



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 8 декември 2011 година¹

Дело C-594/10

T.G. van Laarhoven

(Преюдициално запитване, отправено от Hoge Raad der Nederlanden)

„Данък върху добавената стойност — Шеста директива — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Ограничаване — Стари разпоредби, които продължават да се прилагат за преходен период — Промяна на съществуващо ограничение, която води до разширяване на обхвата му по отношение на сумата — Леки автомобили, използвани както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди — Данъчно облагане на използването за лични нужди“

I – Въведение

1. По принцип правото на приспадане на данъка, платен за получена доставка, не може да бъде ограничавано. Шеста директива² и последващата Директива 2006/112³ обаче допускат да се продължи прилагането на стари национални разпоредби, които ограничават правото на приспадане, ако към датата на влизане в сила на Шеста директива те вече са се прилагали. Как обаче стои въпросът с последващите изменения на такава правна уредба, които ограничават в още по-голяма степен правото на приспадане, и то само по отношение на сумата за приспадане? Това е въпросът в настоящото дело, по който по същество Съдът е приканен да се произнесе. Във връзка с това обаче е нужно да се изясни и дали разглежданата в случая нидерландска правна уредба действително следва да се преценява с оглед на разпоредбите на Съюза относно правото на приспадане или евентуално с оглед на разпоредбите относно данъчното облагане на използването за лични нужди. Посочената правна уредба поначало разрешава незабавното и пълно приспадане в случаите на използване на лек автомобил както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди и предвижда последващо годишно данъчно облагане във фиксиран размер само по отношение на използването за лични нужди.

¹ — Език на оригиналния текст: немски.

² — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. 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).

³ — Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7). Тъй като фактите по главното производство се отнасят до 2006 г., а съгласно член 413 от посочената директива тя влиза в сила едва на 1 януари 2007 г., настоящото дело следва да се преценява с оглед на Шеста директива.

II – Правна уредба

A – Право на Съюза

2. Член 6 от Шеста директива, озаглавен „Доставка на услуги“, в частност гласи:

„2. Като възмездна доставка на услуги се третира:

- а) ползването на стоки, които са част от стопанските активи за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи изцяло или частично на приспадане;

[...]

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

3. Озаглавеният „Данъчна основа“ дял VIII от Шеста директива включва член 11, който — доколкото е относим — предвижда:

„А. На територията на страната

1. Данъчната основа е:

[...]

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

[...]“. [неофициален превод]

4. Озаглавеният „Възникване и обхват на правото на приспадане“ член 17 от Шеста директива, в редакцията му съгласно член 28е, точка 1 от същата, в частност гласи:

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

- а) 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;

[...]

6. 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.

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]

5. Член 20, озаглавен „Корекции на приспаданията“, предвижда:

„1. Първоначално определената сума за приспадане се коригира по ред, определен от държавите членки, когато в частност:

- а) приспадатата сума е по-голяма или по-малка от сумата, на която данъчнозадълженото лице е имало право;
- б) след подаване на декларацията възникнат изменения на елементите, въз основа на които е определена за сумата за приспадане, и в частност — разваляне на покупко-продажби или намаление на цени; корекции обаче не се извършват по сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, както и при унищожаване, погиване или кражба на имущество, надлежно доказани или потвърдени, и при даване на подаръци с малка стойност или мостри, посочени в член 5, параграф 6. Държавите членки обаче могат да изискват корекции при сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, както и при кражба на имущество.

2. За капиталовите стоки корекциите се разпределят за период от пет години, включително годината на придобиване или производство на стоките. Годишната корекция се извършва само върху една пета от начисления за стоките данък. Корекцията се извършва въз основа на измененията на полагащото се приспадане през следващите години в сравнение с годината на придобиване или производство на стоките.

Чрез дерогация от предходната алинея, държавите членки могат да установят за корекцията период от пълни пет години, считано от времето на първото използване на стоките.

[...]“. [неофициален превод]

Б – *Нидерландска правна уредба*

6. Според данните, предоставени от запитващата юрисдикция, при транспонирането на Шеста директива Нидерландия запазва в сила правна уредба, която ограничава правото на приспадане във връзка с леките автомобили, които икономическият оператор използва както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди⁴. Съгласно тази правна уредба данъкът върху добавената стойност (ДДС), с който се облага притежаването, включително придобиването, на леки автомобили, най-напред се приспада, както ако превозното средство се използваше само за целите на икономическата дейност. В края на всяка година обаче се извършва последващо данъчно облагане. За целта се начислява фиксиран процент върху общо определена сума, която при събирането на данъка върху доходите се разглежда като отчисление за използването за лични нужди. На свой ред посочената общо определена сума представлява определен процент от каталожната цена или от стойността на превозното средство.

7. С течение на времето са приети различни изменения на посочената правна уредба, в резултат на които според запитващата юрисдикция в повечето случаи се стига до намаляване на сумата, която в крайна сметка може да бъде приспаданата.

