

PUFFER

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

23 април 2009 година *

По дело C-460/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Verwaltungsgerichtshof (Австрия) с акт от 24 септември 2007 г., постъпил в Съда на 11 октомври 2007 г., в рамките на производство по дело

Sandra Puffer

срещу

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н А. Rosas, председател на състав, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-н J. Klučka, г-жа Р. Lindh и г-н Ал. Арабаджиев (докладчик), съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 октомври 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за г-жа S. Puffer, от адв. F. Schubert и адв. W.-D. Arnold, Rechtsanwälte, както и от г-н C. Proding, Steuerberater,

- за Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, от г-н T. Krumenacker, в качеството на представител,

- за австрийското правителство, от г-н J. Bauer, в качеството на представител,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н K. Gross и г-н D. Triantafyllou, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 11 декември 2008 г.,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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 основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“) и неговата съвместимост с общия принцип на общностното право за равно третиране.

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа Puffer и Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (данъчна администрация в гр. Линц, наричана по-нататък „Unabhängiger Finanzsenat“) във връзка с правото на приспадане на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), заплатен по получени доставки през 2002 г. и 2003 г. във връзка с разходи за строителството на сграда, която изцяло е включена в предприятието на г-жа Puffer, но е използвана частично и за лични нужди.

Правна уредба

Общностна правна уредба

- 3 Съгласно член 2 от Шеста директива „[с] [ДДС] се облага [...] доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

4 Член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива гласят:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност“. [неофициален превод]

5 Член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива приравнява на възмездна доставка на услуги „ползването на стоки, които са част от стопанските активи [другаде в текста: „предприятието“] за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност [другаде в текста: „предприятието“] на лицето, когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи изцяло или частично на приспадане“. [неофициален превод]

6 Съгласно член 11, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива данъчната основа е „при доставките, посочени в член 6, параграф 2, стойността на разходите на данъчнозадълженото лице по предоставяне на услугите“. [неофициален превод]

7 Съгласно член 13, Б, буква б), първа алинея от Шеста директива държавите-членки освобождават „отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество“ с някои изключения, които не са релевантни в конкретния случай.

8 Член 17 от Шеста директива, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година (ОВ L 102, стр. 18), гласи:

„1. Правото на приспадане възниква към момента, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка [другаде в текста: „доставка“], данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки [другаде в текста: „доставки“], попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, приспада се само частта от [ДДС], която се приписва на първата категория сделки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

[...]

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 [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]

- 9 Член 20 от Шеста директива, изменен с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г. (ОВ L 102, стр. 18), предвижда:

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

- а) приспаданатата сума е по-голяма или по-малка от сумата, на която данъчнозадълженото лице е имало право;

- б) след подаване на декларацията възникнат някои изменения на елементите, въз основа на които е определена сумата за приспадане [...]

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.

За недвижимото имущество, придобито като капиталова стока, срокът за корекция може да бъде удължен до 20 години.“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

¹⁰ § 12, втора алинея, точки 1 и 2, буква а) от Закона от 1994 г. за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, наричан по-нататък

„UStG 1994“), в сила към момента на присъединяване на Република Австрия към Европейския съюз, а именно на 1 януари 1995 г., е формулиран, както следва:

„1. Доставките или други услуги, свързани с придобиването, строителството или поддръжката на сгради, се считат за извършени за целите на предприятието единствено доколкото съгласно правните норми, уреждащи данъка върху дохода, предоставеното във връзка с тях възнаграждение представлява оперативен разход или разход за икономическа дейност.

2. Не се считат извършени за целите на предприятието доставките или други услуги:

а) при които възнаграждението не представлява основно разходи (разноски), които се приспадат по смисъла на § 20, алинея 1, точки 1—5 от Закона от 1988 г. за данъка върху дохода (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400/1988) или на § 8, алинея 2 и на § 12, алинея 1, точки 1—5 от Закона от 1988 г. за корпоративното подоходно облагане (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988)“.

11 От акта за преюдициално запитване е видно, че тъй като § 20, алинея 1, точки 1—5 от Закона от 1988 г. за данъка върху доходите изключва от облагаемия доход приспадането на разходите за издръжка, включително тези за жилище, § 12, алинея 2, точки 1 и 2, буква а) от UStG 1994 води до приспадането на ДДС само за частта от сграда, използвана за целите на икономическа дейност, но не и за частта от нея, използвана за лични жилищни нужди.

12 Със Закон за изменение на Закона за бюджета за 1997 г. (Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998, наричан по-нататък „AbgÄG 1997“) от една страна § 12, алинея 2, точка 1 от UStG 1994 е изменен в смисъл, че недвижимите имоти със

смесена употреба могат изцяло да се включат в предприятието. От друга страна, в § 6, алинея 1, точка 16, във връзка с § 6, алинея 1 и § 12, алинея 3 от UStG 1994, е установено, че използването на части от сграда за лични жилищни нужди е „освободена сделка [другаде в текста: „доставка“]“ по смисъла на член 13, Б, буква б), първа алинея от Шеста директива, с което се изключва правото на приспадане.

