ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА E. SHARPSTON
представено на 11 декември 2008 година [1]

1. В съответствие с общностната правна уредба в областта на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) съгласно тълкуването на Съда лице, което построява къща, предназначена отчасти за целите на облагаема икономическа дейност и отчасти за лични нужди, може да включи цялата къща в своето предприятие, като по този начин получава право на незабавно пълно приспадане на ДДС по получени доставки във връзка с разходите за строителство. То трябва след това да приравни използването на част от къщата за лични цели на възмездна доставка, подлежаща на облагане с ДДС по извършени доставки. При все това този режим може да му предостави финансово предимство в сравнение с лице, строящо подобна къща, за която не се предвижда използване за целите на облагаема икономическа дейност и следователно не възниква никакво право на приспадане на данъка по получени доставки.

2. В преюдициалното си запитване Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия) иска да се установи дали това предимство е съвместимо с принципа на равно третиране или с общностните норми в областта на държавните помощи. Тази юрисдикция повдига и въпроси относно валидността на национално изключване на правото на приспадане, което предхожда влизането в сила на общностната правна уредба в областта на ДДС, но впоследствие е изменено въз основа на погрешно разбиране на практиката на Съда.

Относима общностна правна уредба

Основни разпоредби

3. Спорът по главното производство се отнася за къща, построена между 2002 г. и 2004 г., поради което относимата общностна уредба е Шеста директива [2].

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — 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, 13.6.1977 г., стр. 1, изменяна многократно, наричана по-нататък „Шеста директива“). Тази директива е заменена от 1 януари 2007 г. с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), чиято цел е да гарантира, че приложимите разпоредби са представени по ясен и разумен начин, благодарение на преразглеждането на структурата и формулировката, макар по принцип това да не води до промени по същество в заварената уредба. Направените по-нататък препратки към Директива 2006/112 не предполагат еднаквост на текста със съответните разпоредби на Шеста директива.

4. Съгласно член 2, точка 1 от тази Директива [3] „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ [неофициален превод], се облага с ДДС. Според член 11, A, параграф 1, буква а) [4] данъчната основа по принцип включва всичко, което представлява получено възнаграждение.

Проблемите при смесено използване

5. При все това по силата на член 17, параграф 2 [5] данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък (наричан по-нататък „данък по извършени доставки“) дължимия или платен ДДС за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави (наричан по-нататък „данък по получени доставки“), доколкото тези стоки и услуги се използват за нуждите на неговата облагаема [доставка] (при извършването ѝ). Съгласно текста на член 17, параграф 1 [6] правото на приспадане на данъка по получени доставки възниква към момента, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем (по същество при придобиването по получени доставки, а не при извършването на доставки).

6. Тъй като правото на приспадане възниква само за стоките или услугите, използвани за нуждите на облагаемите доставки, то не е налице, когато се използват за освободени доставки, т.е. за нуждите на доставките, изброени по-специално в член 13 от Шеста директива [7], или за доставки, които се намират изцяло извън приложното поле на ДДС като доставките, които не са възмездни или не се извършват от данъчнозадължено лице, действащо в това качество.

7. Няколко разпоредби се отнасят до различни трудности, които могат да възникнат, независимо от причината за това, поради факта че данъчнозадължено лице, придобило стоки или услуги, за които е платило ДДС, може да ги използва отчасти за извършването на облагаеми доставки и отчасти за други цели. При подобно положение несъмнено е важно да се запази разграничението между облагаемите и другите доставки, както и взаимовръзката между приспадането на ДДС по получени доставки и събирането на данъка по извършени доставки.

8. Разглеждат се два вида смесена употреба. От една страна, е възможно данъчнозадължено лице да придобива стоки или услуги в рамките на своето

3 — Вж. член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112.
4 — Вж. член 73 от Директива 2006/112.
5 — Вж. член 168, буква а) от Директива 2006/112.
6 — Вж. член 167 от Директива 2006/112.
7 — Вж. членове 131—137 от Директива 2006/112. По-специално с член 13, Б, буква б) от Шеста директива се освобождава отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество; при все това, с член 13, В, буква а) се разрешава на държавите членки да предоставят на данъчнозадължените лица правото на избор за облагането на отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество (член 135, параграф 1, буква л) и член 137, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112).

предприятие и да ги използва отчасти за нужди на последното и отчасти за цели, несвързани с него. От друга страна, налице са случаи, при които дадено предприятие извършва едновременно облагаеми и необлагаеми доставки.

9. Що се отнася най-напред до използването на стоки на предприятието за лични цели и до подобни положения, член 5, параграф 6 от Шеста директива [8] гласи:

„Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, които са част от [неговото предприятие], за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки или за техни компоненти данък върху добавената стойност е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка.“ [неофициален превод]

10. По същия начин по отношение на услугите член 6, параграф 2 [9] предвижда:

„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 данък върху добавената стойност 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]

11. По този начин при предвидената в член 6, параграф 2 възможност за дерогация тези две разпоредби означават, че когато данъчнозадължено лице си достави стоки или услуги от своето предприятие, но за цели, различни от тези на предприятието, след като е приспаднало данъка, заплатен по получените за целта доставки, то трябва по същество да си начисли ДДС върху тази доставка.

8 — Вж. член 16 от Директива 2006/112.
9 — Вж. член 26 от Директива 2006/112.

12. В такива случаи данъчната основа се определя в съответствие с член 11, A, параграф 1, букви б) и в) [10], според които тя е:

„[…]

б) при доставките, посочени в член 5, параграф[…] 6 […], покупната цена на стоките или на подобни стоки, или когато няма покупна цена, себестойността, определена към момента на доставката;

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

[…]“ [неофициален превод]

10 — Вж. членове 74 и 75 от Директива 2006/112.

13. На второ място, в член 17, параграф 5 от Шеста директива [11] се разглеждат положения, при които стоки и услуги се използват от данъчнозадълженото лице както за доставки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане. В такива случаи от първата алинея следва, че се „приспада само частта от данъка върху добавената стойност, която се приписва на първата категория сделки“.

14. Съгласно същия член, втора алинея тази част се определя в съответствие с член 19 [12], в който тя е дефинирана по същество като дробна величина, равна на оборота от доставки, за които ДДС подлежи на приспадане, разделен на общата сума на оборота [13].

11 — Вж. член 173 от Директива 2006/112.

12 — Вж. членове 174 и 175 от Директива 2006/112.