4 — Член 15, параграф 6 от Wet op de omzetbelasting (Закона за данъка върху оборота) от 1968 г. във връзка с член 15 от Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (Наредбата за прилагане на Закона за данъка върху оборота) от 1968 г.

8. От една страна, посоченият фиксиран процент е многократно изменян. Докато към момента на влизане в сила на Шеста директива той е 12 %, впоследствие поетапно във времето размерът му е определян на 12,5 %, 13,5 % и 13 %, но от 1 януари 1992 г. отново е 12 %. От друга страна, междувременно е увеличен размерът на отчислението за използване за лични нужди, върху което се прилага посоченият фиксиран процент. Докато в началото този размер е най-малко 20 % от каталожната цена на превозното средство, впоследствие в определени случаи, по-специално когато използването за лични нужди превишава определен брой километри, този размер е увеличен на 24 %, а след това — на 25 %. От 1 януари 2004 г. до разглеждания в случая период на данъчно облагане размерът на отчислението за използване за лични нужди е най-малко 22 %, освен при използване за лични нужди под 500 километра годишно. Направените с течение на времето промени в квалификацията на пътуванията от дома до работното място и обратно като използване за целите на икономическата дейност или за лични нужди също дават възможност през определени периоди да бъде увеличен размерът на отчислението за използването за лични нужди.

III – Фактите и преюдициалните въпроси

9. Г-н Van Laarhoven е собственик на данъчна кантора в Нидерландия, която е еднолично дружество. През 2006 г. два леки автомобила последователно са част от имуществото на неговото дружество, които той използва както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди. В декларацията си по ДДС за четвъртото тримесечие той посочва сума от 538 EUR като ДДС, дължим за използването за лични нужди за разстояние над 500 километра, но впоследствие оспорва тази сума и подава молба за възстановяването ѝ. Тъй като подадената от него жалба по административен ред и жалбата му по съдебен ред на първа инстанция не са уважени, той подава касационна жалба пред Hoge Raad der Nederlanden. Г-н Van Laarhoven по-специално твърди, че разглежданите в случая нидерландски данъчноправни разпоредби нарушават клаузата „standstill“, предвидена в член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива.

10. При тези условия Hoge Raad решава да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- 1) Допуска ли член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива изменения на правна уредба, предвиждаща ограничаване на приспадането, каквато е разглежданата по настоящото дело, с която държава членка е искала да се възползва от съдържащата се в тази разпоредба възможност за изключване (или да запази възможността за изключване) на приспадането за определени стоки и услуги, ако в резултат на тези изменения сумата, изключена от приспадането, в повечето случаи е увеличена, но логиката и структурата на тази правна уредба, предвиждаща ограничаване на приспадането, са останали непроменени?
- 2) При отрицателен отговор на първия въпрос, следва ли националният съд напълно да изключи прилагането на правната уредба, предвиждаща ограничаване на приспадането, или е достатъчно да изключи прилагането ѝ, доколкото тази правна уредба разширява обхвата на съществуващото към момента на влизане в сила на Шеста директива изключване или ограничаване?

11. В производството пред Съда участие вземат г-н Van Laarhoven, нидерландското правителство, правителството на Обединеното кралство и Европейската комисия, като правителството на Обединеното кралство представя само писмено становище.

IV – Правен анализ

A – Уводни бележки

12. Съгласно постоянната съдебна практика правото на приспадане, което е уредено ясно и точно в член 17, параграф 2 от Шеста директива⁵, е неразделна част от общата система на ДДС⁶. Това право има за цел да облекчи изцяло предприятията от тежестта на дължимия или заплатения ДДС по получени доставки в рамките на икономическата им дейност⁷, може да бъде незабавно упражнено⁸ и така гарантира неутралитета на този данък⁹. Следователно правото на приспадане по принцип не може да бъде ограничавано¹⁰.

13. Въпреки това правото на приспадане е предмет на дерогацията по член 17, параграф 6 от Шеста директива, и по-специално на втора алинея от този параграф¹¹. По силата на цитираната разпоредба държавите членки могат да запазят съществуващото си към датата на влизане в сила на Шеста директива законодателство относно изключенията от правото на приспадане, докато Съветът приеме предвидените в този член разпоредби¹². Предвид факта, че досега такива разпоредби не са приети¹³, през разглеждания в случая период държавите членки са могли да запазят всички съществуващи разпоредби относно изключенията от правото на приспадане¹⁴.

14. Hoge Raad иска от Съда да тълкува член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива предвид нидерландската правна уредба относно третирането в областта на ДДС на леките автомобили, използвани както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди. Според Hoge Raad тази правна уредба, която е съществувала още към момента на влизане в сила на Директивата, води до ограничаване на правото на приспадане. Изразените от Hoge Raad съмнения за съвместимостта на посочената правна уредба с Шеста директива произтичат конкретно от факта, че след влизането в сила на тази директива правната уредба е многократно изменяна и че в резултат на измененията сумата на платения по получени доставки данък, която може да бъде приспаданата, е допълнително намалена.

