

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

15 април 2010 година\*

По съединени дела C-538/08 и C-33/09

с предмет две преюдициални запитвания на основание член 234 ЕО, отправени от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) (C-538/08) и от Gerechtshof Амстердам (Нидерландия) (C-33/09) с актове съответно от 14 ноември 2008 г. и 20 януари 2009 г., постъпили в Съда на 4 декември 2008 г. и 26 януари 2009 г., в рамките на производства

**X Holding BV**

срещу

**Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),**

и

**Oracle Nederland BV**

\* Език на производството: нидерландски.

срещу

**Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),**

**СЪДЪТ (трети състав),**

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), г-н E. Juhász, г-н T. von Danwitz и г-н D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,  
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 3 декември 2009 г.,

като има предвид становищата, представени

— за Oracle Nederland BV, от адв. H. Нор, advocaat, и г-н P. Schrijver, belastingadviseur,

- за нидерландското правителство, от г-жа С. М. Wissels и г-жа М. de Mol, както и от г-н Y. de Vries, в качеството на представители,
  
- за гръцкото правителство, от г-жа О. Patsopoulou, г-жа S. Trekli и г-жа V. Karra, както и от г-н G. Konstantinos, в качеството на представители,
  
- за Европейската комисия, от г-н D. Triantafyllou и г-н W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 28 януари 2010 г.,

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 11, параграф 4 от Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизацията на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Структура и процедури за приложение на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 71, 1967 г., стр. 1303, наричана по-нататък „Втора директива“), както и на член 6, параграф 2 и член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

- 2 Запитванията са отправени в рамките на два спора, от една страна, между X Holding BV (наричано по-нататък „X Holding“) и Staatssecretaris van Financiën (министър на финансите), и от друга страна, между Oracle Nederland BV (наричано по-нататък „Oracle“) и Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (инспектор от данъчната служба в Utrecht-Gooi, наричан по-нататък „инспекторът“) във връзка с правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) по отношение на някои категории разходи.

### **Общностна правна уредба**

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

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

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

[...]“ [неофициален превод]

4 Съгласно параграф 4 от този член:

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

5 Член 2 от Шеста директива предвижда:

„С данък върху добавената стойност се облага:

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

[...]“ [неофициален превод]

6 Член 6, параграф 2 от Шеста директива гласи следното:

„Като възмездна доставка на услуги се третират:

- 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 [ДДС] подлежи изцяло или частично на приспадане;
  
- б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето.

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

7 Съгласно член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива:

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

- а) дължимия или платен 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 предложението на Комисията относно разходите, за които не се допуска приспадане на [ДДС]. 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]

### **Национална правна уредба**

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

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

9 Член 15, параграф 1 от посочения закон гласи:

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

- а) данъкът, който за посочения в данъчната декларация период е начислен от други предприемачи във фактура, издадена според установените изисквания за доставки на стоки и услуги, извършени в полза на предприемача;

[...]“

10 Член 16, параграф 1 от същия закон гласи:

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



- 11 Член 1 от Указа от 1968 г. за изключване на правото на приспадане на данъка върху оборота (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, наричан по-нататък „Указът за ДДС“), в редакцията му в сила от 1 януари 1969 г. до 31 октомври 1979 г., гласи:

„1. Не се допуска приспадане по член 15, параграф 1 от [Закона за ДДС], когато стоките и услугите се използват:

[...]

- b) като рекламни или други подаръци на лица, които ако бяха длъжни да платят съответния данък върху добавената стойност, нямаше да могат да приспаднат този данък изцяло или поне съществена част от него;
- c) за да се осигурят на персонала на предприемача храна и напитки, жилища, възнаграждения в натура, достъп до спортни и развлекателни дейности или превозни средства за лично ползване, или за да се задоволят други лични нужди на този персонал.