13 — При все това с член 17, параграф 5 на държавите членки се дава възможност и да изменят това правило в определени граници. По-специално в него се предвижда възможността за водене на отделна отчетност за облагаемите доставки и за необлагаемите доставки на предприятието, както и възможността да се определи съответната част от данъка по получени доставки, който подлежи на приспадане в зависимост от предназначението на стоките и услугите — например половината от данъка по получени доставки би могла да се приспадне за стоките, които се използват наполовина за извършване на облагаеми доставки и наполовина за извършване на освободени доставки, независимо от относителната стойност на двата вида доставки.

15. Освен това, член 20, параграфи 1 и 2 от Шеста директива [14] предвижда корекция на сумите, които се приспадат от данъка по получени доставки, когато това е необходимо:

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

а) приспадната[та] сума е по-голяма или по-малка от сумата, на която данъчно-задълженото 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 недвижимите имоти, придобити като капиталови стоки, периодът на корекция може да бъде удължен на двадесет години.

[…]“ [неофициален превод]

Практиката на Съда относно смесената употреба на капиталовите стоки

16. Съдът няколко пъти е трябвало да разглежда тълкуването на посочените по-горе разпоредби от Шеста директива относно смесената употреба на капиталови стоки, и в частност на сгради, за последен път в Решението по дело Wollny. Други важни решения са тези по дело Lennartz,

14 — Вж. членове 184—192 от Директива 2006/112.

Armbrecht, Bakcsi, Seeling, както и Charles и Charles-Tijmens [15].

17. В Решение по дело Lennartz, посочено по-горе, Съдът установява принципа, според който данъчнозадължено лице, което използва стоки за целите на икономическа дейност, има право при придобиването на тези стоки да приспадне данъка, платен по получени доставки, в съответствие с разпоредбите на член 17 от Шеста директива, колкото и малко да е съотношението на употребата за целите на икономическа дейност [16].

18. В посоченото по-горе Решение по дело Seeling Съдът приема, че използването за лични нужди от данъчнозадълженото лице на част от сграда, включена изцяло в активите на неговото предприятие, трябва да бъде приравнено на облагаема доставка на услуги (в съответствие с член 6, параграф 2 от Шеста директива) и не може да се разглежда като отдаване под наем или аренда на имущество (които щяха да бъдат освободени по смисъла на член 13, Б, буква б) [17].

19. В посоченото по-горе Решение по дело Charles и Charles-Tijmens големият състав потвърждава тази съдебна практика, като по-специално ясно посочва, че в случай на употреба на капиталови стоки както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди, заинтересованото лице има избор за целите на ДДС да включи тази стока изцяло в активите на предприятието си или да я задържи изцяло в своето лично имущество, като по този начин напълно я изключи от системата на ДДС, или пък да я включи в предприятието само доколкото тя действително се използва за целите на ефективната икономическа дейност. Големият състав приема при това положение, че член 6, параграф 2 и член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива не допускат национално законодателство, което не позволява на данъчнозадължено лице да включи изцяло дадена стока в предприятието си, и ако е необходимо, да приспада изцяло и незабавно дължимия при придобиването на тази стока ДДС [18].

20. Накрая, в посоченото по-горе Решение по дело Wollny Съдът приема, че когато включена в активите на предприятието на данъчнозадълженото лице сграда се използва отчасти за лични нужди, данъчната основа на приравнената доставка съгласно член 6, параграф 2 от Шеста дирекгива всъщност може да се изчисли като процент от всички разходи за придобиване и изграждане на сградата, представляваща предназначената за лична употреба дробна част, разпределена през периода за корекции на първоначалното приспадане съгласно член 20. Това разрешение, както се подчертава, е израз на загриженост за равенството между данъчнозадължените лица и крайните потребители, като се избягват някои положения, при които крайното потребление не се облага [19].

15 — Решение от 11 юли 1991 г. по дело Lennartz (C-97/90, Recueil, стр. I-3795), Решение от 4 октомври 1995 г. по дело Armbrecht (C-291/92, Recueil, стр. I-2775), Решение от 8 март 2001 г. по дело Bakcsi (C-415/98, Recueil, стр. I-1831), Решение от 8 май 2003 г. по дело Seeling (C-269/00, Recueil, стр. I-4101), Решение от 14 юли 2005 г. по дело Charles и Charles-Tijmens (C-434/03, Recueil, стр. I-7037) и Решение от 14 септември 2006 г. по дело Wollny (C-72/05, Recueil, стр. I-8297).

16 — Вж. по-специално точки 26—28 и 35 от Решението.

17 — Вж. точки 40—56 от Решението.

18 — Точки 23 и 36 от Решението.

19 — Точки 20—53 от Решението, и по-специално точки 48 и 53.

21. Следва да се посочи обаче, че Комисията предлага на Съвета да включи в Директива 2006/112 нов член 168а [20], съгласно който:

„При придобиване, строителство, обновяване или съществено преустройство на обект на недвижима собственост, първоначалното упражняване на правото на данъчен кредит, пораждащо се в момента, когато данъчното задължение стане изискуемо, е ограничено до дела на неговата ефективна употреба за дейности с право на приспадане.

Чрез дерогация от член 26 [21], измененията в дела на използването на обекта на недвижима собственост по първата алинея се вземат предвид при предвидените условия по членове 187, 188, 190 и 192 [22] за коригиране на първоначалното упражняване на правото на приспадане.

Измененията, посочени във втората алинея са взети предвид през периода, определен от държавите членки съгласно член 187, параграф 1 [23], за обектите на недвижима собственост с инвестиционно предназначение."

22. От обяснителния меморандум е видно, че целта на предлаганата нова разпоредба е да изясни упражняването на правото на приспадане на ДДС по получени доставки при придобиването или изграждането на недвижим имот, предназначен както за целите на икономическата, така и за неикономическа дейност или по сравними от икономическа гледна точка доставки, свързани с този имот. Първоначалното приспадане ще бъде ограничено до действителната употреба на имота за извършени доставки, извършването на които поражда правото на приспадане. При смесена употреба незабавното и пълно приспадане няма да е възможно, но система за коригиране ще отрази както увеличаването, така и намаляването на използването за икономическа дейност. Тази система ще замени облагането на използването за лични нужди съгласно член 26 от Директива 2006/112 (който съответства на член 6, параграф 2 от Шеста директива) през периода на корекции и ще действа по сходен начин, като се прилага успоредно на съществуващата система за корекции на приспадането, когато процентът на облагаемите и на освободените доставки се променя.

