и отчасти като жилище, данъчнозадълженото лице би имало право да включи сградата изцяло в активите на своето предприятие, в резултат на което щеше да има право на пълно приспадане на платения данък по получените доставки, докато използването на жилището за лични нужди впоследствие би подлежало на данъчно облагане.

36. Случаят щеше да бъде такъв, ако самото данъчнозадължено лице беше построило сградата и от самото начало беше предвидило част от сградата за жилищни цели.

37. При това положение е необходимо да се изясни въпросът дали само по себе си обстоятелството, че преобразуванията са извършени едва впоследствие, може да доведе до различна преценка на правото на приспадане на платения данък по получените доставки. Във връзка с това най-напред трябва да се установи дали с оглед на преобразуванията данъчнозадълженото лице има правото да включи капиталова стока изцяло в имуществото на предприятието (по-този въпрос вж. подраздел 1 по-нататък). На второ място, трябва да се анализира данъчното облагане на използването на тази капиталова стока както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди (по-този въпрос вж. подраздел 2 по-нататък).

1. Включване на капиталова стока в активите на предприятието

38. Както вече бе изложено, правото на приспадане на платения данък по получени доставки на услуги във връзка с производството на капиталова стока се определя в зависимост от включването на произведената капиталова стока в имуществото на предприятието²². Трябва да съществува право на включване на произведената капиталова стока изцяло в имуществото на предприятието. Само в тази хипотеза съществува принципно право на пълно приспадане на платения данък по получените доставки във връзка с производството на тази стока.

39. Като се има предвид, че по настоящото дело става въпрос за преобразувания на вече съществуваща стока, най-напред трябва да се изясни какво в това отношение следва да се разглежда като произведена капиталова стока (по-този въпрос вж. букви а) и б) по-нататък), преди да може да се провери дали съществува правото тази стока да бъде включена изцяло в предприятието (по-този въпрос вж. буква в) по-нататък).

а) Комбинирано или сегментирано третиране на преобразуванията

40. По настоящото дело съществуват два възможни подхода: преобразуванията може да се разглеждат като — последващи — разходи за строителство на сграда или като разходи за производството на определена капиталова стока.

41. Ако преобразуванията се разглеждат като част от разходите за строителството на цялата сграда, правото на приспадане на платения данък във връзка с тях би зависело от това в кои активи е включена сградата, в която са извършени преобразуванията. Ако сградата е изцяло включена в активите на предприятието, по отношение на преобразуванията по принцип би съществувало право на пълно приспадане на платения ДДС по получените доставки.

22 — Вж. по-горе точка 25.

42. При тези условия от самото начало би било без значение обстоятелството, че преобразуванията са използвани за построяването на жилище, което следва да се използва само за лични нужди. Всъщност и съгласно съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди, когато данъчнозадължено лице получава множество доставки на стоки и услуги във връзка със строителството на сграда, правото на приспадане също не се преценява за всяка отделна получена доставка²³.

43. Напротив, данъчнозадълженото лице може да включи построената от него сграда изцяло в предприятието си. Вследствие на това по принцип съответното лице има право да приспадне изцяло платения ДДС за всички получени доставки за целите на строителството на сградата. Това правило се прилага, независимо че отделни получени доставки — като например доставката на прозорец, който се монтира в използваната за лични нужди част от сградата — могат да се идентифицират като принципно обслужващи изключително лични нужди.

44. Посочената от запитващата юрисдикция съдебна практика по дело *Bakcsi* също не опровергава пряко тезата за комбинирано третиране на последващите преобразувания заедно с първоначалните разходи за строителството. Действително по това дело Съдът е постановил, че обстоятелството към кои активи е включена капиталовата стока, е без значение за отговора на въпроса дали може да се приспадне платеният данък по получени доставки за целите на използването и поддръжката на тази капиталова стока²⁴. Съгласно тази практика правото на приспадане на платения данък по получени доставки за целите на използването и поддръжката на дадена сграда например следва да се преценява независимо от обстоятелството дали тази сграда е включена в активите на съответното предприятие.