- 13 От акта за преюдициално запитване е видно, че австрийският законодател е искал с тези изменения да се запази изключването на приспадане на ДДС за частите от сгради, използвани за лични жилищни нужди, признавайки същевременно възможността, произтичаща от Решение от 8 май 2003 г. по дело Seeling (С-269/00, Recueil, стр. I-4101), целият недвижим имот със смесена употреба да се включи в предприятието.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 14 През периода от ноември 2002 г. до юни 2004 г. г-жа Puffer построява еднофамилна къща с басейн, предназначена за жилище. Считано от 2003 г., тя използва този недвижим имот за лични жилищни нужди, с изключение на част, представляваща приблизително 11 % от сградата, която тя отдава под наем за целите на икономическа дейност.
- 15 Г-жа Puffer включва целия недвижим имот в предприятието си и иска изцяло да ѝ се приспадне фактурираният данък по получени доставки за строителството на сградата.
- 16 С актове за изменение на установено задължение по ДДС за 2002 г. и 2003 г. Finanzamt (данъчна администрация) от една страна отказва да отчете за целите на приспадането заплатените данъци за строителството на басейна. От друга страна, за останалите разходи за строителство тя допуска приспадане на заплатения по получени доставки данък само съразмерно на частта от сградата, използвана за целите на икономическата дейност, т.е. 11 %.

- 17 Г-жа Puffer подава срещу посочените актове жалба по административен ред, която е отхвърлена от Unabhängiger Finanzsenat, с мотива по-конкретно че националното законодателство предвиждало към момента на влизане в сила на Шеста директива за Република Австрия изключване на правото на приспадане на дължимия ДДС по получени доставки за разходите за строителство на частите от недвижими имоти, използвани за лични жилищни нужди, и че националният законодател не се е отказал от възможността, предвидена в член 17, параграф 6 от Шеста директива, да запази това изключване.
- 18 Впоследствие г-жа Puffer подава жалба срещу това решение пред Verwaltungsgerichtshof. Тя твърди, от една страна, че според съдебната практика на Съда включването изцяло на стока в предприятието пораждало право на пълно приспадане на ДДС, и от друга страна, че не били изпълнени посочените в член 17, параграф 6 от Шеста директива условия, позволяващи на държавите-членки да запазят завареното към момента на влизане в сила на Шеста директива изключване на правото на приспадане.
- 19 Като констатира, че в противоречие с член 17, параграф 2 от Шеста директива австрийското законодателство не допуска пълно и незабавно приспадане на ДДС във връзка с разходите за строителството на недвижим имот със смесена употреба, включен изцяло в предприятието, запитващата юрисдикция поставя въпрос относно съвместимостта на тази разпоредба с общия принцип на общностното право за равно третиране.
- 20 Във връзка с това запитващата юрисдикция отбелязва, че пълното и незабавно приспадане на ДДС във връзка с разходи за строителство на такъв недвижим имот със смесена употреба и последващото облагане с ДДС на разходите, свързани с частта от недвижимия имот, използвана за лични жилищни нужди, разсрочено за период от десет години, водят до предоставянето през този период на „безлихвен кредит“ на данъчнозадълженото лице, от който не би могло да се ползва данъчно незадължено лице.
- 21 Следователно тя иска да се установи дали така полученото предимство, свързано с налични парични средства, което оценява на 5% от нетните разходи за строителството на частта от недвижимия имот, използвана за лични жилищни нужди, поражда неравно третиране между данъчнозадължените и данъчно незадължените лица, както и в самата категория на данъчнозадължените

лица — между данъчнозадължените лица, които строят недвижим имот само с цел използване за лични нужди, и тези, които строят такъв имот, предназначен отчасти за предприятието.

22 Освен това запитващата юрисдикция иска да се установи дали това предимство, свързано с налични парични средства, което се предлага на данъчнозадължените лица, осъществяващи облагаеми доставки, но не и на тези, които осъществяват само освободени доставки, може да представлява държавна помощ на основание на член 87 ЕО, когато е резултат от национална мярка на транспониране на Шеста директива и тези две категории данъчнозадължени лица се намират в положение на конкуренция.

23 Накрая, запитващата юрисдикция иска да установи дали въпреки измененията, направени с AbgÄG 1997, националното законодателство, изключващо приспадането на заплатеното ДДС по получени доставки, се обхваща, както твърди Unabhängiger Finanzsenat, от член 17, параграф 6 от Шеста директива.

24 При тези условия Verwaltungsgerichtshof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Нарушава ли Шеста директива [...], и по-специално разпоредбите на член 17 от нея, основните права съобразно общностното право (общностния принцип на равно третиране), доколкото тези разпоредби водят до предоставяне на възможност на данъчнозадължени лица да придобият право на собственост върху жилищни обекти за личните си жилищни нужди (потребление) на цена, с около 5 % по-изгодна отколкото за други граждани на ЕС, като абсолютната стойност на това предимство нараства неограничено в зависимост от цената на придобиване и разходите по строителството на жилищния обект? Следва ли такова нарушение и от обстоятелството, че данъчнозадължени лица могат да придобиват за лични жилищни нужди право на собственост върху жилищни обекти, които те използват поне в незначителна част за своето предприятие, на цена, с около 5 % по-изгодна отколкото за други данъчнозадължени лица, които не използват поне в незначителна част частните си жилищни имоти за своето предприятие?