„Преходни" разпоредби относно изключването на приспадането

23. Член 17, параграф 6 от Шеста директива [24] предвижда, че Съветът се задължава да вземе единодушно решение по предложение на Комисията относно разходите, за които не се допуска приспадане на ДДС, но пояснява, че не се допуска в никакъв

20 — COM(2007) 677 окончателен от 7 ноември 2007 година, Предложение за директива на Съвета за изменение на различни разпоредби от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (член 1, точка 11).

21 — Съответстващ на член 6, параграф 2 от Шеста директива.

22 — Съответстващ на член 20, параграфи 2, 3, 4 и 6 от Шеста директива.

23 — Съответстващ на член 20, параграф 2, втора и трета алинея от Шеста директива.

24 — Вж. член 176 от Директива 2006/112.

случай приспадане на данъка за разходи, които не са строго стопански, като например за луксозни стоки и услуги, развлечения или представителни цели.

24. Докато се изчаква решението на Съвета, в член 17, параграф 6, втора алинея се предвижда, че „[д]о 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]

25. Тъй като Съветът в действителност не приема въпросните правила, преходната разпоредба остава приложима.

Относимо австрийско законодателство

26. Запитващата юрисдикция посочва, че две припокриващи се разпоредби от Закона от 1994 г. за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 1994, наричан понататък „UStG“) изключват приспадането на ДДС по получени доставки, що се отнася до използваните за лични нужди недвижими имоти.

27. От една страна, с член 12, параграф 2, точка 2, буква а) се изключва приспадането на ДДС по отношение на разходите на данъчнозадълженото лице за издръжка, включително по-специално на разходите за личното му жилище. Тази разпоредба не е изменена през разглеждания период.

28. От друга страна, в член 12, параграф 2, точка 1 се урежда приспадането по отношение на недвижимите имоти. Когато Шеста директива влиза в сила в Австрия вследствие на присъединяването на страната към Общностите [25], тази разпоредба не допуска приспадането на данъка по получени доставки по отношение на част от сграда, която се използва от данъчнозадължено лице за лични жилищни нужди. Съгласно изменение от 1997 г. сградите със смесена употреба могат да се считат като изцяло включени в активите на предприятието. При все това съгласно разпоредбите на член 6, параграф 1, точка 16 във връзка с член 6, параграф 2 и член 12, параграф 3 от UStG използването на части от сградата за лични жилищни нужди представлява доставка, освободена от ДДС (като следователно се изключва приспадането на данъка по получени доставки).

29. В свързаните с приетото изменение подготвителни работи изрично се посочва, че в резултат от практиката на Съда сградите, използвани за лични жилищни нужди на данъчнозадължените лица, биха могли да се ползват от данъчно предимство и целта на освобождаването е да се

25 — А именно на 1 януари 1995 г. Безспорно е, че макар UStG 1994 официално да влиза в сила на същата дата, въпросните разпоредби просто възпроизвеждат по-ранни разпоредби, които не са били изменяни след 1977 г. Ето защо изобщо не става въпрос за това, че не са били в сила (през значителен период от време), преди Шеста директива да влезе в сила в Австрия.

избегне подобно нежелано облекчение по отношение на частноправната сфера.

Фактите, производството и преюдициалното запитване

30. Изглежда данъчната администрация счита, че посоченото по-горе Решение по дело Seeling (съгласно което използването за лични нужди на недвижими имоти, включени в активите на предприятието, не би могло да се разглежда като отдаване под наем или аренда, което е освободено) е без значение за положението в Австрия, тъй като изключването на приспадането е обхванато от действието на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива.

31. Следва да се отбележи, че от момента на осъществяване на разглежданите обстоятелства националното освобождаване по отношение на използването за лични жилищни нужди на сгради, предназначени за икономическа употреба, което изключва приспадането на данъка по получени доставки, е променено два пъти [26] и Съветът е позволил на Република Австрия чрез дерогация на член 17, параграф 2 от Шеста директива да изключи от правото на приспадане дължимото върху разходите ДДС, когато над 90 % от стоките и услугите се използват за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал, или по-общо за нужди, различни от икономическата му дейност [27].

32. През периода от ноември 2002 г. до юни 2004 г. г-жа Sandra Puffer построява къща с басейн и уведомява данъчната администрация, че възнамерява да отдава под наем част от нея за офис при облагане с ДДС. Около 11 % от сградата се използват за целите на икономическа дейност. Г-жа Puffer включва цялата къща в активите на предприятието си и като се позовава на посоченото по-горе Решение по дело Seeling, иска изцяло да ѝ се приспадне фактурираният ДДС по получени доставки за строителството на сградата. Данъчната администрация отказва да разреши приспадане по отношение на плувния басейн. За останалата част същата администрация допуска приспадане само съразмерно на частта от имота, използвана за целите на икономическата дейност, възлизаща на 11 %.

33. Verwaltungsgerichtshof понастоящем е сезиран с жалбата, подадена от г-жа Puffer.

34. Г-жа Puffer твърди на първо място, че съгласно практиката на Съда тя има право да включи цялата къща в активите на предприятието си при пълно приспадане на данъка по получени доставки.

26 — BGBl I, 134/2003 и BGBl I, 27/2004.

27 — Решение 2004/866/ЕО на Съвета от 13 декември 2004 година, с което на Република Австрия се разрешава да прилага мярка за дерогация на член 17 от Шеста директива (ОВ L 371, стр. 47), приложима до 31 декември 2009 г. Френската република и Федерална република Германия също са се ползвали от подобни дерогации.

35. Запитващата юрисдикция отбелязва, че съгласно посоченото по-горе Решение по дело Seeling данъчнозадължено лице има възможност да приспадне ДДС по получени доставки за използваните за лични нужди части от дадена страда, ако останалата част от сградата се използва за облагаеми доставки. Когато данъчнозадълженото лице построи къща за лични нужди, то следователно може да приспадне изцяло ДДС по получени доставки, ако поне едно помещение се използва за икономическата му дейност. С ДДС се облага използването за лични нужди по силата на член 6, параграф 2 от Шеста директива, но това облагане се разсрочва за период от десет години. Поради това третирането е различно в зависимост от това дали заинтересованото лице е данъчнозадължено или не. И двата случая предполагат крайно потребление, но Шеста директива предоставя на данъчнозадължените лица предимство в размер на приблизително 5 % от разходите за къщата и около 25 % от целия ДДС по получени доставки, докато за същото крайно потребеление други граждани не се ползват от такова предимство [28]. Ето защо запитващата юрисдикция иска да установи дали разпоредбите на Шеста директива противоречат на общностния принцип за равно третиране. Ако такава правна уредба беше приета от австрийския законодател, щеше да е твърде вероятно тя да наруши принципа за равно третиране, закрепен в член 7, параграф 1 от Федералната конституция. Освен това в самата категория на данъчнозадължените лица националното законодателство, с което се транспонира Шеста директива, прави разграничение между личните жилищни обекти на данъчнозадължените лица, чиито доставки са облагаеми, и на тези, които (като лекарите) извършват освободени доставки, като нарушава конкуренцията, тъй като данъчнозадължено лице, чиито доставки са напълно освободени, няма възможност да приспада данъка по получени доставки за личния жилищен обект на основание използването за икономическа дейност на едно помещение. Според запитващата юрисдикция това би могло да противоречи на член 87 ЕО, с който се забраняват държавните помощи.