5 — Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция (C-345/99, Recueil, стр. I-4493, точка 18), Решение от 23 април 2009 г. по дело Puffer (C-460/07, Сборник, стр. I-3251, точка 82) и Решение от 23 април 2009 г. по дело PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Сборник, стр. I-3459, точка 17).

6 — Решение от 6 юли 1995 г. по дело BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, стр. I-1883, точка 18), Решение от 22 декември 2008 г. по дело Магоога (C-414/07, Сборник, стр. I-10921, точка 28) и Решение от 28 юли 2011 г. по дело Комисия/Унгария (C-274/10, Сборник, стр. I-7289, точка 43).

7 — Решение от 15 януари 1998 г. по дело Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, стр. I-1, точка 15), Решение от 1 април 2004 г. по дело Bockemühl (C-90/02, Recueil, стр. I-3303, точка 39) и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark (C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 27).

8 — Решение от 21 март 2000 г. дело Gabalfrisa и др. (C-110/98-C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43), Решение от 29 април 2004 г. по дело Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Recueil, стр. I-5583, точка 35) и Решение от 15 юли 2010 г. по дело Pannon Gép Centrum (C-368/09, Сборник, стр. I-7467, точка 37).

9 — Решение от 8 януари 2002 г. по дело Metropol и Stadler (C-409/99, Recueil, стр. I-81, точка 59), Решение от 11 декември 2008 г. по дело Danfoss и AstraZeneca (C-371/07, Сборник, стр. I-9549, точка 26) и Решение по дело Магоога (посочено в бележка под линия 6, точка 28).

10 — Вж. Решение по дело Магоога (посочено в бележка под линия 6, точка 28), Решение по дело Pannon Gép Centrum (посочено в бележка под линия 8, точка 37) и Решение по дело Комисия/Унгария (посочено в бележка под линия 6, точка 43).

11 — Решение по дело Комисия/Франция (посочено в бележка под линия 5, точка 19) и Решение по дело Магоога (посочено в бележка под линия 6, точка 29).

12 — Решение по дело Комисия/Франция (посочено в бележка под линия 5, точка 19), Решение по дело Danfoss и AstraZeneca (посочено в бележка под линия 9, точка 28) и Решение от 15 април 2010 г. по дело X Holding (C-538/08 и C-33/09, Сборник, стр. I-3129, точка 38).

13 — Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 5, точка 83), Решение по дело X Holding (посочено в бележка под линия 12, точка 39) и Решение от 30 септември 2010 г. по дело Oasis East, C-395/09, Сборник, стр. I-8811, точка 20). От своя страна, Директива 2006/112 съдържа в член 176 дерогираща разпоредба, която съответства на член 17, параграф 6 от Шеста директива.

14 — При условие че изключените стоки и услуги са определени достатъчно точно и че не става въпрос за общи изключения, вж. Решение по дело X Holding (посочено в бележка под линия 12, точки 40—45).

15. Възниква обаче въпросът дали нидерландската правна уредба изобщо трябва да се разглежда като ограничение на правото на приспадане, което да се преценява с оглед на член 17, параграф 6 от Шеста директива.

16. Всъщност нидерландската правна уредба, както отбелязва и Комисията, дава на данъчнозадължените лица право на незабавно и пълно приспадане на платения по получената доставка данък, начислен по-специално за придобиването на лек автомобил, който е предназначен да се използва както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди. Ето защо посочената правна уредба е съобразена с постоянната съдебна практика, според която данъчнозадълженото лице може да включи капиталовата стока изцяло в имуществото на предприятието си дори ако тя се използва не само за целите на икономическата дейност на това лице, но и за лични нужди¹⁵, и в този случай дължимият за придобиването на тази стока ДДС по принцип може да се приспадне изцяло и незабавно¹⁶.

17. Според запитващата юрисдикция обаче правото на приспадане е ограничено поради предвиденото в нидерландската правна уредба неколккратно последващо облагане във връзка с използването на лекия автомобил за лични нужди. Така в края на съответната година за използването за лични нужди се начислява ДДС, като се прилага фиксиран процент върху общо определена сума на разходи, която на свой ред представлява процент от каталожната цена или от стойността на превозното средство.

18. В системата на Шеста директива обаче подобно последващо данъчно облагане на използването за лични нужди не следва да се разглежда като ограничение на правото на приспадане по смисъла на член 17, параграф 6 от Директивата, което да се допуска само по изключение и освен това само за преходен период. Напротив, такова последващо облагане с ДДС на използването за лични нужди на изцяло включена в предприятието стока, която обосновава пълното и незабавно приспадане, съответства на логиката на въведената с Директивата система¹⁷.

19. Всъщност самата директива предвижда, че в подобен случай срещу правото на пълно и незабавно приспадане стои задължението да се плати ДДС за използването за лични нужди на стоки, които са част от имуществото на предприятието¹⁸. За тази цел член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Директивата третира използването за лични нужди като възмездна доставка на услуги, поради което в съответствие с член 11, А, параграф 1, буква в) от Директивата данъчнозадълженото лице е длъжно да плати ДДС върху разходите, направени във връзка с посоченото използване¹⁹.