2. „Рекламни или други подаръци“ са всички стоки и услуги, предоставени от предприемача в рамките на неговите делови отношения или от щедрост,

безвъзмездно или на цена, която е по-ниска от покупната или производствената цена, а когато става въпрос за услуги — по-ниска от тяхната себестойност, без данък върху добавена стойност.“

12 Член 2 от посочения указ предвижда:

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

13 Член 3 от същия указ гласи:

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

14 Указът за ДДС се изменя, считано от 1 януари 1980 г., за да се въведе особен режим за осигуряването на храна и напитки; останалите разпоредби на посочения указ остават непроменени.

15 Така от 1 януари 1980 г. член 1, параграф 1, буква с) от Указа за ДДС не се прилага по отношение на осигуряването на храна и напитки. Въведеният нов член 3 изключва правото на приспадане на ДДС в случаите на осигуряване на храна и напитки. Посочената в предишния член 3, понастоящем член 4 от този указ, сума е увеличена от 250 NLG на 500 NLG.

16 Членове 3 и 4 от Указа за ДДС гласят следното:

*„Член 3*

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

2. Сумата по параграф 1 съответства на покупната цена на храната и напитките без данък върху добавената стойност, увеличена с 25 %. Ако храната и напитките са произведени от предприемача, вместо покупната цена се взема предвид цената на използваните суровини.

*Член 4*

1. Ако цялата покупна или производствена цена или себестойност без данък върху добавената стойност на всички стоки и услуги по член 1, параграф 1,

буква b) или c), предоставени от предприемача в рамките на счетоводната година на едно и също лице, и ако частта от разликата по член 3, параграф 1, отнасяща се до това лице, не надвишава 500 [нидерландски] гулдена, въпросните стоки и услуги, както и частта от посочената по-горе разлика, не се вземат предвид при прилагането на този указ.

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

### **Споровете по главните производства и преюдициалните въпроси**

*Дело C-538/08*

- 17 В периода от 1 януари 1997 г. до 31 декември 1999 г. X Holding купува 34 леки автомобили от дистрибутори на автомобили. То задържа автомобилите за ограничен период от време и след това ги продава.
- 18 X Holding приспада изцяло начисления му при придобиването на тези автомобили ДДС. В декларацията по ДДС то приспада заплатения за доставката на всеки автомобил ДДС.

- 19 На 10 юли 2001 г. започва проверка на верността на декларациите по ДДС, подадени от X Holding за съответните години. В доклад от 13 ноември 2002 г. финансовият инспектор заключава, че по-голямата част от закупените автомобили не е била предназначена за нуждите на предприятието и че следователно X Holding без основание иска приспадане на заплатения по получени доставки ДДС. Поради това е издаден акт за изменение на задължението по ДДС в размер на 887 852 NLG (402 889 EUR).
- 20 X Holding обжалва този акт по административен ред. При последвалото преразглеждане финансовият инспектор приема, че 4 от 34-те автомобили са придобити и използвани в предприятието само за стопански цели. При тези условия за закупуването на тези четири автомобила се допуска приспадане на заплатения по получени доставки ДДС. Ето защо размерът на ДДС, предмет на акта за изменение на задължението, е намален на 856 605 NLG (388 710 EUR).
- 21 X Holding обжалва пред *Gerechtshof Amsterdam* (Апелативен съд, гр. Амстердам). Този съд отхвърля жалбата, приемайки, че 30-те автомобила, предмет на акта за изменение на задължението по ДДС, са използвани както за стопански, така и за лични цели.
- 22 Сезиран с касационна жалба срещу решението на *Gerechtshof Amsterdam*, *Hoge Raad der Nederlanden* (Върховен съд на Нидерландия) отбелязва, че член 11, параграф 4 от Втора директива дава възможност на държавите членки да изключат от режима на приспадане някои стоки и услуги, и по-конкретно тези, които могат изцяло или отчасти да бъдат използвани за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал. Следователно тази разпоредба разрешава на държавите членки да изключат от посочения режим някои категории моторни превозни средства, но не и всички стоки, използвани за лични нужди на данъчнозадълженото лице. Ето защо тази възможност се отнася само

до изключването на някои категории разходи, определени според естеството на стоката или услугата, а не според отреденото ѝ предназначение или начина ѝ на употреба.