45. Самата запитваща юрисдикция обаче отбелязва още в началото, че по настоящото дело разходите за преобразуванията не представляват разходи за използване или поддръжка²⁵. Споделям извода, че тези преобразувания не представляват получени доставки, обслужващи използването или поддръжането на сградата при осъществяването на текущата дейност, а са извършени с оглед на оформлението на самата сграда, като изменят нейната конструкция и възможността за нейното използване. Следователно в случая не намира приложение Решение по *Bakcsi*.

46. При все това от посочената съдебна практика следва принципът, че включването на получена доставка в активите на предприятието по принцип трябва да се преценява поотделно, по отношение на всяка получена доставка.

47. Този подход е съобразен и с постоянната съдебна практика в областта на данъчното облагане на извършените доставки. Съгласно тази практика от член 2 от Шеста директива следва, че всяка доставка на стока или услуга трябва по правило да се счита за самостоятелна и независима доставка²⁶.

23 — Вж. по-горе точка 25.

24 — Решение по дело *Bakcsi* (посочено в бележка под линия 7, точка 33).

25 — Вж. точка 3.4.6 от акта за преюдициално запитване.

26 — Решение от 19 ноември 2009 г. по дело *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, Сборник, стр. I-11079, точка 35 и цитираната съдебна практика); относно доставките на услуги вж. още Решение от 25 февруари 1999 г. по дело *CRP* (C-349/96, *Rescueil*, стр. I-973, точка 29).

48. Освен това следва да се има предвид съдебната практика, съгласно която от правото на приспадане на платения по получени доставки данък може да се ползва само лицето, което при получаването на доставката действа в качеството си на данъчнозадължено лице²⁷. Лицето, което придобива дадена стока само за лични нужди обаче, действа в качеството си на частноправен субект, а не в качеството си на данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива²⁸.

49. Ако, от друга страна, правото на приспадане на платения данък по получени доставки във връзка с всякакви последващи преобразувания се поставя в зависимост от обстоятелството към кои активи следва да се включи сградата, това право би трябвало да бъде допуснато и в случаите на последващи преобразувания, използвани постоянно за изцяло лични нужди. Считам, че в тази хипотеза не биха били изпълнени условията на посочената съдебна практика. Всъщност използването на получената доставка изцяло и постоянно за лични нужди не може да се счита за действие на данъчнозадължено лице. В противен случай повече не би било възможно да се прави необходимото в системата на ДДС разграничение между действията на дадено лице в качеството му на данъчнозадължено лице и в качеството му на частноправен субект.

50. Освен това последиците от подход на комбинираното третиране в областта на ДДС на сградата и на последващите ѝ преобразувания не биха били съвместими и с принципа на данъчен неутралитет. По силата на този принцип данъчнозадълженото лице понася тежестта на ДДС само когато той се начислява за стоки или услуги, които това лице използва за лични нужди, а не за целите на облагаемата си икономическа дейност²⁹.

51. Подходът за комбинирано третиране на сграда и последващите ѝ преобразувания би имал обаче за последица обстоятелството, че данъчнозадълженото лице, извършило трайни преобразувания на дадена сграда, единствено поради свързани с икономическата му дейност съображения, в този случай няма да може да се позове на право на приспадане на платения данък по получени доставки, ако преди това сградата е била изцяло включена в личното му имущество. От това следва, че окончателно платеният за преобразуванията ДДС трябва да е изцяло за сметка на данъчнозадълженото лице, въпреки че резултатът от тези преобразувания би бил използван за целите на икономическата му дейност.

52. При това положение комбинирано третиране на получени доставки за целите на строителството на сграда със смесена употреба представлява изключение, имплицитно признато от съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди³⁰, като това изключение е обосновано по практически съображения, и по-специално с оглед на тясната времева връзка между отделните доставки на строителни услуги. Посоченият подход на цялостна преценка отчита обстоятелството, че в случаите на множество получени, необходими за строителството на сграда, доставки, ако следва да се определи към кои активи следва да бъде включена всяка отделна получена доставка — за лични нужди или за целите на икономическата дейност — би се стигнало до значителни затруднения при отграничаването на доставките и големи административни разходи. Това обаче не важи за връзката между първоначалното строителство на дадена сграда и последващите ѝ преобразувания, всяко едно от които може да се преценява поотделно, тъй като поначало те могат фактически да се обособят и не са в тясна времева връзка помежду си.