36. Г-жа Puffer твърди на второ място, че в конкретния случай не става въпрос за положение, при което Република Австрия може в съответствие с член 17, параграф 6 от Шеста директива да запази съществуващо изключване на приспадането.

37. Запитващата юрисдикция посочва, че разпоредбите на член 12, параграф 2, точка 2, буква а) от UStG са останали непроменени от влизането в сила на Шеста директива за Република Австрия (и следователно по нейно мнение са обхванати от клаузата „standstill“, съдържаща се в член 17, параграф 6 от Шеста директива). Член 12, параграф 2, точка 1 е изменен, но с намерението да се запази същото изключване на приспадането за частите от сгради, използвани за лични нужди. Едва по-късно, с посоченото по-горе Решение по дело Seeling, се оказва, че използването сгради за лични нужди не може да се разглежда като освободена доставка. Според Решение по дело Holböck [29] изменена разпоредба може да

28 — В хода на съдебното заседание австрийското правителство разяснява как запитващата юрисдикция е могла да получи тези цифри (5 % от разходите и 25 % от данъка по получени доставки) въз основа на приложимите в Австрия ставка на ДДС в размер на 20 % и десетгодишен период на корекции, съчетани с 10 % годишен разход за финансиране, който би дал възможност на заинтересованото лице да заеме и върне за десетгодишен период сума, равна на размера на ДДС, който е бил незабавно приспаднат. Явно е, че всеки от тези изходни фактори и оттам точният резултат могат да се различават в отделните държави членки и във времето.

29 — Решение от 24 май 2007 г. (C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 41).

бъде обхваната от клауза „standstill“, ако по същество е идентична с предходното законодателство. Изменената редакция на член 12, параграф 2, точка 1 от UStG във връзка с член 6, параграф 1, точка 16 от същия закон е по същество идентична на първоначалната и произтича от същото намерение на законодателя. При все това ако изменената редакция не се обхваща от клаузата „standstill“, се поставя въпросът дали изменението също може да засегне валидността на припокриващите се разпоредби на член 12, параграф 2, точка 2, буква а).

38. При това положение Verwaltungsgerichtshof поставя 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 Европейския съюз, 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 член 12, параграф 2, точка 1 от [UStG]), 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]) приспадане на данъка?

Съображения

39. Г-жа Puffer, Unabhängiger Finanzsenat (ответник в главното производство) и Комисията са представили писмени и устни становища пред Съда. В хода на съдебното заседание австрийското правителство подкрепя посочените от Unabhängiger Finanzsenat доводи.

4) В случай на отрицателен отговор на третия въпрос:

Могат ли последиците от изключването на приспадането (в настоящия случай става дума за член 12, параграф 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 член 12, параграф 2, точка 2, буква а) от [UStG] и член 12, параграф 2, точка 1 от [UStG]), и в крайна сметка се отказва от него, тъй като е допуснал грешка при прилагане на правото?“

40. Отделно от предлаганите от тях отговори на въпросите, тези страни значително се разминават в основния си подход. Г-жа Puffer и Комисията приемат, че Шеста директива позволява на данъчнозадължените лица да изберат да включат дадена капиталова стока изцяло в предприятието си, с изцяло и незабавно приспадане на данъка по получени доставки. За сметка на това Unabhängiger Finanzsenat и австрийското правителство (наричани по-нататък „австрийските власти“) поддържат, че общностната правна уредба не изисква предоставянето на такъв избор, а позволява приспадане само що се отнася до частта от разходите, съответстваща на използването за икономическата дейност.

41. Ето защо първо ще разгледам позицията на австрийските власти, преди да се заема с поставените на Съда въпроси.

Позицията на австрийските власти

42. Unabhängiger Finanzsenat изтъква, че текстът на Шеста директива не се нуждае от изясняване и не поддържа направеното от Съда тълкуване.

43. Съгласно член 17, параграф 2, буква а) данъкът по получени доставки подлежи на приспадане, *доколкото стоките и услугите, за които се отнася, се използват за нуждите на извършените облагаеми доставки.* По силата на член 6, параграф 2, буква а) ползването за лични нужди на стоки, които са част от активите на предприятието, се приравнява на извършването на облагаема доставка, *когато данъкът по получените доставки относно активите подлежи на приспадане* [30]. Поради това най-напред трябва да се установят съотношенията на използването за икономическа дейност и използването за лични нужди, които ще определят частта от данъка по получени доставки, която може да се приспадне. След това използването за лични нужди ще представлява извършване на облагаема доставка само доколкото се отнася за стоки, спадащи към частта, придобита за целите на икономическата дейност, за която би могло да се упражни право на приспадане [31]. Включването в активите на предприятието не може да бъде само по себе си основание за възникването на право на приспадане, тъй като в противен случай условието „когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи изцяло или частично на приспадане“ би било лишено от смисъл. Оттук австрийските власти стигат до заключението, че капиталовите стоки могат да бъдат изцяло включени в активите на предприятието от момента на придобиването им, като пораждат право на приспадане, що се отнася до частта, включена към този момент в облагаеми доставки за целите на икономическата дейност (дори при 0 %), при условие че се извърши корекция на първоначалното приспадане в съответствие с член 20 от Шеста директива в зависимост от развитието на съотношенията между използването за целите на икономическата дейност и използването за лични нужди през периода на приспадане.