23 Hoge Raad der Nederlanden отбелязва, че предвиденото в член 1, параграф 1, буква с) от Указа за ДДС ограничение на правото на приспадане се отнася и до стоките и услугите, предназначени „за други лични цели на персонала [на предприемача]“ и за плащането на възнаграждения в натура. Като цяло това ограничение не е определено достатъчно точно и е твърде широко, тъй като обхваща всички стоки, предназначени за лично ползване. Посочената разпоредба обаче определя по-конкретно някои категории стоки и услуги, в частност стоките и услугите, използвани за да се осигури превозно средство за лично ползване на персонала на предприемача.

24 При тези условия Hoge Raad der Nederlanden спира производството и поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 11, параграф 4 от Втора директива и член 17, параграф 6 от Шеста директива да се тълкуват в смисъл, че държавата членка, която е искала да използва предоставената с тези членове възможност да изключи (да продължи да изключва) приспадането по отношение на категориите разходи, описани като „осигуряване на превозно средство за лично ползване“, е изпълнила изискването да посочи категория достатъчно определени стоки и услуги?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, допускат ли член 6, параграф 2 и член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива национална разпоредба като

разглежданата, която е приета преди влизането в сила на тази директива и съгласно която данъчнозадълженото лице не може да приспадне изцяло ДДС, заплатен при получаването на определени стоки и услуги, които са използвани отчасти за стопански, отчасти за лични цели на персонала, а може да приспадне само частта от ДДС, заплатена за стоките и услугите, използвани за стопански цели?“

*Дело C-33/09*

- 25 През май 2005 г. Oracle осигурява срещу заплащане храна и напитки на своя персонал. Освен това то ползва услугите на дисководещ за празника на персонала и намира жилище на един от своите служители. Като рекламен подарък посоченото дружество подарява голф пакет на външни на предприятието лица. Освен това на някои от своите служители предоставя на разположение, отчасти срещу заплащане, автомобили, които в лично качество е придобил или купил на лизинг.
- 26 В декларацията по ДДС за май 2005 г. Oracle определя като неподлежащ на приспадане ДДС в размер на 62 127 EUR, докато за същия месец е платил такъв данък общо в размер на 9 768 326 EUR.
- 27 Посоченият размер от 62 127 EUR обхваща разходите за:

— лизинг на автомобили

— без самоучастие на служителя	8 480 EUR
— със самоучастие на служителя	41 520 EUR
— лични автомобили	306 EUR
— мобилни телефони	6 358 EUR
— храна и напитки	3 977 EUR
— развлечения	850 EUR
— настаняване	380 EUR
— рекламни подаръци	256 EUR

<sup>28</sup> Впоследствие Oracle подава административна жалба, в която твърди, че за тези разходи всъщност има право на приспадане на ДДС.



- 29 Инспекторът отхвърля жалбата като неоснователна.
- 30 Oracle обжалва това решение пред Rechtbank te Haarlem (съд в Харлем).
- 31 Последният приема, че по отношение на разходите за мобилни телефони, голф пакети и услуги на агенции за недвижими имоти инспекторът неправилно изключва правото на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС, по съображение че тези разходи не са достатъчно определени, за да е възможно ограничаване на това право. За сметка на това тази юрисдикция приема, че другите категории неподлежащи на приспадане разходи са достатъчно определени и че поради това за въпросните разходи инспекторът с основание отказва да признае право на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС.
- 32 Както Oracle, така и инспекторът обжалват това решение пред Gerechtshof Amsterdam.
- 33 Пред тази юрисдикция Oracle по-конкретно поддържа, че приложимите разпоредби от спорната правна уредба, с които се изключва или ограничава правото на приспадане на ДДС, заплатен при доставката на разглежданите в главното производство стоки и услуги, не са съвместими нито с член 11, параграф 4 от Втора директива, нито с член 6, параграф 2 от Шеста директива. От своя страна инспекторът изтъква, че отказът да се приспадне ДДС се основава на

разпоредба, въведена в Нидерландия преди влизането в сила на Шеста директива в съответствие с възможността, която е предоставена на държавите членки с член 17, параграф 6 от тази директива.