27 — В този смисъл Решение по дело Lennartz (посочено в бележка под линия 2, точка 8) и Решение от 2 юни 2005 г. по дело Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Recueil, стр. I-4685, точка 32).

28 — Решение от 6 май 1992 г. по дело De Jong (C-20/91, Recueil, стр. I-2847, точка 17).

29 — Решение по дело HE (посочено в бележка под линия 7, точка 48).

30 — Вж. Решение по дело Seeling (посочено в бележка под линия 7, точки 43 и 47), Решение от 14 септември по дело Wollny (посочено в бележка под линия 7, точка 24) и Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 7, точка 42).

53. Освен това в практиката на Съда отдавна е призната възможността за включване на отделни части от една-единствена стока поотделно в личното имущество или в имуществото на предприятието³¹. Следователно от гледна точка на облагането с ДДС не е необичайно отделни части от дадена сграда да се третират по различен начин.

54. Поради това се налага изводът, че приспадането на платения данък по получени доставки при последващи преобразувания на капиталова стока не следва да зависи от обстоятелството в кои активи се включва капиталовата стока. В това отношение споделям становището на нидерландското правителство, според което обстоятелството, че самата сграда е включена в активите на предприятието на данъчнозадълженото лице само по себе си не води до автоматичното включване в активите на предприятието на това лице и на преобразуванията на тази сграда.

б) Преобразуванията като самостоятелна капиталова стока

55. Следователно, ако приспадането на платения данък по получените доставки във връзка с последващи преобразувания по принцип следва да се преценява независимо от обстоятелството в кои активи следва да се включи използването на сградата, на следващо място възниква въпросът дали в резултат на тези преобразувания е произведена самостоятелна капиталова стока.

56. В това отношение най-напред би било логично да се счита, че вследствие на всички работи във връзка с преустройството на жилището на таванския етаж в тяхната съвкупност е произведена самостоятелна капиталова стока — посоченото жилище. Част от него не са само монтираните, в резултат на оспорваните в главното производство преобразувания, покривни прозорци и преустройеният вестибюл. Банята и тоалетната, за които на данъчнозадълженото лице вече е признато право на приспадане на платения данък по получените доставки, също биха съставлявали част от тази самостоятелна капиталова стока.

57. Въпросът дали монтирането на покривните прозорци и преустрояването на вестибюла трябва да се отделят от преустрояването на банята и тоалетната за целите на определянето на релевантната капиталова стока, е въпрос на фактическа преценка на обстоятелствата, която запитващата юрисдикция следва да извърши. От решаващо значение за тази преценка е дали преобразуванията във връзка с монтирането на покривните прозорци и работите по преустрояването на вестибюла, банята и тоалетната са били в тясна материална и времева връзка помежду си, която е сравнима с връзката между услугите по построяване на сграда.

58. Във всеки случай по мое мнение няма нито една убедителна причина защо преустроеното жилище като цяло или само монтираните покривни прозорци и преустрояването на вестибюла да не могат да бъдат разглеждани като самостоятелна капиталова стока.

59. Както вече е посочил генералният адвокат Mengozzi, основните елементи на определението за капиталова стока, както то следва да се прилага в контекста на съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди, са дълготрайният характер на съответната стока и едновременната амортизация на разходите за нейното придобиване³². Считаю, че тези изисквания са изпълнени както по отношение на преустроеното жилище, така и по отношение на покривните прозорци и вестибюла, които са резултат от оспорваните в настоящия случай преобразувания.

31 — Решение по дело Armbrecht (посочено в бележка под линия 7, точки 19 и 20).

32 — Заключение на генералния адвокат Mengozzi, представено на 22 декември 2008 г. по дело Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Сборник, стр. I-839, точка 67).

60. Този извод не се поставя под въпрос и от обстоятелството, че както жилището, така и покривните прозорци и вестибюлът са част от друга капиталова стока.