20. Същата цел има и член 20 от Шеста директива, който съдържа правила относно корекциите на първоначалното приспадане и който, както и член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от същата директива, макар приложното им поле да не се покрива изцяло, се прилага в случаите на използване на стоки едновременно за целите на икономическата дейност и за лични нужди²⁰.

15 — Решение на Съда от 21 април 2005 г. по дело HE (C-25/03, Recueil, стр. I-3123, точка 46), Решение от 14 септември 2006 г. по дело Wollny (C-72/05, Recueil, стр. I-8297, точка 21) и Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 5, точка 39).

16 — Решение от 14 юли 2005 г. по дело Charles и Charles-Tijmens (C-434/03, Recueil, стр. I-7037, точка 24), Решение по дело Wollny (посочено в бележка под линия 15, точка 22) и Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 5, точка 40).

17 — Решение по дело Wollny (посочено в бележка под линия 15, точка 33).

18 — Решение по дело Charles и Charles-Tijmens (посочено в бележка под линия 16, точка 30) и Решение по дело Wollny (посочено в бележка под линия 15, точки 24, 31 и 33).

19 — Вж. Решение от 8 май 2003 г. по дело Seeling (C-269/00, Recueil, стр. I-4101, точка 42 и сл.), Решение по дело Charles и Charles-Tijmens (посочено в бележка под линия 16, точка 25) и Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 5, точка 41 и сл.).

20 — Решение по дело Wollny (посочено в бележка под линия 15, точка 34).

21. И двете разпоредби от Директивата целят, от една страна, да попречат на данъчнозадълженото лице — което използва стока, част от активите на предприятието, и за лични нужди — в резултат от първоначално допуснатото пълно приспадане да получи неоправдано икономическо предимство спрямо крайния потребител. От друга страна, и двете разпоредби трябва да гарантират връзката между приспадането на платения данък по получени доставки и начисляването на данъка по извършени доставки²¹.

22. В акта за преюдициално запитване Hoge Raad действително посочва, че до 1 януари 2007 г. нидерландските разпоредби относно използването за лични нужди на стоки, които са част от имуществото на предприятието, не предвиждат данъчно облагане на използването за лични нужди по смисъла на член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива. Независимо от това, налага се изводът, че разглежданата в случая нидерландска правна уредба урежда данъчното облагане на леките автомобили, които се използват и за целите на икономическа дейност, и за лични нужди и които дават право на пълно и незабавно приспадане. Следователно, за да се дадат на запитващата юрисдикция указания за преценката на съвместимостта на посочената правна уредба с Шеста директива, които биха могли да ѝ бъдат от полза, е необходимо тълкуване на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и на член 20 от Шеста директива, а не на член 17, параграф 6 от тази директива.

23. По-нататък, ако Съдът не приеме това становище, при условията на евентуалност все пак ще се спра на поисканото от Hoge Raad тълкуване на член 17, параграф 6 от Директивата.

Б – По тълкуването на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и на член 20 от Шеста директива

24. Както вече бе посочено, съгласно съдебната практика приложното поле на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива може да се припокрива с това на член 20 от Шеста директива. Такъв е по-специално случаят, когато включената в имуществото на предприятието стока е дала право на незабавно и пълно приспадане и впоследствие тя се използва не само за целите на икономическата дейност, но и за лични нужди²². Доколкото мога да преценя, досегашната съдебна практика не определя дали и при какви обстоятелства едната от тези две разпоредби от тази директива трябва да бъде разгледана с предимство.

25. Систематично погледнато, член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Директивата изглежда е специалната разпоредба, тъй като се отнася само до използването за лични нужди, съответно за цели, различни от дейността на предприятието, но не и например до използването за дейности, освободени от данъчно облагане²³. В допълнение, прилагането на споменатата разпоредба води до това, че използването за лични нужди представлява облагаема сделка по смисъла на член 17, параграф 2 от същата директива²⁴. В резултат от тази фикция данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения данък за стоката, изцяло включена в имуществото на предприятието му²⁵, и запазва това право, поради което не са необходими корекции съгласно член 20 от Директивата, условията за прилагане на който впрочем изглежда не са изпълнени. Освен това член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Директивата предоставя възможност за по-гъвкаво прилагане, отколкото член 20, параграф 2 от същата директива, който предвижда само годишна корекция.

21 — Решение по дело Wollny (посочено в бележка под линия 15, точка 35 и сл.).

22 — Вж. по-горе, точка 20.

23 — Вж. Решение от 30 март 2006 г. по дело Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Recueil, стр. I-3039, точка 33).

24 — Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 5, точка 41).

25 — Вж. Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 5, точка 42).