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

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

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

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

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

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

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

- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос по отношение на някоя от посочените категории разходи, допустима ли е съгласно член 6, параграф 2 и член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива национална разпоредба като разглежданата, която е приета преди влизането в сила на тази директива и съгласно която при получаването на определени стоки и услуги данъчнозадълженото лице няма право изцяло да приспадне заплатения ДДС, защото за тях е била фактурирана цена с ДДС, а има право на приспадане само до размера на заплатения по тези доставки данък?
  
- 3) Когато по отношение на „осигуряването на храна и напитки“ условието за посочване на категория достатъчно определени стоки и услуги е изпълнено, забранява ли член 17, параграф 6 от Шеста директива да се измени съществуващо изключение от правото на приспадане, така че по принцип да се ограничи неговият обхват, ако обаче поради общия характер на изменения режим не е изключена възможността в конкретен случай и за конкретна данъчна година да се разшири обхватът на това изключение?“.

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

## По преюдициалните въпроси

### *По поставения по двете дела първи въпрос*

- <sup>36</sup> С тези въпроси запитващите юрисдикции искат по същество да се установи дали член 11, параграф 4 от Втора директива и член 17, параграф 6 от Шеста директива допускат държавата членка да изключи от правото на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС определен брой стоки и услуги, изброени в действащата при влизането в сила на Шеста директива национална правна уредба.
- <sup>37</sup> За да се отговори на тези въпроси, следва най-напред да се напомни, че като неразделна част от механизма на облагане с ДДС правото на приспадане на ДДС по член 6, параграф 2 от Шеста директива представлява основен принцип, присъщ на общата система на ДДС, и по правило не може да бъде ограничавано (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело *Gabalfrija* и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43, Решение от 8 януари 2002 г. по дело *Metropol* и *Stadler*, C-409/99, Recueil, стр. I-81, точка 42, както и Решение от 26 май 2005 г. по дело *Kretztechnik*, C-465/03, Recueil, стр. I-4357, точка 33).
- <sup>38</sup> При все това прилагането на посочения принцип е ограничено от разпоредбата за дерогация, съдържаща се в член 17, параграф 6 от Шеста директива, и поспециално във втора алинея от този параграф. Държавите членки всъщност са оправомощени да запазят в сила своето законодателство във връзка с изключенията от правото на приспадане, действащо към датата на влизане в сила на Шеста директива, докато Съветът приеме предвидените в този член разпоредби (вж. Решение от 14 юни 2001 г. по дело *Комисия/Франция*, C-345/99, Recueil, стр. I-4493, точка 19, както и Решение 11 декември 2008 г. по дело *Danfoss* и *AstraZeneca*, C-371/07, Recueil, стр. I-9549, точка 28).

- 39 Тъй като обаче никое от предложенията, представени от Комисията на Съвета по силата на член 17, параграф 6, първа алинея от Шеста директива, не е прието от последния, държавите членки могат да запазят в сила своето действащо законодателство във връзка с изключенията от правото на приспадане на ДДС, докато законодателят на Съюза установи общностен режим на изключенията и по този начин осъществи прогресивното хармонизиране на националните законодателства в областта на ДДС. Следователно към този момент правото на Съюза не съдържа разпоредба, която да изброява разходите, изключени от правото на приспадане на ДДС (вж. Решение от 8 декември 2005 г. по дело *Jyske Finans*, C-280/04, Recueil, стр. I-10683, точка 23, както и *Danfoss* и *AstraZeneca*, посочено по-горе, точка 29).
- 40 Същевременно Съдът приема, че член 17, параграф 6 от Шеста директива изисква изключенията, които държавите членки могат да запазят в сила в съответствие с тази разпоредба, да са законосъобразни от гледна точка на Втора директива, която предхожда Шеста директива (вж. Решение от 5 октомври 1999 г. по дело *Royscot* и др., C-305/97, Recueil, стр. I-6671, точка 21).
- 41 В това отношение в член 11, параграф 1 от Втора директива се установява правото на приспадане, като същевременно в член 11, параграф 4 се предвижда, че държавите членки могат да изключат от режима на приспадане някои стоки и услуги, и по-конкретно тези, които могат изцяло или отчасти да бъдат използвани за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал.
- 42 Следователно последната разпоредба не предоставя на държавите членки неограничена дискреционна власт да изключат всички или почти всички стоки и услуги от правото на приспадане и по този начин да обезсмислят режима, въведен с член 11, параграф 1 от Втора директива (вж. в този смисъл Решение по дело *Royscot* и др., посочено по-горе, точка 24).