- 2) Нарушава ли национална мярка, приета с оглед на транспонирането на Шеста директива, и по-специално на разпоредбите на член 17 от нея, член 87 ЕО, тъй като предоставя предимството, посочено в първия въпрос, във връзка с жилищни обекти, използвани за лични нужди от данъчнозадължени лица, на данъчнозадължени лица, извършващи облагаеми доставки, но не предоставя това предимство на данъчнозадължените лица, които извършват освободени доставки?
- 3) Продължава ли да проявява действието си член 17, параграф 6 от Шеста директива, когато националният законодател измени вътрешноправна разпоредба, с която се изключва приспадането (в настоящия случай § 12, алинея 2, точка 1 от UStG 1994), [...] която може да се основе на член 17, параграф 6 от Шеста директива, с изричното намерение да остави в сила това изключване и когато запазването в сила на изключването на приспадането действително би следвало от националния UStG, но поради грешка при тълкуването на общностното право (в настоящия случай член 13, Б, буква б) от Шеста директива), която е могла да бъде установена едва в по-късен момент, националният законодател е въвел уредба, която, разглеждана сама по себе си, допуска в съответствие с общностното право (съгласно тълкуването на член 13, Б, буква б) от Шеста директива, направено в Решение по дело Seeling, посочено по-горе) приспадане на данъка?
4. В случай на отрицателен отговор на третия въпрос:

Могат ли последиците от изключването на приспадането (в настоящия случай става дума за § 12, алинея 2, точка 2, буква а) от UStG 1994), основани на „клаузата standstill“ [...], залегнала в член 17, параграф 6 от Шеста директива, да бъдат засегнати от обстоятелството, че националният законодател променя едно от двете припокриващи се изключвания на приспадането, които се преплитат в националното законодателство (а именно § 12, алинея 2, точка 2, буква а) от UStG 1994 и § 12, алинея 2, точка 1 от UStG 1994), и в крайна сметка се отказва от него, тъй като е допуснал грешка при прилагане на правото?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос, свързан със съвместимостта на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива с общия принцип на общностното право за равно третиране

- 25 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали член 17, параграф 2, буква а) и член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива нарушават общия принцип на общностното право за равно третиране, доколкото тези разпоредби могат да предоставят предимство, свързано с налични парични средства, на данъчнозадължените лица чрез механизма на цялостното и незабавно приспадане на дължимото ДДС по получени доставки за строителството на недвижим имот със смесена употреба и последващото разсрочено облагане с този данък върху използването за лични цели на този недвижим имот, в сравнение с данъчно незадължените и данъчнозадължените лица, които използват недвижимия си имот само за лични жилищни нужди.

Становища, представени пред Съда

- 26 Г-жа Puffer твърди, че търговецът може да избере да включи стоки със смесена употреба изцяло в предприятието, за да запази възможността да приспадне дължимото ДДС по получени доставки, когато използването на посочените стоки в предприятието впоследствие става по-значимо.
- 27 Всъщност според нея когато първоначално стоката е предназначена, дори частично, за лична употреба и впоследствие бъде включена в предприятието, Шеста директива именно не позволява по-нататъшно приспадане на дължимия данък по получени доставки. Незабавното и цялостно приспадане на ДДС, както и последващото разсрочено облагане с ДДС на личната употреба на посочената стока, произтичали от системата на Шеста директива и в своята практика Съдът осъзнавал последиците от тази система. Ето защо нямало никаква причина за съмнение относно съвместимостта на посочената система с общия принцип на общностното право за равно третиране.

- 28 Unabhangiger Finanzsenat изткква, че член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива позволява приспадане на дължимото ДДС по получени доставки само доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на облагаеми доставки на търговеца. От това следвало, че Шеста директива не предоставя право на приспадане за частта от използването на стока за лични цели.
- 29 Всъщност според него в съответствие ясният текст на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива следва най-напред да се определи обхватът на допустимото приспадане в зависимост от използването на стоката за нуждите на облагаемите доставки. Едва след това трябвало да се провери дали използването за лични цели на част от стоката, първоначално предназначена за използване за облагаеми доставки, трябва да се приравнява на възмездна доставка на услуга по силата на член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива.
- 30 Следователно според Unabhangiger Finanzsenat нито включването на дадена стока в предприятието, нито качеството търговец могат сами по себе си да породят правото на приспадане на дължимото ДДС по получени доставки. Всъщност тук ставало въпрос да са изпълнени само две от редица други условия.
- 31 По-специално ако тези две условия са достатъчни, това би създавало омагьосан кръг в обосновката и непоследователност, която не отговаря на системата на Шеста директива. В това отношение Unabhangiger Finanzsenat изткква, че търговците, които осъществяват само освободени доставки и следователно по принцип не могат да приспаднат никакъв данък по получени доставки, биха могли обаче да искат за стока със смесена употреба приспадане до размера на използването ѝ за лични цели.
- 32 Unabhangiger Finanzsenat също отбелязва, че търговците, които осъществяват отчасти освободени доставки и отчасти облагаеми доставки, могат да приспаднат ДДС само до частта на техните облагаеми доставки съобразно член 17, параграф 5 от Шеста директива. Тази част обаче би могла да се различава значително от съотношенията на използване за лични цели и за целите на икономическата дейност.

- 33 По време на съдебното заседание австрийското правителство се присъедини към тълкуването на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива, застъпено от Unabhängiger Finanzsenat. Всъщност това правителство счита, че текстът на въпросната разпоредба разрешава приспадане само за частта от недвижим имот, предназначена за използване за облагаеми доставки, но не и за частта, предназначена за използване за лични цели. В крайна сметка не е необходимо според посоченото правителство да се отговаря на първия въпрос, при положение че съобразно това тълкуване не възниквал никакъв проблем във връзка с равното третиране.
- 34 Комисията подчертава, че възможността за данъчнозадълженото лице да включи дадена стока със смесена употреба изцяло в предприятието си се основава на принципа на данъчен неутралитет, който служи да гарантира свободното и безпрепятствено упражняване на икономическите дейности. Съответното задължение за данъчнозадълженото лице да заплати ДДС върху размера на разходите, направени за личната употреба на посочената стока, приравнена на възмездна услуга, целяло именно да гарантира равното третиране между данъчнозадължените и данъчно незадължените лица.
- 35 Слабото предимство, свързано с налични парични средства, което би могло да остане за данъчнозадължените лица по тази система, от една страна произтичало от тяхната икономическа дейност и тяхното правно положение, което означавало, че те събират и внасят в данъчната администрация ДДС, а от друга страна било естествена последица от факта, че използването на стока със смесена употреба за целите на икономическата дейност може впоследствие да се увеличи. Така наличието на такова предимство не можело да позволи да се направи извод за нарушение на общия принцип на общностното право за равно третиране.
- 36 Едва когато употребата за целите на икономическата дейност е изключена изцяло от самото начало било по обективни причини, било защото самото данъчнозадължено лице е изключило такава употреба, включването в предприятието, както и приспадането на дължимото ДДС по получени доставки във връзка с това, били изключени.
- 37 Освен това Комисията счита, че принципът за равно третиране не е нарушен от факта, че дадено данъчнозадължено лице, което не е избрало включването на стока в предприятието, не може да приспадне дължимия ДДС по получени