61. Действително генералният адвокат Mengozzi поддържа тезата, че по отношение на стоките, инкорпорирани в капиталова стока след нейното придобиване, които обаче увеличават стойността ѝ, поради съображения относно опростеността на общата система на ДДС, не следва да се прилага съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди, а платеният ДДС по получените доставки следва да се разпределя незабавно. В това отношение обаче генералният адвокат се позовава само на разходите по поддръжка, тоест на замяната на вече съществуваща част от капиталовата стока с нова нейна част³³.

62. За разлика от това, настоящото дело не се отнася до такива разходи по поддръжка, а до построяването на нови части от сграда, които не са съществували преди това. Предвид факта че построяването на нови части от сграда със смесена употреба не би следвало да се среща твърде често, не би трябвало да се очаква, че ще се окаже твърде сложно за целите на облагането с ДДС да се отчетат няколко капиталови стоки в рамките на една и съща сграда.

63. Предвид констатацията, че дори покривните прозорци и вестибюлът сами по себе си да могат да се разглеждат като самостоятелна капиталова стока, в крайна сметка не е необходимо да се разглежда въпросът дали принципите, установени в съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди, следва да се прилагат и за други стоки, различни от капиталови стоки³⁴.

в) Частично използване за лични нужди

64. На последно място, принципното право на пълно приспадане на платения ДДС за преобразуванията зависи още от използването на произведената капиталова стока — тоест в настоящия случай или на преустроеното жилище, или на покривните прозорци и на вестибюла — както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди. В тази хипотеза би било възможно капиталовата стока да бъде включена изцяло в активите на предприятието.

65. Ако запитващата юрисдикция установи, че преустроеното жилище като цяло следва да се счита за самостоятелна капиталова стока, разглежданото включване в активите на предприятието би било възможно. Всъщност в главното производство изглежда е безспорно, че части от преустроеното жилище, а именно банята и тоалетната, от самото начало са използвани и за целите на икономическата дейност³⁵. Оспорваните в главното производство преобразувания за целите на монтирането на покривните прозорци и преустройването на вестибюла в такъв случай биха представлявали част от производството на стока, използвана както за лични нужди, така и за целите на икономическата дейност. В тази хипотеза преустроеното жилище не би следвало да се третира по различен начин от построена за смесена употреба частна сграда. В това отношение би било без значение за какви цели са използвани монтираните покривни прозорци и преустроеният вестибюл, разгледани отделно, тъй като решаваща е смесената употреба на капиталовата стока като цяло³⁶.

33 — Вж. заключението, представено по дело Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (посочено в бележка под линия 32, точка 73).

34 — По този въпрос вж. заключението на генералния адвокат Mengozzi по дело Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (посочено в бележка под линия 32, точка 59 и сл.).

35 — Във връзка с това вж. решение от 7 септември 2007 г. на Gerechtshof te Leeuwarden, ВК 1024/04, точка 2.5, представено с акта за преюдициално запитване като решение на предходната съдебна инстанция.

36 — Вж. точки 42 и 43 по-горе.

66. Запитващата юрисдикция обаче насочва преюдициалните си въпроси единствено към правото на приспадане в случаите на преобразувания на съответната стока, извършени изключително с оглед на използването за лични нужди. Във връзка с направените досега констатации този въпрос е основателен, доколкото покривните прозорци и вестибюлт представляват самостоятелна капиталова стока. За да се отговори на преюдициалните въпроси, в случай че запитващата юрисдикция стигне до този извод в рамките на фактическата си преценка, по-нататък искам да продължа анализа, като приемам, че покривните прозорци и вестибюлт представляват самостоятелна капиталова стока.