- 43 Освен това, като се има предвид, че в качеството си на дерогираща разпоредба член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува стриктно, не може да се приеме, че той допуска държава членка да запази в сила ограничение на правото на приспадане на ДДС, което може да бъде приложено по общ начин спрямо всеки разход, свързан с придобиване на стоки, независимо от неговото естество или предмет (вж. Решение от 23 април 2009 г. по дело PARAT Automotive Cabrio, C-74/08 Сборник, стр. I-3459, точка 28).
- 44 От изложеното по-горе следва, че възможността, предоставена на държавите членки с член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива, е обвързана от изискването те да уточнят в достатъчна степен естеството или предмета на стоките и услугите, за които се изключва правото на приспадане, за да не може тази възможност да служи като основание за въвеждането на общи изключения от този режим (вж. в този смисъл Решение по дело PARAT Automotive Cabrio, посочено по-горе, точка 29).
- 45 Ето защо следва да се прецени дали категории разходи, за които е изключено право на приспадане, като посочените в разглежданите в главните производства национални разпоредби, са определени достатъчно точно.
- 46 На първо място, що се отнася до разходи като посочените в първия въпрос по дело C-538/08, а именно социално-битовите разходи по член 1, параграф 1, буква с) от Указа за ДДС, в случая за стоките и услугите, използвани от предприемача, за да осигури на своя персонал „превозни средства за лично ползване“, следва да се отбележи, че тази особена категория действия се отнася до стоки и услуги, използвани за да се осигури превозно средство за лично ползване, както и транспортно обслужване на членове на персонала на данъчнозадълженото лице от местоживеенето до местоработата и обратно.

- 47 Посочването на особените характеристики на подобни разходи трябва да се счита за достатъчно точно определяне на естеството и предмета на съответните стоки и услуги от гледна точка на изискванията, изведени от съдебната практика относно дерогационния режим, установен в член 17, параграф 6 от Шеста директива.
- 48 На второ място, следва да се прецени дали разходи като упоменатите в първия въпрос по дело C-33/09 трябва също да се считат за отговарящи на посочените изисквания.
- 49 В случая става въпрос за осигуряване на „храна“ и „напитки“ за персонала на предприемача, за предоставяне на „жилища“ на членове на този персонал, а при определени условия — на „рекламни или други подаръци“, както и достъп на посочения персонал до „спортни и развлекателни дейности“.
- 50 Що се отнася до категории разходи като разходите за осигуряване на храна и напитки, както и на жилище, те трябва да се считат за достатъчно определени от гледна точка на изведените от съдебната практика изисквания.
- 51 Всъщност, както уточнява *Gerechtshof Amsterdam*, категорията „храна и напитки“ обхваща хранителните стоки, както и продуктите и услугите, използвани за тяхното производство. Както посочва упоменатата юрисдикция, другата категория разходи, а именно разходите за предоставяне на жилище, включва разходите за настаняване на членове на персонала на предприемача, а също и направените във връзка с това разходи за възнаграждения на агенции за недвижими имоти.