доставки, при положение че е имало тази възможност и не се е възползвало от нея. Тъй като обаче не е упражнило своето право на избор, то не би могло да се позове на неравно третиране.

- 38 Накрая, разликата в третирането между данъчнозадължените лица, които осъществяват облагаеми доставки, и тези, които извършват освободени доставки, в крайна сметка според Комисията произтича от принципа за неутралитет, който би позволил приспадането на ДДС само за облагаеми доставки.

Отговор на Съда

- 39 На първо място следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика в случай на употреба на капиталови стоки както за целите на икономическата дейност, така и за лични цели, заинтересованото лице има 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 дейност (Решение от 14 юли 2005 г. по дело Charles и Charles-Tijmens, C-434/03, Recueil, стр. I-7037, точка 23 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 14 септември 2006 г. по дело Wollny, C-72/05, Recueil, стр. I-8297, точка 21).
- 40 Ако данъчнозадълженото лице избере да третира капиталови стоки, използвани едновременно за целите на икономическата дейност и за лични цели като стоки на предприятието, дължимото ДДС по получени доставки при придобиването на тези стоки по принцип се приспада изцяло и незабавно (Решение по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе, точка 24, както и Решение по дело Wollny, посочено по-горе, точка 22).
- 41 От член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива обаче е видно, че когато стока, която е включена в предприятието, поражда правото на пълно или частично приспадане на заплатеното ДДС по получени доставки, употребата ѝ за личните нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал или за

цели, различни от предприятието на лицето, е приравнена на възмездна доставка на услуга. Тази употреба, която следователно представлява облагаема доставка по смисъла на член 17, параграф 2 от същата директива, се облага съгласно член 11, А, параграф 1, буква в) от нея въз основа на сумата разходи, направени за предоставянето на услугите (Решение по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе, точка 25, както и Решение по дело Wollny, посочено по-горе, точка 23).

42 Следователно данъчнозадължено лице, което избира да включи изцяло дадена сграда в предприятието си и което използва част от тази сграда за свои лични нужди, от една страна има право да приспадне изцяло заплатеното ДДС по получени доставки за всички разходи по строителството на посочената сграда, а от друга страна е длъжно съответно да заплати ДДС за сумата разходи, направени във връзка с посочената употреба (Решение по дело Wollny, посочено по-горе, точка 24).

43 Обратно, ако данъчнозадължено лице избере при придобиване на капиталови стоки да ги включи изцяло в личното си имущество или да включи само част от тях в икономическата си дейност, не се поражда никакво право на приспадане относно частта, включена в личното имущество (вж. в този смисъл Решение от 11 юли 1991 г. по дело Lennartz, C-97/90, Recueil, стр. I-3795, точки 8 и 9, както и Решение на Съда от 21 април 2005 г. по дело HE, C-25/03, Recueil, стр. I-3123, точка 43).

44 Също така в тази хипотеза последващата употреба на частта от стоката, която е включена в личното имущество, за целите на икономическата дейност не може да породи право на приспадане, тъй като член 17, параграф 1 от Шеста директива урежда възникването на правото на приспадане към момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В този смисъл, както изтъква генералният адвокат в точка 50 от своето заключение, не е предвиден никакъв механизъм за корекции в действащото общностно законодателство.

45 В случая на капиталови стоки със смесена употреба, което се променя във времето, застъпването от Unabhängiger Finanzsenat и от австрийското правителство тълкуване на член 17, параграфи 1 и 2 от Шеста директива би могло да има за последица приспадането на дължимото ДДС по получени доставки да бъде отказано на данъчнозадълженото лице за облагаема впоследствие употреба за

целите на икономическата дейност, независимо от първоначалното желание на данъчнозадълженото лице да включи въпросната стока изцяло в предприятието си с оглед на бъдещи доставки.

46 При това положение обаче данъчнозадълженото лице не би било освободено изцяло от тежестта на данъка за стоката, която то използва за нуждите на своята икономическа дейност, а облагането на неговите икономически дейности би довело до двойно данъчно облагане, което противоречи на принципа за данъчен неутралитет, присъщ на общата система по ДДС, в която се вписва Шеста директива (вж. в този смисъл Решение от 8 март 2001 г. по дело *Bakcsi*, C-415/98, *Recueil*, стр. I-1831, точка 46 и Решение по дело *HE*, посочено по-горе, точка 71).