67. В настоящия случай се разкрива конкретна особеност в сравнение с досегашната съдебна практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди. Всъщност последователно във времето покривните прозорци и вестибюлт са използвани за различни цели: според описаната от запитващата юрисдикция фактическа обстановка най-напред двойката съпрузи използва покривните прозорци и вестибюла изключително за лични нужди — като част от частното си жилище, а след това — изключително за целите на икономическата дейност, доколкото използват таванския етаж като офис и помещение за обучение. Поради това по-нататък е необходим по-задълбочен анализ на въпроса дали в подобен случай може да се приеме, че е налице смесена употреба по смисъла на съдебната практика относно правото на приспадането на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди.

i) Решението по дело Lennartz

68. В това отношение нидерландското правителство правилно отбелязва необходимостта от преценка на въпроса дали при получаването на доставките на услуги за целите на преобразуванията двойката съпрузи изобщо действат в качеството на данъчнозадължен субект. Всъщност от правото на приспадане на платения по получени доставки данък може да се ползва само лице, което действа в качеството си на данъчнозадължено лице при получаването на съответната доставка³⁷. От съдебната практика обаче следва, че данъчнозадължено лице, което придобива дадена стока изключително за личните си нужди, действа в качеството си на частноправен субект, а не в качеството си на данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива³⁸.

69. Ако се вземе предвид само първоначалното използване, се оказва, че двойката съпрузи е реализирала преобразуванията само за лични нужди и следователно не е действала в качеството си на данъчнозадължен субект и поради това не е имала право на приспадане на платения данък по получените доставки.

70. Ако се вземе предвид само първоначалното използване, не би била приложима и съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди. Не би била налице нито смесена употреба, нито, наред с използването за лични нужди, би било налице облагаемо използване на капиталовата стока за целите на икономическата дейност.

71. За да се отговори на въпроса дали използване, което първоначално е само за лични нужди, а впоследствие само за целите на икономическата дейност, от самото начало следва да се разглежда като използване частично за целите на икономическата дейност, считам за полезно отново да се върна към началото, от което започва всичко: към Решение по дело Lennartz.

37 — Вж. в този смисъл Решение по дело Lennartz (посочено в бележка под линия 2, точка 8) и Решение по дело Waterschap Zeeuws Vlaanderen (посочено в бележка под линия 27, точка 32).

38 — Решение по дело De Jong (посочено в бележка под линия 28, точка 17).

72. С решението по това дело Съдът поставя основите на вече установената съдебна практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди. С решението си по това дело Съдът се произнася и по въпроси относно започналото едва на един по-късен етап използване за целите на икономическата дейност. По това дело Съдът приема, че съществуването на право на приспадане на платения данък по получени доставки зависи единствено от обстоятелството в какво качество лицето действа към момента, в който придобива получените доставки³⁹. Лице, което придобива стоките за целите на икономическата дейност, извършва това в качеството си на данъчнозадължено лице и когато не използва стоките незабавно за тези цели⁴⁰.

73. Поради тази причина въпросът дали получените доставки обслужват последващи цели на икономическата дейност, е фактически въпрос, който следва да се преценява с оглед на всички обстоятелства по случая. Сред тях са естеството на дадената стока и изминалият период от нейното придобиване до нейното използване за целите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице⁴¹.

74. Независимо че посоченото решение е поставено в самото начало на развитието на съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки в случаите на смесена употреба на капиталова стока, това решение все пак вече установява принципните насоки на тази съдебна практика.

75. Както вече беше посочено, причината за развитието на съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди, е липсата на възможност за корекции от страна на данъчнозадълженото лице в случай на последващо използване на тези стоки за целите на икономическата дейност на включена в личното имущество стока. Ако данъчнозадължено лице получава доставки на стоки, които стават част от личното му имущество, окончателно се изключва правото на приспадане на платения данък по получени доставки, дори конкретната стока да се използва впоследствие за целите на икономическата дейност⁴².

76. Предвид гореизложеното не би било основателно да се отказва изцяло правото на приспадане на платения данък по получени доставки на данъчнозадълженото лице, извършващо капиталови разходи, за които е безспорно, че макар и не незабавно, на по-късен етап ще бъдат използвани изцяло за целите на икономическата дейност. Напротив, използването на съответната стока първоначално само за лични нужди, а впоследствие — само за целите на икономическата дейност, представлява хипотезата с възможно най-неблагоприятни данъчни последици, които могат да настъпят за данъчнозадълженото лице в случай на промяна на използването на стоката, а предотвратяването на настъпването на тези неблагоприятни последици е в основата на развитието на съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди.