- 52 Що се отнася до категории като категорията „достъп до спортни и развлекателни дейности“ и категорията „рекламни или други подаръци“, те също трябва да се считат за достатъчно определени от гледна точка на посочените по-горе изисквания.
- 53 Всъщност категорията „рекламни подаръци“ е уточнена в член 1, параграф 2 от Указа за ДДС, съгласно който „рекламни или други подаръци“ са всички стоки и услуги, извършени от предприемача „в рамките на неговите делови отношения или от щедрост“.
- 54 Освен това категорията „организиране на отпих за персонала на предприемача“ обхваща само някои стоки и услуги. Всъщност същите могат да бъдат индивидуализирани посредством обичайните фирмени практики за мотивиране на персонала.
- 55 Това тълкуване се потвърждава впрочем от член 17, параграф 6, първа алинея, второ изречение от Шеста директива, съгласно който въз основа на законодателен акт на Съвета в тази област 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.
- 56 Поради това следва да се приеме, че всички разгледани по-горе категории разходи са в съответствие с дерогационния режим, установен в член 17, параграф 6 от Шеста директива.



- 57 С оглед на изложените по-горе съображения на поставения по двете дела първи въпрос следва да се отговори, че член 11, параграф 4 от Втора директива и член 17, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат данъчна правна уредба на държава членка, съгласно която правото на приспадане на ДДС е изключено по отношение на разходите, от една страна, за „превозни средства за лично ползване“, „храна“, „напитки“, и „жилища“, както и за „организиране на отпих“ за членовете на персонала на данъчнозадълженото лице, и от друга страна, за „рекламни или други подаръци“.

*По поставения по двете дела втори въпрос*

- 58 Доколкото отговорът на поставения по двете дела първи въпрос е утвърдителен, следва да се прецени по еднакъв и за двете дела начин дали член 6, параграф 2 и член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива допускат национална правна уредба, която е приета преди влизането в сила на тази директива и предвижда, че данъчнозадълженото лице не може да приспадне изцяло заплатения ДДС при получаването на стоки и услуги, които попадат в някоя от разглежданите в главните производства категории и са използвани отчасти за стопански, отчасти за лични цели, а може да приспадне само частта от ДДС, заплатена за стоките и услугите, използвани за стопански цели.
- 59 Преди да се отговори на този въпрос, следва да се отбележи, че ако предвид обхвата на предоставената им с член 17, параграф 6 от Шеста директива възможност държавите членки имат право да запазят в сила всички изключения от правото на приспадане, които са свързани с достатъчно определени категории разходи, то по отношение на подобни категории разходи те имат право и да ограничат обхвата на изключенията от правото на приспадане.

- 60 Всъщност подобна правна уредба е в съответствие с целта на Шеста директива, отразена по-конкретно в член 17, параграф 2 от нея.
- 61 Поради това на поставения по двете дела втори въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която е приета преди влизането в сила на тази директива и предвижда, че данъчнозадълженото лице не може да приспадне изцяло заплатения ДДС при получаването на стоки и услуги, които попадат в някоя от разглежданите в главните производства категории и са използвани отчасти за стопански, отчасти за лични цели, а може да приспадне само частта от ДДС, заплатена за стоките и услугите, използвани за стопански цели.

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

- 62 Доколкото, що се отнася до категорията стоки и услуги, свързани с „осигуряване на храна и напитки“, отговорът на първия въпрос по дело C-33/09 е утвърдителен, следва да се разгледа поставеният по това дело трети преюдициален въпрос.
- 63 Последният въпрос на *Gerechtshof Amsterdam* е дали член 17, параграф 6 от Шеста директива позволява на държавите членки след влизането в сила на посочената директива да изменят съществуващо изключение от правото на приспадане, така че по принцип да се ограничи неговият обхват, ако обаче поради общия характер на изменения режим не е изключена възможността в конкретен случай и за конкретна данъчна година да се разшири обхватът на това изключение.