47 Освен това дори да се предположи, че след ефективна експлоатация за целите на икономическа дейност на частта от сградата, първоначално използвана за лични цели, е предвидено възстановяване на дължимия ДДС по получени доставки за разходите за строителството, стоката ще бъде обременена с финансова тежест през периода, който понякога може да бъде продължителен, между първоначалните капиталови разходи и ефективната експлоатация за целите на икономическата дейност. Принципът на неутралитет на ДДС по отношение на данъчната тежест върху предприятието обаче изисква капиталовите разходи, направени за нуждите и с оглед на дадено предприятие, да се считат за икономическа дейност, която поражда право на незабавно приспадане на дължимия ДДС по получени доставки. Всъщност режимът на приспадане цели да освободи изцяло данъчнозадълженото лице от тежестта на дължимия или заплатен ДДС в рамките на цялата му облагаема икономическа дейност (вж. в този смисъл Решение от 14 февруари 1985 г. по дело *Rompelman*, 268/83, *Recueil*, стр. 655, точки 19 и 23).

48 Накрая, противно на това, което *Unabhängiger Finanzsenat* и австрийското правителство твърдят, тълкуването на член 17, параграф 2 от Шеста директива, което произтича от съдебната практика, не води нито до омагьосан кръг в обосновката, както изтъква генералния адвокат в точка 46 от своето заключение, нито до системна непоследователност.

49 Всъщност данъчнозадължени лица, осъществяващи само освободени доставки, изобщо не могат да приспадат съобразно посочената разпоредба данък по

получени доставки и следователно не могат също да искат приспадане във връзка с използването на стоки със смесена употреба за лични цели.

- 50 Също така що се отнася до данъчнозадължени лица, осъществяващи както освободени, така и облагаеми доставки, не съществува конфликт между съотношението на използване за лични цели и за целите на икономическата дейност и предвидената в член 17, параграф 5 от Шеста директива част, която се приспада.
- 51 Всъщност от структурата на член 17 от посочената директива следва, че ако при придобиването на капиталова стока данъчнозадълженото лице избере да я включи изцяло в предприятието си, незабавното приспадане на дължимото ДДС по получени доставки е допустимо за частта от ДДС, която е пропорционална на сумата, свързана с неговите облагаеми доставки. Доколкото тази част може впоследствие да се променя във времето, член 20 от Шеста директива предвижда механизъм за корекции. Когато прилагането на членове 17 и 20 от посочената директива обаче поражда право на частично приспадане на ДДС, данъчнозадълженото лице не може да избегне, като всяко данъчнозадължено лице, което извършва само облагаеми доставки, разсрочено облагане с ДДС на личната употреба на посочената стока.
- 52 На второ място следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика прилагането на различни правила към сходни положения или прилагането на едно и също правило към различни положения е нарушение на общия принцип на общностното право за равно третиране (вж. Решение от 7 май 1998 г. по дело *Lease Plan*, C-390/96, *Recueil*, стр. I-2553, точка 34 и Решение от 19 септември 2000 г. по дело *Германия/Комисия*, C-156/98, *Recueil*, стр. I-6857, точка 84).
- 53 Важно е също да се припомни, че принципът на данъчен неутралитет е отражение на принципа за равно третиране в областта на ДДС (Решение от 8 юни 2006 г. по дело *L.u.P.*, C-106/05, *Recueil*, стр. I-5123, точка 48 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 10 април 2008 г. по дело *Marks & Spencer*, C-309/06, *Сборник*, стр. I-2283, точка 49).

- 54 Освен това Съдът вече е приел, че като приравнява личната употребата на дадена стока, включена от данъчнозадълженото лице в предприятието му, на възмездна доставка на услуги, член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива цели, от една страна, да гарантира равно третиране между данъчнозадълженото лице, което е могло да приспадне ДДС при придобиването или строителството на посочената вещ, и крайния потребител, който я купува, заплащайки ДДС, като възпрепятства първия да се възползва от предимство, на което той няма право в сравнение с втория, и от друга страна, да осигури данъчен неутралитет, като гарантира взаимовръзката между приспадането на ДДС по получени доставки и събирането на посочения данък по извършени доставки (вж. в този смисъл Решение по дело *Wollny*, посочено по-горе, точки 30—33).
- 55 Както изтъква обаче запитващата юрисдикция, що се отнася до използването на капиталова стока със смесена употреба за лични цели, възможно е посочената разпоредба да не осигурява сама по себе си същото третиране между данъчнозадължените лица и данъчно незадължените лица или други данъчнозадължени лица, които придобиват стоки от същото естество за лични цели и поради този факт са длъжни да заплатят веднага и изцяло начисленото ДДС. Всъщност не може да се изключи, че припомнената в точка 47 от настоящото решение цел да се освободят изцяло данъчнозадължените лица чрез механизма на член 17, параграфи 1 и 2, както и на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива, от бремето на дължимото или заплатено ДДС в рамките на всички техни облагаеми икономически дейности, включително и от всяка финансова тежест, която се понася от стоките за периода между капиталовите разходи и ефективната експлоатация за целите на икономическата дейност, може да създаде предимство, свързано с налични парични средства, във връзка с личната употреба на посочената стока от тези данъчнозадължени лица (вж. по аналогия Решение по дело *Wollny*, посочено по-горе, точка 38).
- 56 Така евентуалната разлика в третирането, която продължава да съществува между данъчнозадължените и данъчно незадължените лица, произтича от прилагането на принципа на данъчен неутралитет, който осигурява на първо място равно третиране между данъчнозадължените лица. Тази потенциална разлика произтича освен това от осъществяването на определените в член 4, параграф 2 от Шеста директива икономически дейности от тези данъчнозадължени лица. Накрая, тя е свързана с предвидения в Шеста директива специален статут на данъчнозадължените лица, който включва по-специално че съгласно член 21 от тази директива те са лица — платци на ДДС, и трябва да го събират.
- 57 Тъй като тези характеристики разграничават положението на данъчнозадължените лица от това на данъчно незадължените лица, които не упражняват такива

икономически дейности, евентуално различие в третирането произтича от прилагането на различни правила при различни положения, което следователно изобщо не води до нарушаване на принципа на равно третиране.