77. Считаю, че изведените от началото на развитието на съдебната практика заключения са съобразени и с най-скорошното Решение по дело Puffer.

39 — В този смисъл Решение по дело Lennartz (посочено в бележка под линия 2, точка 8); също и Решение по дело Uudenkaupungin Kaupunki (C-184604, Recueil, стр. I-3039, точка 38).

40 — Решение по дело Lennartz (посочено в бележка под линия 2, точка 14).

41 — Вж. в този смисъл Решение по дело Lennartz (посочено в бележка под линия 2, точка 21), Решение по дело Bakcsi (посочено в бележка под линия 7, точка 29) и Решение по дело Eon Aset Menidjunt (посочено в бележка под линия 2, точка 58).

42 — Вж. заключението на генералния адвокат Jacobs, представено на 20 януари 2005 г. по дело Charles и Charles-Tijmens (C-434/03, Recueil, стр. I-7037, точка 75).

78. Действително в посоченото решение Съдът приема, че правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди, е изключено за данъчнозадължените лица, които извършват само освободени доставки. В тази хипотеза обаче, тъй като дейността му е освободена от данъчно облагане, съответното данъчнозадължено лице не извършва никога, също и за в бъдеще, облагаеми доставки. Според смисъла и целта на съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди, няма каквото и да е било основание за прилагането на тази съдебна практика при изцяло освободена от данък дейност, тъй като съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива използването на капиталова стока за целите на икономическата дейност изобщо не може да породи право на приспадане.

79. В настоящия случай обаче не е налице такава хипотеза. Извършваната от данъчнозадълженото лице търговия с автолакове не е освободена от данъчно облагане дейност.

ii) Доказателството за последващото използване за целите на икономическата дейност

80. Ясно е, че като се предоставя право капиталовата стока да бъде включена изцяло в имуществото на предприятието, въпреки че първоначално е използвана само за лични нужди, възниква известна опасност от злоупотреба.

81. Това важи особено с оглед на факта, че съгласно съдебната практика свързаната с получаването на съответната доставка цел, произтича единствено от подкрепеното с обективни доказателства намерение на данъчнозадълженото лице за използването на доставката към момента на нейното получаване, а не от последващото реално използване на получената доставка. Съдът изрично е установил това по отношение на първоначалните капиталови разходи, извършени от данъчнозадължено лице, което не е започнало реалната експлоатация на предприятието⁴³. Смятам, че няма причина за различна преценка на този въпрос по отношение на последващите капиталови разходи в рамките на текущата икономическа дейност.

82. Следва обаче да се подчертае, че и според посочената съдебна практика трябва да са налице обективни доказателства за намерението на данъчнозадълженото лице за последващото използване за целите на икономическата дейност на използвана първоначално само за лични нужди капиталова стока. Още в Решение по дело Lennartz като обективни доказателства са посочени естеството на стоката, както и периодът до планираното използване за целите на икономическата дейност⁴⁴.

83. Оттук следва, че съществуват капиталови стоки, като например инсталираната впоследствие в дадена складова сграда за търговия на едро с автолакове сауна, които по естеството си могат да се използват в действащото предприятие по правило само за лични нужди. Колкото повече се отдалечава във времето, толкова по-слаба става и възможността да се представят обективни доказателства за намерението за последващото използване на съответната стока за целите на икономическата дейност.

84. Освен това следва да се подчертае, че сама по себе си в никакъв случай не е достатъчна възможността за последващо използване на стоката за целите на икономическата дейност. Ако се допусне последното, би се предоставила възможност за приспадане на платения данък по всички получени от данъчнозадълженото лице доставки. Планираното бъдещо използване на съответната стока за целите на икономическата дейност трябва да е конкретно и доказуемо. В

43 — Решение от 8 юни 2000 г. по дело Breitsohl (C-400/98, Recueil, стр. I-4321, точки 34 и 35); вж. и Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др. (C-110/98-C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 45 и цитираната съдебна практика).

44 — Решение по дело Lennartz (посочено в бележка под линия 2, точка 21).