44. Въз основа на това австрийските власти поставят под въпрос изложената от Съда теза [32], според която частноправен субект, който използва дадена стока отчасти за целите на икономическа дейност и отчасти за лични нужди и който в момента на придобиване на стоката е приспаднал изцяло или частично ДДС по получената доставка, се счита, че използва стоката изцяло за нуждите на облагаемите си доставки по смисъла на член 17, параграф 2 и следователно разполага с право на пълно и незабавно приспадане на данъка по получени доставки. Те считат, че като извежда правото на приспадане на данъка по получени доставки от извършените последващи облагаеми

30 — Австрийските власти подчертават, че от текстовете на шестте езика, в които е приета Шеста директива, само в английския е използвано сегашно време, („is deductible“). Във всички други текстове е използвана формулировка, която би могла да се преведе на английски език като „has given rise to the right to deduct“ и която установява хронологична поредност. Впрочем в текста на английски език член 26, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 днес се позовава на данък по получени доставки, който е подлежал на приспадане („was deductible“).

31 — Австрийските власти се позовават на Решението от 17 май 2001 г. по дело Fischer и Brandenstein (и C-322/99 C-323/99, Recueil, стр. I-4049) относно член 5, параграф 6 от Шеста директива, в което Съдът приема по същество, че когато превозно средство е придобито, без да се извършва приспадане на данъка по получени доставки, но същото е включено в предприятие, което е данъчнозадължено лице, по превозното средство са извършени ремонтни работи, за които ДДС е подлежал на приспадане, и след това то е прехвърлено в личното имущество на данъчнозадълженото лице, данъчната основа на „самодоставката“ може да бъде само стойността, по отношение на която е възникнало право на приспадане.

32 — Тези власти се позовават на посочените по-горе Решение по дело Lennartz, точка 26 и Решение по дело Seeling, точка 43.

доставки под формата на използване за лични цели, Съдът въвежда необосновано тълкуване на правната уредба, което създава омагьосан кръг.

45. Освен това австрийските власти се опитват да оборят няколко други довода, които според тях биха могли да се разглеждат като подкрепящи правото на пълно приспадане в случай на смесена употреба. Според тези власти представеното от генералния адвокат Jacobs по дело Charles и Charles-Tijmens [33], сравнително обяснение, от една страна, на член 5, параграф 6 и на член 6, параграф 2, и от друга страна, на член 17, параграф 5 от Шеста директива, е непоследователно и предназначено просто да заобиколи трудностите, които поражда пълното приспадане. Изводът, до който стига генералният адвокат в посоченото по-горе дело Seeling [34], основаващ се на обяснителния меморандум, приложен от Комисията към предложението за Шеста директива, според който данъчното облагане по извършени доставки съгласно член 6, параграф 2, буква а) е било специално избрано като алтернатива на ограничаването на правото на приспадане на данъка по получени доставки, не е било достатъчно, за да обоснове наличието на пълно приспадане за всички стоки със смесена употреба. Освен това в хипотезата на смесена употреба на сграда от данъчнозадължено лице, което извършва само освободени доставки, данъкът по извършените доставки при използване за лични нужди ще се различава през отделните години в зависимост от реализирания с тези извършени доставки оборот (в съответствие с пропорционалната система по член 17, параграф 5), а не в зависимост от частта на използването за лични нужди, което би било абсурден резултат.

46. Мога да разбера позоваването от страна на австрийските власти на явен омагьосан кръг в обосновката, съдържаща се в точка 26 от Решението по дело Lennartz, посочено по-горе. В него Съдът приема, че частноправен субект, който използва стока отчасти за целите на облагаема икономическа дейност и отчасти за лични нужди и в момента на придобиването на стоката е получил изцяло или частично платения по получени доставки ДДС, се счита, че използва стоката изцяло за целите на облагаемите си доставки по смисъла на член 17, параграф 2. Поради това такъв частноправен субект разполага по принцип с право на цялостно и незабавно приспадане на данъка, платен за получените доставки при придобиването на стоките. При все това тази формулировка никога не е била възпроизведена от Съда. Свързаните с нея позовавания са перифразирани в смисъл, че „ако данъчнозадълженото лице избере да третира капиталови стоки, използвани едновременно за целите на икономическата дейност и за лични цели като стоки на предприятието, дължимият ДДС по получени доставки при придобиването на тези стоки по принцип се приспада изцяло и незабавно“ [35]. Струва ми се, че това е всичко, което Съдът е имал предвид, въпреки може би неудачната формулировка в посоченото по-горе Решение по дело Lennartz.

47. Главният въпрос се състои обаче в съществената разлика между подхода в постоянната практика на Съда и в посочените от австрийските власти алтернативни съображения, като и двете се опитват да решат проблема за съвместяването на правото на пълно и незабавно приспадане на данъка по получени доставки за стоките, предназначени да

33 — Вж. точка 59 и 60 от неговото заключение.

34 — В точка 41 от заключението му; вж. и точка 59 от заключението му, представено по делото Lennartz, посочено по-горе.

35 — Решение по дело Seeling, посочено по-горе в бележка под линия 15, точка 41, Решение от 29 април 2004 г. по дело Sudholz (C-17/01, Recueil, стр. I-4243, точка 37), както и Решение по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе в бележка под линия 15, точка 24.

бъдат използвани за нуждите на извършени облагаеми доставки с неизбежния факт, че някои стоки в крайна сметка ще бъдат използвани за цели, различни от първоначално предвидените.

48. В това отношение не считам, че разпоредбите на Шеста директива са толкова ясни, че тълкуването им от Съда е излишно. Изглежда, че австрийските власти искат привидно да поддържат противното, докато в същото време излагат подробно собственото си тълкуване на няколко страници в писменото си становище. В действителност ако подобна яснота наистина е налице, простото цитиране на самите разпоредби щеше да бъде достатъчно.

49. Струва ми се, че разликата в подхода се основава на различно разбиране на понятието за включването на стоки в активите на предприятието. Макар член 5, параграф 6 и член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива да се отнасят до стоки от активите на предприятието, правната уредба всъщност не дефинира понятието за *включване* на стоките в тях. Това понятие се развива в съдебната практика за пръв път в посоченото по-горе Решение по дело Lennartz. Като перифразирам това решение, включване е налице, когато данъчнозадълженото лице, действащо в това (а следователно не в лично) качество, придобива стоки за целите на икономическата си дейност (която може, разбира се, да включва както облагаеми, така и освободени доставки).