58 Същото се отнася и за данъчнозадължено лице, което е включило цялата капиталова стока в личното си имущество, при положение че не предвижда да използва тази стока за целите на икономическата си дейност, а за лични цели.

59 Преценката не може да бъде различна по отношение на данъчнозадължено лице, което осъществява само освободени доставки, тъй като такова данъчнозадължено лице трябва да понася същата ДДС тежест като дадено данъчно незадължено лице и следователно неговото положение е по същество подобно на положението на последното.

60 Накрая, що се отнася до данъчнозадължени лица, които осъществяват както освободени, така и облагаеми доставки, от направените в точка 50 от настоящото решение констатации е видно, че те се третират по отношение на всяка от категориите на техните икономически дейности, както и по отношение на използването за лични цели на техните стоки със смесена употреба по съвсем същия начин като лицата, които изключително извършват дейности, принадлежащи към една от тези категории дейности или употреби.

61 От това следва, че член 17, параграф 2, буква а) и член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива не нарушават общия принцип на общностното право за равно третиране.

62 С оглед на гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 2, буква а) и член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива не нарушават общия принцип на общностното право за равно третиране, доколкото чрез механизма на правото на цялостно и незабавно приспадане на дължимия по получени доставки ДДС за строителството на недвижим имот със смесена употреба и последващото разсрочено облагане с този данък на личната употреба на такъв имот тези разпоредби могат да предоставят предимство, свързано

с налични парични средства, в сравнение с данъчно незадължените лица и с данъчнозадължените лица, които използват недвижимия си имот само за лични жилищни нужди.

По втория въпрос, свързан с характера на държавната помощ на финансово предимство, произтичащо от транспониращите член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива национални мерки

63 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали член 87 ЕО допуска национална мярка, която транспонира член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива и предвижда, че правото на приспадане на дължимия ДДС по получени доставки е ограничено до данъчнозадължените лица, осъществяващи облагаеми доставки, с изключение на тези, които осъществяват само освободени доставки, доколкото тази национална мярка може да предостави фискално предимство, свързано с налични парични средства, като посоченото в рамките на първия въпрос само на данъчнозадължените лица, които осъществяват облагаеми доставки.

Становища, представени пред Съда

64 Г-жа Puffer счита, че данъчнозадължените лица, които осъществяват само облагаеми доставки, данъчнозадължените лица, които осъществяват както освободени, така и облагаеми доставки, както и данъчнозадължените лица, които осъществяват само освободени доставки, се намират в действителност в едно и също положение. Всъщност всички те могат да изберат да включат дадена стока със смесена употреба изцяло в предприятието си и след това да заплащат разсрочен ДДС за личната употреба на стоката. Ето защо според нея член 87 ЕО не е бил нарушен.

65 Unabhängiger Finanzsenat твърди, че тъй като Шеста директива не предоставя право на приспадане на дължимия ДДС по получени доставки за стока със смесена употреба в съотношението на нейната употреба за лични цели, няма нарушение на член 87 ЕО.

66 Комисията отбелязва, че квалификацията „държавна помощ“ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО изисква по-конкретно намеса на държавата, която облагодетелства определени предприятия в сравнение с други. В конкретния случай обаче тези две условия липсват, при положение че правото на приспадане на дължимия ДДС по получени доставки произтича директно от Шеста директива и че предоставеното предимство на ползващите се от него произтича от общата структура на системата на ДДС.

Отговор на Съда

67 Съгласно член 87, параграф 1 ЕО „всяка помощ, предоставена от държава-членка или чрез ресурси на държава-членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите-членки, е несъвместима с общия пазар“.

68 Според постоянната съдебна практика определянето като „помощ“ по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО изисква всички предвидени в тази разпоредба условия да са налице. Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или с държавни средства, второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите-членки, трето, тя трябва да дава предимство на ползващия се от нея, и четвърто, трябва да нарушава или да създава опасност от нарушаване на конкуренцията (Решение от 1 юли 2008 г. по дело Chronopost и La Poste/UFEX и др., С-341/06 Р и С-342/06 Р, Сборник, стр. I-4777, точки 121 и 122, както и цитираната съдебна практика).

69 Правото на приспадане на дължимия ДДС по получени доставки, както и свързаното с него предимство, поради налични парични средства, за данъчнозадължените лица, осъществяващи облагаеми доставки, произтича директно от член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива, който държавите-членки са длъжни да транспонират в своето национално право.

- 70 Както изтъква генералният адвокат в точка 70 от своето заключение, ограничаването на правото на приспадане на дължимото ДДС по получени доставки само до облагаемите доставки е неразделна част от системата на ДДС, създадена от общностните разпоредби, които трябва да се прилагат еднакво от всички държави-членки. Следователно условието за намеса на държавата липсва, така че член 87, параграф 1 ЕО не може да се приложи.
- 71 При тези обстоятелства и без да е необходимо да се изследват останалите три условия, на втория въпрос следва да се отговори, че член 87, параграф 1 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална мярка, която транспонира член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива и която предвижда, че правото на приспадане на дължимия по получени доставки данък върху добавената стойност се отнася само до данъчнозадължени лица, които реализират облагаеми доставки, с изключение на тези, които осъществяват само освободени доставки, доколкото тази национална мярка може да предостави предимство, свързано с налични парични средства, само на данъчнозадължените лица, които осъществяват облагаеми доставки.