26. Действително, между нидерландската правна уредба относно данъчното облагане на използването на леки автомобили със смесена употреба за лични цели, която уредба предвижда годишно последващо данъчно облагане, и член 20, параграф 2 от Шеста директива, който също предвижда годишна корекция на приспадането, има известен паралел. Съгласно Решение по дело Wollny²⁶ обаче държавите членки имат, в рамките на данъчното облагане на използването за лични нужди по смисъла на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива и въз основа на предоставеното им право на преценка, възможността да предвидят прилагането — с оглед определянето на данъчната основа — на правилата по член 20 във връзка с корекцията на приспаданията.

27. За целите на настоящия анализ обаче не е необходимо да се дава окончателен отговор на въпроса за точното съотношение между член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива и член 20 от същата директива. Предвид тяхната обща цел²⁷ и еднаквите им икономически последици²⁸, по-скоро е достатъчно да се констатира, че и двете разпоредби, както и самото право на приспадане, в крайна сметка целят да гарантират неутралността на данъчната тежест²⁹. Тази неутралност обаче е гарантирана само ако извършената по силата на една от двете разпоредби компенсация не е нито по-малка, нито по-голяма от реалното използване за лични нужди. Последващото облагане с ДДС е необходимо, доколкото данъчнозадълженото лице иначе би се обогатило неоснователно поради използването за лични нужди на стоката, за която е могло изцяло да приспадне данъка, платен по получената доставка³⁰.

28. Действително, по отношение на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) във връзка с член 11, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива Съдът е уточнил, че макар понятието „стойност на разходите на данъчнозадълженото лице по предоставяне на услугите“ само по себе си да е понятие на правото на Съюза, държавите членки имат известна свобода на преценка относно принципите за определяне на стойността на съответните разходи. Член 20, параграфи 1 и 4 от Шеста директива също предоставя на държавите членки известна свобода на преценка, като предвижда, че първоначално определената сума за приспадане се коригира „по ред, определен от държавите членки“, и че за прилагането по-конкретно на параграф 2 държавите членки могат да определят размера на данъка, който се отчита при корекцията, и да опростяват административните формалности.

29. Макар посочената свобода на преценка със сигурност в известна степен да допуска прилагането на методи на общо изчисляване, все пак трябва да се гарантира, че определянето на фиксирана сума поначало отговаря на изискванията на Шеста директива за компенсацията, която следва да бъде извършена впоследствие. Ето защо фиксираната сума не трябва да бъде несъразмерна спрямо действителния обем на използването за лични нужди.

30. Що се отнася до разглежданата в случая нидерландска правна уредба, това е най-малкото съмнително. Всъщност през процесната данъчна 2006 г. последващото данъчно облагане се изчислява по следния начин: при използване за лични нужди най-малко 500 километра годишно като отчисление за това използване е определена сума в размер на поне 22 % от стойността на превозното средство. Данъчната ставка, приложена върху този размер на отчислението за използване за лични нужди, е 12 %. Според Комисията подобно определяне като сума с фиксиран размер е несъвместимо с Директивата, защото при липсата на

26 — Посочено в бележка под линия 15, точка 37.

27 — Решение по дело Wollny (посочено в бележка под линия 15, точка 37).

28 — Решение по дело Uudenkaupungin kaupunki (посочено в бележка под линия 23, точка 30).

29 — Вж. Решение по дело Uudenkaupungin kaupunki (посочено в бележка под линия 23, точка 26) относно член 20 от Директивата.

30 — Решение по дело Wollny (посочено в бележка под линия 15, точки 32—36).

допълнително диференциране в случай на използване за лични нужди за повече от 500 километра годишно не изключва нито неоснователното обогатяване на данъчнозадълженото лице, нито твърде високото данъчно облагане на данъчнозадълженото лице поради неотчитането на евентуалната амортизация на превозното средство.

31. Считам, че запитващата юрисдикция следва да се произнесе по този въпрос. Всъщност от акта за преюдициално запитване не става ясно дали през 2006 г. размерът на отчислението за използване за лични нужди е изчислен въз основа на каталожната цена или въз основа на реалната стойност на превозното средство. Освен това в акта за преюдициално запитване във връзка с изчисляването на размера на това отчисление за 2006 г. се посочва стойност от *поне* 22 %, което не изключва възможността да е приложено допълнително диференциране в зависимост от обема на използването за лични нужди.

32. Ако в главното производство Hoge Raad направи извод, че разглежданите в случая нидерландски разпоредби са довели до твърде високо³¹ последващо данъчно облагане на реалното използване на леките автомобили за лични нужди, с оглед на предимството на правото на Съюза и на задължението му да защитава правата, които правото на Съюза предоставя на частноправните субекти, Hoge Raad е длъжен да остави без приложение националната правна уредба, доколкото тя надхвърля адекватното данъчно облагане на използването за лични нужди³².