50. Според Съда това включване (доколкото може да се квалифицира като ефективно с оглед на всички обстоятелства, но независимо от реалната част на използването за целите на икономическата дейност [36]) определя правото на приспадане — и изисква последващото използване за лични нужди да бъде обложено. Качеството, в което действа даден субект, когато придобива стоки, и целта, за която последните са били придобити, определят дали тези стоки попадат в рамките на икономическата дейност и поради това са подчинени на правилата за ДДС или в частната сфера, където режимът на ДДС вече не се прилага. В първата хипотеза те все още могат да бъдат прехвърлени към частната сфера, при условие че данъкът по извършените доставки е платен (доколкото данъкът по получените доставки е подлежал на приспадане, поради факта че икономическата дейност е била облагаема), като по този начин се запазва неутралността на данъка по отношение на данъчнозадълженото лице. Във втория случай всяко прехвърляне към икономическата сфера води до санкция: данъкът по получени доставки, който не е могъл да бъде приспаднат поради придобиването за лични нужди, окончателно не подлежи на възстановяване, но стойността на стоките (в това число неподлежащият на възстановяване данък по получени доставки) ще бъде част от данъчната основа в случай на използване на тези стоки за нуждите на извършените облагаеми доставки [37].

51. При все това, ако съм разбрала правилно, австрийските власти считат, че включването в активите на предприятието може да бъде просто действие с „обезпечителен“ характер. Макар стоките да се използват за лични нужди, те все пак могат да бъдат включени в икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, но ще породят (чрез механизма за корекции) право на приспадане само ако впоследствие са използвани действително за целите на икономическата дейност.

36 — Решение по дело Lennartz, посочено по-горе в бележка под линия 15, точки 21 и 35.

37 — Вж. и точки 79 и 80 от заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе.

52. Подобно тълкуване не е лишено от аргументи в негова полза. С него се избягват присъщите за прехвърлянето от частната към икономическата сфера неблагоприятни последици, както и финансовите предимства за данъчнозадължените лица, които са в центъра на разглеждания спор. То изглежда не поражда сериозен проблем и от гледна точка на непоследователност със същността на системата на ДДС, както може да се види от сходствата му с предлаганото понастоящем от Комисията изменение [38].

53. При все това то лишава данъчнозадължените лица от правото на незабавно приспадане в случаите на отложено използване за целите на икономическата им дейност с междинна употреба за лични нужди. И макар да може да се включи в общата система на ДДС, то в никакъв случай не е за предпочитане в това отношение пред съдържащото се в постоянната практика на Съда тълкуване и със сигурност не следва от ясния текст на правната уредба.

54. Впрочем изразените от австрийските власти критики по отношение на съществуващата в момента съдебна практика също не са обосновани.

55. Съгласно възприетия от Съда подход, за стоките, включени в активите на предприятието, трябва да се приеме, че се използват за целите на икономическата дейност. Поради това всяко използване за лични нужди се превръща в облагаемо използване за целите на икономическата дейност, като данъчнозадълженото лице извършва доставка на самото себе си, както на който е да е друг краен потребител. Това важи обаче само ако първоначално е било налице право на приспадане и обхватът на това право зависи от съотношенията на облагаемите и освободените доставки, които данъчнозадълженото лице извършва като цяло. Това изяснява условието „когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи изцяло или частично на приспадане“, както и обяснението на генералния адвокат Jacobs в точки 59 и 60 от неговото заключение по посоченото по-горе дело Charles и Charles-Tijmens. Освен това според мен по този въпрос има недоразумение, поради което австрийските власти приемат за абсурден факта, че когато данъчнозадължено лице извършва както облагаеми, така и освободени доставки, приспадането на данъка по получени доставки от това лице по отношение на имущество, което то използва едновременно за целите на икономическата дейност и за лични нужди, може да се коригира съобразно съотношението облагаеми доставки/освободени доставки и няма да бъде определено изключително от съотношението използване за целите на икономическата дейност/използване за лични нужди. Накрая, що се отнася до направените от генералния адвокат Jacobs позовавания на обяснителния меморандум към предложението за Шеста директива, ако пасажите, които той цитира, не показват изрично намерение да се позволи пълно приспадане в случаите на стоки със смесена употреба, те със сигурност са в съответствие с подобно намерение и го подсказват.

56. В заключение по този въпрос, не съм убедена, че доводите, развити от австрийските власти, дават основание за опровергаване на постоянната практика на Съда

38 — Вж. точки 21 и 22 по-горе.

в тази област. Тези власти излагат не повече от различни съображения, които, макар да не са лишени от привлекателност, изобщо не са, както се опитват да ги представят, единственото и неизбежно тълкуване на правната уредба. При все това, доколкото Съдът сметне, че е възможна промяна, той следва да върне делото за разглеждане от по-широк съдебен състав с възобновяване на устната фаза на производството. При това положение би било желателно другите държави членки да бъдат поканени да представят становища, тъй като става въпрос за проблем, който засяга цялата система на ДДС. Бих искала да отбележа обаче, че никоя друга държава членка освен Австрия не е счела за необходимо да реагира на писменото становище, представено по делото от Unabhängiger Finanzsenat.

57. Поради това ще разгледам четирите въпроса, поставени от запитващата юрисдикция, като изхождам от принципа, че предоставеното от Съда тълкуване на Шеста директива по отношение на стоките със смесена употреба не се поставя под въпрос.

По първия въпрос: равното третиране

58. Безспорно е, че данъчнозадължено лице, което има право да приспада изцяло и незабавно данъка по получени доставки за стоките, които придобива и включва в предприятието си, като след това постепенно заплаща данъка по извършени доставки за използването на тези стоки за лични нужди, може да се ползва от разпознаваемо финансово предимство по отношение на друго лице, което придобива стоки от същия вид като частноправен субект и поради това няма възможност да приспада данъка по получени доставки [39]. Това предимство винаги ще съществува, макар точният му обхват да зависи от няколко променливи величини [40]. Ето защо не е необходимо да се възприема становище относно изчислението на запитващата юрисдикция, според което предимството може да достигне 25 % от общия размер на ДДС или 5 % от всички разходи, що се отнася до недвижим имот в Австрия. Достатъчно е да се приеме, че е налице немаловажна разлика в третирането.

59. Принципът на равно третиране налага да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако разграничаването им е обективно обосновано [41]. С оглед на обстоятелствата в конкретния случай в сходно положение ли са данъчнозадълженото лице и частноправният субект или разграничаването между тях е обективно обосновано?

60. Системата на облагане на използването за лични нужди на активи на предприятието е предназначена конкретно да избегне много по-значителното неравно третиране, което би се породило, ако

39 — Вж. например точка 39 и сл. от заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Seeling и точка 74 и сл. от заключението му по дело Charles и Charles-Tijmens, и двете посочени по-горе в бележка под линия 15.