По третия и четвъртия въпрос, свързани с условията за прилагане на член 17, параграф 6 от Шеста директива

- 72 Стретия и четвъртия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали предвидената в член 17, параграф 6 от Шеста директива дерогация се прилага, когато националният законодател изменя една от двете национални разпоредби, които се преплитат и изключват правото на приспадане на дължимия ДДС по получени доставки, с правна уредба, която трябва съобразно изричното намерение на националния законодател да запази резултата на това изключване, но която, разгледана отделно, разрешава приспадане вследствие на допуснатото погрешно тълкуване на общностното право от националния законодател.

Становища, представени пред Съда

- 73 Г-жа Puffer твърди, че тъй като старите разпоредби уреждат изключване на приспадането, докато новите визират включването или невключването на стоки в предприятието, AbgÄG 1997 въвежда съвсем различна административна техника от съществуващата по-рано както по форма, така и по начина си на функционирането и последиците си. Следователно условията на член 17, параграф 6 от Шеста директива не били изпълнени.
- 74 В това отношение фактът, че § 12, алинея 2, точка 2, буква а) от UStG 1994 не е бил формално изменен с AbgÄG 1997, бил без значение, при положение че предложеното от запитващата юрисдикция тълкуване се различавало по същество от придавания по-рано смисъл на тази разпоредба.
- 75 Unabhängiger Finanzsenat счита, че тъй като Шеста директива не предоставя никакво право на приспадане на дължимия ДДС по получени доставки за стока със смесена употреба за съотношението в използването ѝ за лични цели, австрийското право не ограничава в по-голяма степен правото на приспадане на дължимия ДДС по получени доставки, поради което член 17, параграф 6 от Шеста директива не е релевантен в конкретния случай.
- 76 Австрийското правителство поддържа в съдебното заседание, че предвидената в член 17, параграф 6 от Шеста директива дерогация се прилага както по отношение на член 12, параграф 2, точка 1, така и по отношение на член 12, параграф 2, точка 2, буква а) от UStG 1994.
- 77 Най-напред то твърди, че тези две разпоредби предвиждат независимо една от друга изключване на приспадането на дължимия ДДС по получени доставки за частите от недвижимите имоти, които са предназначени за лична употреба.

- 78 След това австрийското правителство изтъква, че от влизането в сила на Шеста директива § 12, алинея 2, точка 2, буква а) от UStG 1994 не е изменян.
- 79 Накрая, то счита, че направените с AbgÄG 1997 изменения в § 12, алинея 2, точка 1 от UStG 1994 нямат значение относно приложимостта на член 17, параграф 6 от Шеста директива, поради това че намерението на националния законодател е било да запази предишния резултат на изключване на приспадането на дължимия ДДС по получени доставки за частите от недвижими имоти, предназначени за лични жилищни нужди.
- 80 Комисията отбелязва, че в сравнение с предишното законодателство измененията, въведени с AbgÄG 1997, не представляват нито разширяване, нито ограничаване на изключването на приспадането на ДДС, а водят до същия резултат — изключване на приспадането на ДДС за строителството на недвижими имоти със смесена употреба, доколкото се използват за лични цели.
- 81 Все пак старият и новият законодателен механизъм, които позволяват да се постигне същият този резултат, били различни. Тъй като обаче логиката на новия механизъм била различна от тази на стария механизъм, не би могъл да се направи изводът, че е запазено „завареното законодателство“ по смисъла на член 17, параграф 6 от Шеста директива. В това отношение евентуална грешка на националния законодател относно съвместимостта на новия механизъм не би имала значение.

Отговор на Съда

- 82 Следва да се припомни, че член 17, параграф 2 от Шеста директива урежда с ясни и точни думи принципа на приспадане на фактурираните като ДДС суми за

доставените на данъчнозадълженото лице стоки или услуги, доколкото тези стоки или услуги се използват за нуждите на неговите облагаеми доставки.

83 Въпреки това е налице дерогационна разпоредба относно принципа на правото на приспадане на ДДС, която се съдържа в член 17, параграф 6 от Шеста директива, и по-специално във втора алинея от него. В това отношение тъй като Съветът не е приел нито едно предложение, представено от Комисията до него по силата на член 17, параграф 6, първа алинея от Шеста директива, държавите-членки все още имат право да запазят законодателство си в областта на изключването на правото на приспадане, заварено към датата на влизане в сила на Шеста директива (Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-345/99, Recueil, стр. I-4493, точка 19, както и Решение от 8 януари 2002 г. по дело Metropol и Stadler, C-409/99, Recueil, стр. I-81, точка 44).

84 Макар по правило националният съд да е този, който определя съдържанието на законодателството, действащо към дата, определена от общностен акт, Съдът може да даде насоките относно тълкуването на общностното понятие, на което се прави позоваване, за да се приложи дерогационен общностен режим спрямо национално законодателство, „действащо“ към определена дата (Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck, C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 40).

85 В този контекст Съдът е постановил, че всяка национална мярка, приета на дата, по-късна от определената по посочения начин, не се изключва автоматично поради това обстоятелство от дерогационния режим, установен със съответния общностен акт (Решение по дело Holböck, посочено по-горе, точка 41). Всъщност доколкото след влизането в сила на Шеста директива правната уредба на държава-членка изменя обхвата на действащите изключения, като го намалява, и по този начин се доближава до целта на Шеста директива, следва да се приеме, че тази правна уредба се обхваща от дерогацията, предвидена в член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива и не нарушава член 17, параграф 2 от нея (вж. Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 22, както и Решение по дело Metropol и Stadler, посочено по-горе, точка 45).