33. Ето защо на Hoge Rad следва да се отговори, че член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и член 20 от Шеста директива не допускат национална правна уредба, която разрешава незабавното и пълно приспадане на платения данък по получени доставки за използвани както за целите на икономическа дейност, така и за лични нужди леки автомобили, но по отношение на използването за лични нужди предвижда последващо данъчно облагане с фиксиран размер, което не зависи от реалното използване за лични нужди. Ако националният съд следва да се произнесе по тази правна уредба и тя води до твърде високо последващо данъчно облагане на реалното използване на леките автомобили за лични нужди, същият е длъжен да я остави без приложение, доколкото тя надхвърля адекватното данъчно облагане на използването за лични нужди.

В – При условията на евентуалност: по първия преюдициален въпрос

34. Ако Съдът — независимо че разглежданата нидерландска правна уредба разрешава незабавното и пълно приспадане на платения данък за получената доставка и предвижда само последващо начисляване на ДДС за използването за лични нужди — в съответствие с формулировката на преюдициалния въпрос счете за необходимо да тълкува член 17, параграф 6 от Шеста директива, по-нататък ще разгледам тази разпоредба при условията на евентуалност. За тази цел, подобно на запитващата юрисдикция, ще изхожда от неправилната според мен теза, че нидерландската правна уредба ограничава правото на приспадане.

35. Както вече посочих, по силата на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива държавите членки са могли да запазят съществуващото си към датата на влизане в сила на Шеста директива законодателство относно изключенията от правото на приспадане³³.

31 — Макар евентуално твърде ниското последващо данъчно облагане само по себе си също да създава проблем, в главното производство това все пак би следвало да е без значение, тъй като делото се отнася до обжалването от данъчното лице на актове за последващо данъчно облагане с цел отмяна или поне намаляване на определения данък.

32 — Вж. точка 72 от заключението ми, представено на 13 декември 2007 г. по дело Marks & Spencer (Решение от 10 април 2008 г., C-309/06, Сборник, стр. I-2283). От друга страна, в Решение по дело Магоога (посочено в бележка под линия 6, точка 44) Съдът е избрал подхода за тълкуване на националното законодателство в съответствие с правото на Съюза.

33 — Вж. по-горе, точка 13.

36. В това отношение Съдът е уточнил, че самò по себе си обстоятелството, че конкретната национална правна норма, която ограничава правото на приспадане, е приета след влизането в сила на Шеста директива, не означава, че тази норма няма как да попада в обхвата на дерогиращата разпоредба на член 17, параграф 6 от тази директива. Напротив, следва да се приеме, че всяка разпоредба, която по същество е идентична с предходното законодателство или намалява обхвата на неговото действие, се обхваща от дерогиацията, предвидена в член 17, параграф 6 от Шеста директива³⁴.

37. Напротив, националната правна уредба не представлява разрешено по член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива ограничение на правото на приспадане и нарушава член 17, параграф 2 от нея, ако след влизането в сила на Шеста директива има за последица разширяването на обхвата на съществуващите изключения, отдалечавайки се по такъв начин от целта на тази директива³⁵.

38. В това отношение в Решение по дело Puffer³⁶ Съдът е постановил, че законодателство, което почива на логика, различна от логиката на предходната правна уредба, и установява нови процедури, не може да бъде приравнено на законодателството, действащо към датата на влизане в сила на Шеста директива.

39. Не смятам, явно обратно на становището на нидерландското правителство, че Решение по дело Puffer трябва да се тълкува в смисъл, че само когато новото законодателство почива на друга логика и установява нови процедури, е налице изменение, което вече не е обхванато от дерогиращата разпоредба на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива. Напротив, това е само една от възможните хипотези, при които националната правна уредба води до разширяването на обхвата на съществуващите изключения, отдалечавайки се по такъв начин от целта на тази директива.

40. Това се потвърждава по-специално както от Решение по дело Комисия/Франция³⁷, от което води началото си съдебната практика относно недопустимото разширяване на обхвата, така и от Решение по дело X Holding³⁸, постановено след Решение по дело Puffer. И в двете решения критериите за различната логика и за новите процедури са без значение. Напротив, от тези решения е видно, че разширяването — дори само от гледна точка на сумата — на обхвата на съществуващо ограничение на правото на приспадане поначало води до това, че правната уредба вече не се обхваща от член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива.

41. Що се отнася до разглежданата нидерландска правна уредба, налага се изводът, че още към датата на влизане в сила на Шеста директива тя предвижда, че в случаите на превозни средства, използвани както за целите на икономическа дейност, така и за лични нужди, *окончателното* приспадане във връзка с използването за лични нужди е изключено. Такава стара правна уредба по принцип може — доколкото се счита, че ограничава предвиденото в член 17, параграф 2 от Шеста директива право на приспадане — да попада в обхвата на дерогиращата разпоредба на

34 — Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 5, точки 85 и 87). Относно клаузата „standstill“, съдържаща се в член 57, параграф 1 ЕО, респ. в член 64, параграф 1 ДФЕС, във връзка със свободното движение на капитали спрямо трети страни, вж. Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck (C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 41) и Решение на Съда от 11 февруари 2010 г. по дело Fokus Invest (C-541/08, Сборник, стр. I-1025, точка 42).