40 — Вж. точка 35 и бележка под линия 28 по-горе.

41 — Вж. за по-скорошен пример Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer (C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 51).

данъчнозадължените лица можеха да използват за лични цели активи с извършено пълно приспадане на данъка по получени доставки, без повече да дължат ДДС. Въпреки това наличието на по-малко неравно третиране не може просто да бъде оправдано с липсата на по-голямо. Трябва да се установи още, че то следва от обективна разлика в положението, която е свързана с разликата в третирането.

61. В разглеждания случай съм съгласна с Комисията, че данъчнозадълженото лице и частният собственик са в различно положение. За частния собственик имуществото е предназначено изцяло и окончателно за лични нужди. За данъчнозадълженото лице то се използва отчасти за целите на икономическата дейност с възможност за изменение на съотношението на това използване. Когато ДДС е елемент от разходите за придобиване и поддържане на стоките, в това число на капиталовите стоки и недвижимите имоти, той трябва да се понесе окончателно от крайния „потребител“ — лицето, което използва стоките за лични цели — но трябва да остане изцяло неутрален, що се отнася до данъчнозадълженото лице. Данъчнозадължено лице, което придобива стоки в качеството си на частноправен субект, трябва да понася в крайна сметка същата тежест на ДДС като данъчно незадълженото лице. Ако впоследствие желае да използва стоките за целите на икономическа дейност, то не може да се освободи от този данък, с който след това на свой ред е натоварена икономическата му дейност по начин, несъвместим с изискването за неутралитет на ДДС за данъчнозадължените лица и който го поставя в неблагоприятно положение в сравнение с други данъчнозадължени лица конкуренти [42]. Именно по тази причина — и както подчертава г-жа Puffer — като е напълно наясно с произтичащите от това последици, Съдът пояснява, че данъчнозадължено лице трябва да има възможност да включи стоки със смесена употреба в активите на предприятието с последващо облагане на използването за лични нужди.

62. Комисията напомня също, че данъчнозадължените лица са не само икономически оператори, които допринасят за осъществяването на задачата на Европейската общност, състояща се в насърчаване развитието на икономическите дейности, и при това положение понасят някои рискове във връзка с активите си, но и носят по-специално отговорност за събирането и внасянето на ДДС в данъчната администрация. Лицата, които просто използват или потребяват стоки за личните си нужди, не могат да претендират за третиране, еднакво с това на данъчнозадължените лица по отношение на всички въпроси, свързани с ДДС.

63. Ето защо предлагам на първия въпрос, поставен от запитващата юрисдикция, да се даде отрицателен отговор.

По втория въпрос: държавната помощ

64. Запитващата юрисдикция иска да установи и дали същото предимство, доколкото с него се ползват данъчнозадълже-

42 — Вж. заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе, точка 75 и сл.

ните лица, осъществяващи доставки, подлежащи на облагане с ДДС, а не тези, чиито доставки са освободени, може да представлява държавна помощ, забранена от член 87 ЕО. По-специално тя пита дали национална мярка, която транспонира Шеста директива по начин, който предоставя такова относително предимство, нарушава член 87 ЕО.

65. Формулировката на въпроса налага две предварителни уточнения.

66. Първо, представените на Съда сведения показват, че действащото австрийско законодателство *не позволява* такъв резултат. В действителност третият и четвъртият въпрос, поставени от националната юрисдикция, изглеждат относими само ако законодателството изключва незабавното и пълно приспадане на данъка по получени доставки при обстоятелствата в разглежданото дело. В такъв случай, предвид начина, по който е формулиран, вторият въпрос изглежда напълно хипотетичен. При все това тъй като националният съд следва да извърши тълкуване на националното законодателство, ще разгледам този въпрос, като изхождам от предположението, че предпоставката, на която се основава, е точна.

67. Второ, в член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива като данъчнозадължено лице се определя „всяко лице, което извършва независима икономическа дейност“, а именно всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии и използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него, „независимо от целите и резултатите от тази дейност“. Поради това лице, което осъществява само освободени доставки, остава „данъчнозадължено лице“ по смисъла на правната уредба. То обаче няма нито правата, нито задълженията на лице, извършващо облагаеми доставки, и спрямо него не се проявява никоя от последиците на ДДС, които той поражда за последното. Накратко, доколкото става въпрос за ДДС, то на практика е в същото положение както в личния си живот.

68. Що се отнася до самия преюдициален въпрос, смятам, че на него може да се отговори само отрицателно.

69. Член 87, параграф 1 ЕО предвижда, че „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“. Според постоянната съдебна практика квалификацията като държавна помощ по смисъла на тази разпоредба изисква всички посочени в нея условия да са изпълнени. Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или чрез ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние

да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя предимство на своя бенефициер. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията [43].

70. В конкретния случай разликата в третирането на икономическите оператори, осъществяващи само облагаеми доставки и извършващи само освободени доставки (впрочем с различно междинно третиране за тези, които осъществяват както облагаеми, така и освободени доставки), не може да се припише по-скоро на една държава, отколкото на друга. Тя е неразделна част от системата на ДДС, създадена от общностните разпоредби за хармонизация, които трябва да се прилагат еднакво от всички държави членки. Следователно няма никаква „намеса на държавата“ и търговията между държавите членки също не е засегната. Комисията добавя, че според практиката на Съда предимството трябва да бъде предоставено на бенефициера селективно, което не е така при мярка, която, макар да предоставя предимство на своя бенефициер, е оправдана с оглед на естеството и общата структура на системата, в която се вписва [44]. Тъй като първите три условия не са изпълнени, разликата в третирането не би могла да наруши член 87 ЕО.

71. Бих искала да отбележа също, че системата на освобождавания е замислена по такъв начин, че да намали значението на конкуренцията между облагаемите и освободените доставки, така че разлика в третирането, каквато е налице между операторите, осъществяващи двата вида доставки, в повечето случаи [45] няма да нарушава конкуренцията.

По третия въпрос: изменението на член 12, параграф 2, точка 1 от UStG

72. В редакцията му от 1 януари 1995 г. и преди тази дата член 12, параграф 2, точка 1 от UStG гласи, че „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“.

73. Доколкото такава разпоредба представлява изключване на правото на приспадане на ДДС по получени доставки по това време, тя е могла да бъде оставена в сила в съответствие с член 17, параграф 6 от Шеста директива, докато — в определен момент, който все още остава неизвестен — Съветът определи разходите, които не подлежат на приспадане.