- 86 Напротив, дадена национална правна уредба не представлява разрешена дерогация по член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива и нарушава член 17, параграф 2 от нея, ако има за последица след влизането в сила на Шеста директива разширяването на обхвата на съществуващите изключения, отдалечавайки се по такъв начин от целта на тази директива (вж. Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-40/00, Recueil, стр. I-4539, точка 17, както и Решение по дело Metropol и Stadler, посочено по-горе, точка 46).
- 87 Ето защо следва да се приеме, че разпоредба, която по същество е идентична с предходното законодателство или се ограничава да намали или премахне пречка за упражняване на общностни права и свободи, която се съдържа в предходно законодателство, се ползва с дерогацията, предвидена в член 17, параграф 6 от Шеста директива. Обратно, 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, посочена в съответния общностен акт (вж. в този смисъл Решение от 11 септември 2003 г. по дело Cookies World, C-155/01, Recueil, стр. I-8785, точка 63 и по аналогия Решение по дело Holböck, посочено по-горе, точка 41).
- 88 Шеста директива е влязла в сила за Република Австрия на датата на присъединяване на тази държава към Европейския съюз, а именно на 1 януари 1995 г. Следователно по отношение на тази държава-членка тази дата е релевантна за целите на прилагането на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива.
- 89 Запитващата юрисдикция уточнява, че към датата на влизане в сила на Шеста директива за Република Австрия § 12, алинея 2, точка 1 и точка 2, буква а) от UStG 1994 водят до предоставяне на приспадането на ДДС само за част от сграда, използвана за целите на икономическа дейност, но не и за частта, използвана за лични жилищни нужди.
- 90 По-специално според посочената юрисдикция от § 12, алинея 2, точка 1 от UStG 1994 е видно, че когато това законодателство влиза в сила, услугите,

свързани със строителството на сгради, се считат за осъществени за целите на предприятието само доколкото свързаните с тях възнаграждения представляват оперативни разходи или разходи за икономическа дейност.

- 91 Следователно е видно, че към момента на влизане в сила на Шеста директива австрийското право ограничава по същество възможността да се включи сграда за смесена употреба към предприятието само за частта от недвижимия имот, използвана за целите на икономическа дейност.
- 92 Запитващата юрисдикция изтъква също че AbgÄG 1997, от една страна, изменя § 12, алинея 2, точка 1 от UStG 1994 в смисъл, че недвижимите имоти със смесена употреба могат да бъдат изцяло включени в предприятието, и от друга страна, установява в § 6, алинея 1, точка 16, във връзка с § 6, алинея 2 и с § 12, алинея 3 от UStG 1994, че използването на части от сградата за лични жилищни нужди представлява „освободена доставка“ без право на приспадане по смисъла на член 13, Б, буква б), първа алинея от Шеста директива, с което се изключва приспадането.
- 93 Следователно трябва да се приеме, че дори да не може да се изключи, че осигуряват по същество идентични резултати, старото и новото законодателство почиват на различна логика и установяват различни процедури, така че новото законодателство не може да бъде приравнено на законодателството, действащо към датата на влизане в сила на Шеста директива.
- 94 В това отношение е без значение, както изтъква генералният адвокат в точка 77 от своето заключение, че националният законодател е изменил предишното национално законодателство, основавайки се на точно или на неправилно тълкуване на общностното право.
- 95 Накрая, що се отнася до въпроса дали изменението на § 12, алинея 2, точка 1 от UStG 1994 с AbgÄG 1997 засяга и приложимостта на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива към § 12, алинея 2, точка 2, буква а) от UStG 1994,

който не е претърпял законодателни промени, следва да се отбележи, че отговорът зависи от взаимозависимостта или самостоятелността на посочените национални разпоредби.

- ⁹⁶ Всъщност макар § 12, алинея 2, точка 2, буква а) от UStG 1994 да не може да се прилага отделно от точка 1 от същия този § 12, алинея 2, несъвместимостта на посочената точка 1 следователно ще засегне и посочената точка 2, буква а). Ако обаче става въпрос за разпоредба, която може да се прилага самостоятелно, съществува при влизането в сила на Шеста директива и не е била изменяна оттогава, то дерогацията, предвидена в член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива се прилага към тази разпоредба.
- ⁹⁷ Следователно националният съд следва да определи обхвата на въпросните национални разпоредби.
- ⁹⁸ С оглед на гореизложеното на третия и четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че предвидената в него дерогация не се прилага за национална разпоредба, която изменя законодателство, съществуващо към датата на влизане в сила на тази директива, което почива на логика, различна от тази на по-ранното законодателство, и което създава нови процедури. В това отношение е без значение, че националният законодател изменя по-ранното национално законодателство, като се основава на точно или неправилно тълкуване на общностното право. Въпросът дали предвид приложимостта на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива такова изменение на национална разпоредба засяга и друга национална разпоредба зависи от взаимозависимостта или самостоятелността на посочените национални разпоредби, която следва да се установи от националния съд.

По съдебните разноси

- 99 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 разноси. 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 17, параграф 2, буква а) и член 6, параграф 2, буква а) 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 не нарушават общия принцип на общностното право за равно третиране, доколкото чрез механизма на правото на цялостно и незабавно приспадане на дължимия по получени доставки данък върху добавената стойност за строителството на недвижим имот със смесена употреба и последващото разсрочено облагане с този данък на личната употреба на такъв имот тези разпоредби могат да предоставят предимство, свързано с налични парични средства, в сравнение с данъчно незадължените лица и с данъчнозадължените лица, които използват недвижимия си имот само за лични жилищни нужди.

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

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

Подписи