35 — Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция (C-40/00, Recueil, стр. I-4539, точка 17), Решение по дело Metropol и Stadler (посочено в бележка под линия 9, точка 46), Решение от 11 септември 2003 г. по дело Cookies World (C-155/01, Recueil, стр. I-8785, точка 66), Решение по дело Magoora (посочено в бележка под линия 6, точка 37), Решение по дело Danfoss и AstraZeneca (посочено в бележка под линия 9, точка 28) и Решение по дело Puffer (посочено в бележка под линия 5, точка 86).

36 — Посочено в бележка под линия 5, точка 87. Вж. и Решение по дело Cookies World (посочено в бележка под линия 35, точка 63), както и относно клаузата „standstill“, съдържаща се в член 57, параграф 1 ЕО, респ. в член 64, параграф 1 ДФЕС, във връзка със свободното движение на капитали спрямо трети страни, Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck (C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 41) и Решение на Съда от 11 февруари 2010 г. по дело Fokus Invest (C-541/08, Сборник, стр. I-1025, точка 42).

37 — Посочено в бележка под линия 35, точка 17.

38 — Посочено в бележка под линия 12, точка 62 и сл.

член 17, параграф 6 от тази директива. Единственият въпрос, който възниква, е дали междувременно приетите изменения налагат друга оценка. Фактът, че изобщо са направени изменения, не е пречка за приложимостта на член 17, параграф 6 от тази директива. От значение преди всичко е обхватът на измененията.

42. Като се има предвид, че според констатациите на запитващата юрисдикция след влизането в сила на Шеста директива логиката и структурата на нидерландската правна уредба са останали непроменени и че няма основания, които да налагат друга оценка, проверката следва да се съсредоточи върху това дали в повечето случаи измененията допълнително са ограничили сумата, която може да бъде окончателно приспаданата.

43. Както изтъкнах, допълнителното ограничаване от гледна точка на сумата, което не се отнася само до изключителни случаи, по принцип е достатъчно, за да се приеме, че е налице разширяване на обхвата на съществуващите изключения³⁹.

44. Би било прибързано обаче от това автоматично да се направи извод, че така нидерландската правна уредба още повече се е отдалечила от целите на Шеста директива.

45. Всъщност трябва да се отчетат особеностите на разглеждания в случая механизъм на ограничаване. Както посочих, те се състоят в това, че в случай на леки автомобили със смесена употреба най-напред се разрешава незабавно и пълно приспадане, но впоследствие се начислява ДДС за използването за лични нужди, поради което от тази гледна точка приспадането не е било окончателно.

46. Както вече бе отбелязано, този механизъм ще е напълно съобразен с целите на Директивата, ако първоначално допуснатото приспадане впоследствие бъде компенсирано, доколкото лекият автомобил действително е използван за лични нужди. Ако първоначалната правна уредба, предвиждаща ограничение, не е отговаряла на посоченото изискване за адекватно облагане с ДДС на използването за лични нужди, но с последващите изменения е до известна степен съобразена с въпросното изискване, това означава, че посочената правна уредба като цяло отговаря на целите на Шеста директива, дори ако в сравнение с предходното положение води до допълнително ограничаване на разрешеното окончателно приспадане.

47. Само ако допълнителното ограничаване няма за цел евентуалното използване на лекия автомобил за лични нужди, което поради незабавното приспадане първоначално е било освободено от облагане с ДДС, впоследствие да бъде обложено с ДДС в необходимия размер — по-специално за да се предотврати неоснователното обогатяване на данъчнозадълженото лице, — би следвало да се приеме, че това ограничение още повече се отдалечава от целта на Директивата и следователно вече не е обхванато от дерогиращата разпоредба на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива. Запитващата юрисдикция следва да прецени как стои въпросът с разглежданата нидерландска правна уредба.

48. Ето защо при условията на евентуалност предлагам на Съда да даде следния отговор на първия преюдициален въпрос: член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива не е пречка за изменения на вече съществуваща към датата на влизане в сила на тази директива национална правна уредба,

— която ограничава правото на приспадане за определени включени в имуществото на предприятието стоки със смесена употреба, като първоначално разрешава незабавно и пълно приспадане, но придава само отчасти окончателен характер на това приспадане, понеже използването за лични нужди впоследствие се облага с ДДС,

39 — Вж. точка 40 по-горе.

— когато сумата, за която е изключено окончателно приспадане, в повечето случаи е увеличена, но логиката и структурата на правната уредба са останали непроменени,

само ако (и доколкото) допълнителното ограничение не надхвърля това, което е необходимо за адекватното облагане с ДДС на използването за лични нужди.

Г – *Пак при условията на евентуалност: по втория преюдициален въпрос*

49. Ако Съдът отговори на първия преюдициален въпрос така, както е поставен, по-нататък при условията на евентуалност ще разгледам и втория преюдициален въпрос.

50. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали ако поради измененията националната правна уредба вече не попада в обхвата на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива и следователно нарушава член 17, параграф 2 от нея, националният съд следва напълно да изключи прилагането на тази правна уредба или да изключи прилагането ѝ само доколкото тя разширява обхвата на съществуващото към момента на влизане в сила на Шеста директива изключване или ограничаване.

51. Както правилно отбелязва нидерландското правителство, пълното неприлагане на нидерландската правна уредба, доколкото при леките автомобили със смесена употреба тя изключва окончателното приспадане във връзка с използването за лични нужди, би довело до несъвместим с Шеста директива резултат, защото в този случай използването за лични нужди би останало освободено от ДДС. Ето защо от гледна точка на правото на Съюза не може да става дума за пълно неприлагане.

52. Като се има предвид, че изменената национална правна уредба повече не би попадала в обхвата на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива единствено ако въведеното с нея допълнително ограничение надхвърля това, което е необходимо за адекватното облагане с ДДС на използването за лични нужди, правото на Съюза изисква от националния съд да прилага новата правна уредба само доколкото това е необходимо за целите на посоченото данъчно облагане. В тези случаи не е необходимо да се прилага старата правна уредба.

53. Ако въведеното с изменението допълнително ограничение на окончателното приспадане като цяло надхвърля това, което е необходимо за данъчното облагане на използването за лични нужди, и следователно води до изцяло недопустимо разширяване на обхвата на ограничението, националният съд следва, според предоставените му от националното право възможности, да се произнесе дали може да приложи изменената правна уредба, доколкото тя включва правната уредба, съдържаща ограничението, или да я остави без приложение⁴⁰ и да приложи предходната правна уредба в съответната ѝ редакция.

54. Във връзка с това по принцип следва да се отбележи, че обхватът на ограничението, предвидено от националното право към датата на влизане в сила на Шеста директива, не е непременно релевантен. Всъщност, ако обхватът на действие на това ограничение е бил стеснен след влизането в сила на Директивата, но преди да бъде прието изменението, предмет на конкретната преценка, държавата членка поначало не може да се позовава на националното си право, прилагано, преди да бъде прието изменението⁴¹.

40 — Вж. Решение по дело Magoora (посочено в бележка под линия 6, точка 44). Вж. и Kokott/Henze. Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands. — in: Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler. 2011, p. 279 et 290.

41 — Решение по дело Комисия/Франция (посочено в бележка под линия 35, точки 17, 18 и 24).

55. Ето защо при условията на евентуалност предлагам на Съда да даде следния отговор на втория преюдициален въпрос: ако въведеното с измененията на националната правна уредба допълнително ограничение на правото на приспадане надхвърля това, което е необходимо за адекватното облагане с ДДС на използването за лични нужди, поради което изменената правна уредба повече не попада в обхвата на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива, националният съд е длъжен да приложи посочената правна уредба само доколкото е необходимо за целите на това данъчно облагане. Пълното неприлагане на новата и/или на старата правна уредба, което води до освобождаване на използването за лични нужди от облагане с ДДС, е несъвместимо с Шеста директива.

V – Заключение

56. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на Hoge Raad по следния начин:

Член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и член 20 от Шеста директива не допускат национална правна уредба, която разрешава незабавното и пълно приспадане на платения данък по получени доставки за използвани както за целите на икономическа дейност, така и за лични нужди леки автомобили, но по отношение на използването за лични нужди предвижда последващо данъчно облагане с фиксиран размер, което не зависи от реалното използване за лични нужди. Ако националният съд следва да се произнесе по тази правна уредба и тя води до твърде високо последващо данъчно облагане на реалното използване на леките автомобили за лични нужди, същият е длъжен да я остави без приложение, доколкото тя надхвърля адекватното данъчно облагане на използването за лични нужди.

57. При условията на евентуалност предлагам на Съда да отговори на поставените от Hoge Raad два преюдициални въпроса, както следва:

1. Член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива не е пречка за изменения на вече съществуваща към датата на влизане в сила на тази директива национална правна уредба,
 - която ограничава правото на приспадане за определени включени в имуществото на предприятието стоки със смесена употреба, като първоначално разрешава незабавното и пълно приспадане, но придава само отчасти окончателен характер на това приспадане, понеже използването за лични нужди впоследствие се облага с ДДС,
 - когато сумата, за която е изключено окончателно приспадане, в повечето случаи е увеличена, но логиката и структурата на правната уредба са останали непроменени,само ако (и доколкото) допълнителното ограничение не надхвърля това, което е необходимо за адекватното облагане с ДДС на използването за лични нужди.
2. Ако въведеното с измененията на националната правна уредба допълнително ограничение на правото на приспадане надхвърля това, което е необходимо за адекватното облагане с ДДС на използването за лични нужди, поради което изменената правна уредба повече не попада в обхвата на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива, националният съд е длъжен да приложи посочената правна уредба само доколкото е необходимо за целите на това данъчно облагане. Пълното неприлагане на новата и/или на старата правна уредба, което води до освобождаване на използването за лични нужди от облагане с ДДС, е несъвместимо с Шеста директива.