това отношение следва да се приеме, че първоначалното използване на стоката за лични нужди позволява преди всичко да се презумира намерение за използване на тази стока само за лични нужди. Тази презумпция би трябвало да бъде оборена от данъчнозадълженото лице с обективни доказателства.

85. По настоящото дело е установено, че преобразуванията са извършени първоначално само за лични нужди, а именно във връзка с преустрояването на части от конкретно жилище. Впоследствие помещенията започват да се използват за целите на икономическата дейност като офис и помещение за обучение. Тъй като както вестибюлът, така и покривните прозорци продължават да съществуват след приспособяването на помещенията за целите на икономическата дейност, преобразуванията се използват впоследствие за целите на икономическата дейност.

86. Смятам, че от описанието на фактическата обстановка на спора в главното производство не става ясно дали още при извършването на преобразуванията, тоест при придобиването на получените доставки, е съществувало намерение за последващото използване за целите на икономическата дейност и дали това намерение е било подкрепено с обективни доказателства.

87. От една страна, в преюдициалния въпрос се посочват преобразувания, извършени изключително с оглед на използване за лични нужди. Ако това се тълкува в смисъл, че към момента на извършване на преобразуванията не е било планирано използване на получените доставки за целите на икономическата дейност, следва да се приеме, че в това отношение от самото начало е било изключено право на приспадане. В това отношение към момента на получаване на тези доставки двойката съпрузи не е действала в качеството си на данъчнозадължено лице, тъй като получените доставки са били свързани само с удовлетворяването на лични нужди. В този случай не е налице право на приспадане на платения данък по получените доставки по отношение на преобразуванията.

88. От друга страна, съгласно посоченото от запитващата юрисдикция от самото начало двойката съпрузи планира да използва частта от складовата сграда само временно като жилище. В това отношение е възможно двойката съпрузи да е имала планове по какъв начин ще се използват преобразуванията след напускане на жилището. Освен това представеното заедно с акта за преюдициално запитване решение на предходната инстанция би могло да се тълкува в смисъл, че последващото използване за целите на икономическата дейност е възнамерявано от самото начало⁴⁵.

89. Поради това в крайна сметка запитващата юрисдикция трябва да отговори на фактическия въпрос дали намерението за последващо използване на покривните прозорци и на вестибюла за целите на икономическата дейност е съществувало от самото начало и дали това намерение е било подкрепено с обективни доказателства.

2. Използване за извършени облагаеми доставки

90. Ако запитващата юрисдикция установи, че от момента на придобиването на получените доставки е налице намерение за смесена употреба на покривните прозорци и на вестибюла или приеме, че преустроеното жилище като цяло представлява релевантната капиталова стока, съгласно съдебната практика относно правото на приспадане на платения данък по получени доставки на капиталови стоки, използвани частично за лични нужди, данъчнозадълженото дружество би имало право да включи тези стоки изцяло в активите на предприятието.

45 — Вж. Решение на *Gerechtshof te Leeuwarden* от 7 септември 2007 г., ВК 1024/04, точка 2.3.

91. За да има в това отношение и право на приспадане на платения ДДС, данъчнозадълженото лице трябва да е имало намерението да използва преобразуванията изцяло за извършени облагаеми доставки по смисъла на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива. В настоящия случай това зависи от планираното използване на произведената капиталова стока.

92. Доколкото е възнамерявано капиталовата стока да се използва за целите на икономическата дейност — в случая на преустроеното жилище, що се отнася до използването на банята и тоалетната частично за целите на икономическата дейност, а в случая на покривните прозорци и вестибюла — от момента на използването им като част от офиса и помещението за обучение — съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива извършените доставки се облагат с ДДС в рамките на търговската дейност на данъчнозадълженото лице.

93. Доколкото е възнамерявано капиталовата стока да се използва за лични нужди, извършените доставки могат да бъдат обложени с данък в съответствие с предвиденото в член 6, параграф 2, първа алинея във връзка с член 2, точка 1 от Шеста директива.

а) Използване на стока по смисъла на член 6, параграф 1, първа алинея, буква а) от Шеста директива

94. Съгласно член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива с данък се облага използването за личните нужди на данъчнозадълженото лице на включени в активите на предприятието стоки.