- 64 Преди да се отговори на този въпрос, следва да се отбележи, че той се отнася само до особения случай на частично изключване на правото на приспадане за посочената в член 1, параграф 1, буква с) от Указа за ДДС категория разходи, свързани с „осигуряване на храна и напитки [на персонала на предприемача]“.
- 65 В това отношение е необходимо да се припомни, че след влизането в сила на Шеста директива Указът за ДДС е изменен в частта, отнасяща се до тази категория разходи.
- 66 Както посочва *Gerechtshof Amsterdam*, с това нормативно изменение се ограничава обхватът на изключенията от правото на приспадане за посочената категория разходи.
- 67 По въпроса дали подобно нормативно изменение е в съответствие с член 17, параграф 6 от Шеста директива, Съдът постановява, че доколкото след влизането в сила на Шеста директива държавата членка изменя обхвата на съществуващите изключения, като го стеснява и с това доближава своята правна уредба до целта на тази директива, следва да се приеме, че тази правна уредба се обхваща от дерогацията, предвидена в член 17, параграф 6, втора алинея от посочената директива, и не е в нарушение на член 17, параграф 2 от същата (вж. посочените по-горе Решение по дело Комисия/Франция, точка 22, Решение по дело *Metropol и Stadler*, точка 45, както и Решение по дело *Danfoss и AstraZeneca*, точка 32).
- 68 Що се отнася до изтъкнатата от *Gerechtshof Amsterdam* възможност, която безспорно е без значение в случая по главното производство, а именно възможността в една извънредна хипотеза измененият общ режим на частично

изключване на правото на приспадане, въведен след влизането в сила на Шеста директива, да доведе поради особените правила за прилагане на новия режим до по-неблагоприятно положение от съществуващото при предходния режим, следва да се приеме, че това обстоятелство не поставя под съмнение възприетото в посочената по-горе съдебна практика тълкуване.

69 Всъщност, както *Gerechtshof Amsterdam* уточнява, при конкретните обстоятелства подобно положение може да възникне само в случай че данъчнозадълженото лице предлага храна и напитки на членовете на своя персонал, без да участва нито в производството, нито в доставянето им, като същевременно надхвърля определения за счетоводна година таван за отделния член на персонала.

70 При все това, както генералният адвокат отбелязва в точка 86 от заключението си, опасността от такива неблагоприятни последици сама по себе си не е достатъчна, за да се приеме, че подобно нормативно изменение след влизането в сила на Шеста директива е в противоречие с член 17, параграф 6 от нея, тъй като това изменение като цяло е по-благоприятно за данъчнозадължените лица от предишния режим. При тези условия, дори да се докаже наличието на такъв изолиран или извънреден случай, това не засяга принципа, че изменението на националната правна уредба, прието след влизането в сила на Шеста директива, ограничава обхвата на съществуващите преди това изключения от правото на приспадане.

71 Следователно член 17, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки след влизането в сила на посочената директива да изменят съществуващо изключение от правото на приспадане, така че по принцип да се ограничи неговият обхват, ако обаче поради общия

характер на изменения режим не е изключена възможността в конкретен случай и за конкретна данъчна година да се разшири обхватът на това изключение.

## По съдебните разноски

- <sup>72</sup> С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

- 1) Член 11, параграф 4 от Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизацията на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Структура и процедури за приложение на общата система на данъка върху добавената стойност и член 17, параграф 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат данъчна правна уредба на държава членка, съгласно която правото на приспадане на данък върху добавената стойност е изключено по отношение на разходите, от една страна, за „превозни средства за лично ползване“, „храна“, „напитки“ и „жилища“, както и за „организиране на отдих“ за членовете на персонала на данъчнозадълженото лице, и от друга страна, за „рекламни или други подаръци“.

- 2) Член 17, параграф 6 от Шеста директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която е приета преди влизането в сила на тази директива, и предвижда, че данъчнозадълженото лице не може да приспадне изцяло заплатения ДДС при получаването на някои стоки и услуги, които са използвани отчасти за стопански, отчасти за лични цели, а може да го приспадне само съразмерно на използването за стопански цели.
  
- 3) Член 17, параграф 6 от Шеста директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държава членка след влизането в сила на посочената директива да измени съществуващо изключение от правото на приспадане, като изменението по принцип е предназначено да ограничи обхвата му, като обаче не би могла да се изключи, в отделни случаи и за конкретна данъчна година, възможността ѝ да разшири значението на това изключване поради общия характер на изменения режим.

Подписи