95. В съответствие с това, ако преустроеното жилище или покривните прозорци и вестибюлът съставляват самостоятелна капиталова стока, която може да бъде включена изцяло в предприятието, използването им от двойка съпрузи за техните лични нужди се облага на самостоятелно основание.

96. Поради този самостоятелен характер на данъчното облагане също е без значение дали капиталовата стока, с която преустроеното жилище, съответно покривните прозорци и вестибюлът действително са свързани, е дала право на пълно или частично приспадане на данъка върху добавената стойност. Ето защо на втория поставен от Hoge Raad преюдициален въпрос следва да се отговори, че за отговора на първия преюдициален въпрос е без значение дали при придобиването на капиталовата стока във фактурата на данъчнозадълженото лице е включен данъкът върху добавената стойност, който е приспаднало данъчнозадълженото лице.

97. Освен това в настоящия случай използването на преустроеното жилище или на покривните прозорци и на вестибюла за лични нужди също така не е освободено от данък върху добавената стойност.

98. Действително по дело VLM (C-436/10) Съдът следва да прецени още и дали член 13, Б, буква б) от Шеста директива, който освобождава от данък върху добавената стойност отдаването под наем на недвижимо имущество, се прилага за използването на част от сграда за лични нужди, което по силата на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива по принцип подлежи на данъчно облагане. Въпреки това, въпросът по това дело се поставя с оглед на специалното положение на ползвател на частта от сградата, различаващ се в правно отношение от данъчнозадълженото дружество.

99. По настоящото дело обаче данъчнозадълженото дружество, от една страна, няма правосубектност. От друга страна, според преюдициалните въпроси данъчнозадълженото лице използва капиталовата стока за собствените си нужди, а не за друго лице. В тази хипотеза вече е постановявано, че освобождаването от облагане, предвидено в член 13, Б, буква б) от Шеста директива, не се прилага за данъчното събитие, предвидено в член 6, параграф 2, първа алинея,

буква а) от Шеста директива⁴⁶.

100. Това означава, че и планираното използване на релевантната капиталова стока за лични нужди се облага в съответствие с член 2, точка 1 във връзка с член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива.

б) Безвъзмездна доставка на услуги от страна на данъчнозадълженото лице по смисъла на член 6, параграф 2, първа алинея, буква б) от Шеста директива

101. От друга страна, в настоящия случай е неприложима хипотезата на член 6, параграф 2, първа алинея, буква б) от Шеста директива.

102. Извършените доставки не следва да се разглеждат като състоящи се в използването от двойката съпрузи на услугите по преобразуванията, както отчасти се твърди. Тези услуги трябва да са доставени на данъчнозадълженото дружество, за да могат да обосноват пораждането на правото на приспадане на платения данък. Поради тази причина тези услуги са получени доставки.

103. Извършените доставки се състоят по-скоро в използването на произведените с получените доставки стоки, тоест на преустроеното жилище, съответно на покривните прозорци и на вестибула. Следователно, при положение че става въпрос за използването на включена в активите на предприятието стока, следва да се приложи единствено хипотезата на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива.

V – Заключение

104. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Hoge Raad преюдициални въпроси, по следния начин:

„Данъчнозадължено лице, което използва временно за собствени нужди част от принадлежаща към активите на неговото предприятие капиталова стока, има право на основание член 17, параграф 2 от Шеста директива да приспадне платения данък върху разходите за дълготрайни преобразувания, които са извършени изключително с оглед на използването на последните за лични нужди и чрез които възниква самостоятелна капиталова стока, ако към момента на извършването на преобразуванията данъчнозадълженото лице разполага с обективни доказателства за намерението си да използва произведената по този начин капиталова стока за нуждите на облагаемите доставки на неговото предприятие, дори когато това използване трябва да започне едва след използването за лични нужди. Това право на приспадане на платения данък по получените доставки съществува независимо от обстоятелството дали при придобиването на капиталовата стока, в която са извършени преобразуванията, във фактурата на данъчнозадълженото лице е включен данъкът върху добавената стойност, който е приспаднало данъчнозадълженото лице“.

46 — Решение по дело Seeling (посочено в бележка под линия 7).