43 — Вж. на последно място Решение от 1 юли 2008 г. по дело Chronopost и La Poste (C-341/06 P и C-342/06 P, Сборник, стр. I-4777, точки 121 и 122).

44 — Вж. по-специално Решение от 29 април 2004 г. по дело GIL Insurance и др. (C-308/01, Recueil, стр. I-4777, точка 66 и сл.).

45 — Разбира се, съществуват и случаи, при които има конкуренция между двете категории, както посочва запитващата юрисдикция (вж. по-специално, Решение от 14 декември 2006 г. по дело VDP Dental Laboratory, C-401/05, Recueil, стр. I-12121), но те са редки и разглежданият случай не попада сред тях.

74. Съдът приема, че 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 общия режим на приспадане, посочен в член 17, параграф 2 от Шеста директива, следва да се приеме, че тази правна уредба се обхваща от дерогацията, предвидена в член 17, параграф 6, втора алинея [46]. Напротив, когато изменение на законодателството има за последица да разшири обхвата на съществуващите изключения, отдалечавайки се по този начин от целта на посочената директива, то не се обхваща от член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива и нарушава член 17, параграф 2 от нея [47].

75. При все това според акта за преюдициално запитване по настоящото дело изключването на правото на приспадане на данъка по получени доставки, когато данъкът по извършени доставки по принцип е бил изискуем (а именно при използването за лични нужди на стока, включена в активите на предприятието), впоследствие е било преобразувано в освобождаване от данъка по извършени доставки с последваща невъзможност за приспадане на данъка по получени доставки.

76. Verwaltungsgerichtshof се позовава на точка 41 от Решението по дело Holböck [48], в което Съдът потвърждава практиката си, съгласно която национална мярка, приета на дата, по-късна от определената в клауза „standstill“, не се изключва автоматично от дерогационния режим, установен със съответния общностен акт. Всъщност ако 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, тя се ползва с дерогацията. „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 посочената в съответния общностен акт дата“.

77. Мога само да се съглася с Комисията, според която описаното в акта за запитване изменение на австрийското законодателство изглежда спада към категорията, посочена в последното изречение на цитираното по-горе решение. В това отношение изглежда е без значение, че националният законодател е извършил изменението, основавайки се на точно или на неправилно тълкуване на общностното право. Все пак посоченото по-горе Решение по дело Seeling, според което използването за лични нужди на недвижими имоти, включени в активите на предприятието, за които данъкът по получени доставки е бил приспаднат, не може

46 — Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция (C-345/99, Recueil, стр. I-4493, точки 22—24) и Решение от 8 януари 2002 г. по дело Metropol и Stadler (C-409/99, Recueil, стр. I-81, точка 45).

47 — Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция (C-40/00, Recueil, стр. I-4539, точки 17—20), както и Решение по дело Metropol и Stadler (посочено по-горе, точка 46).

48 — Посочено по-горе в бележка под линия 29.

да се разглежда като освободено отдаване под наем или аренда, а трябва да се приравни на облагаема самодоставка, в действителност изключва изменението, което изглежда е направено.

По четвъртия въпрос: последиците за член 12, параграф 2, точка 2, буква а) от UStG

78. В случай че изменението на член 12, параграф 2, точка 1 от UStG означава, че тази разпоредба вече не се обхваща от клаузата „standstill“, предвидена в член 17, параграф 6 от Шеста директива, националният съд иска да установи дали това предполага, че „припокриващата“ се разпоредба, с която се изключва предвиденото в член 12, параграф 2, точка 2, буква а) приспадане, също престава да се ползва от тази клауза.

79. Г-жа Puffer твърди, че член 12, параграф 2, точка 2, буква а) — в който всъщност се предвижда, като се извършва позоваване на законодателството, свързано с данъка върху доходите, че разходите за издръжка, включително разходите за лично жилище, не могат да бъдат основание за възникването на право на приспадане — в действителност не се прилагал за разходите за строителството на къща или във всеки случай първоначално не бил тълкуван в този смисъл.

80. Разбира се, националният съд следва да определи обхвата на въпросната разпоредба. В своя акт за запитване той представя член 12, параграф 2, точка 1 и член 12, параграф 2, точка 2, буква а) като „припокриващи“ се разпоредби, без обаче да обясни доколко те могат да бъдат взаимозависими или самостоятелни. Струва ми се ясно, че ако посоченото в параграф 2, точка 2, буква а) изключване на правото на приспадане зависи, от гледна точка на неговото тълкуване и/или прилагане, от съществуването на изключването, посочено в параграф 2, точка 1, а ако последното е несъвместимо с разпоредбите на Шеста директива и не се ползва от клаузата „standstill“, тогава ще бъде засегнат и параграф 2, точка 2, буква а). Ако става въпрос обаче за самостоятелно изключване на правото на приспадане, което е съществувало преди 1995 г. и оттогава не е било изменено, тогава това изключване се обхваща от клаузата „standstill“.

81. Накрая, бих искала да подчертая отново, че поставените от запитващата юрисдикция трети и четвърти въпрос изглежда почиват на предпоставка, различна от тази, която е в основата на втория ѝ въпрос. Всъщност вторият въпрос предполага, че австрийската правна уредба разрешава на данъчнозадължените лица да включат недвижими имоти в активите на своите предприятия, като се ползват от незабавно и пълно приспадане, доколкото предприятията осъществяват облагаеми доставки, докато с третия и четвъртия въпрос се приема, че австрийската правна уредба изключва такова приспадане. Националният съд следва да намери разрешение на тези въпроси.

Заключение

82. Предвид изложените по-горе съображения предлагам Съдът да отговори по следния начин на поставените му въпроси:

„1) Фактът, че общностните директиви в областта на данъка върху добавената стойност позволяват на данъчнозадължено лице да приспада изцяло и незабавно данъка по получени доставки за имот, който придобива и включва в своето предприятие, като след това заплаща постепенно данъка по извършени доставки за използването за лични нужди на този имот, дори и данъчнозадълженото лице да се ползва по този начин с разпознаваемо финансово предимство в сравнение с друго лице, придобиващо сходен имот в качеството си на частноправен субект, без поради това да има възможността да приспадне данъка по получени доставки, не води до нарушение на принципа на равно третиране.

2) Национална мярка, която транспонира общностните директиви в областта на ДДС, като по този начин предоставя такова предимство на данъчнозадължените лица, не нарушава член 87 ЕО.

3) Клаузата „standstill“, посочена в 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, не обхваща случаите, при които по-ранно изключване на правото на приспадане на данък по получени доставки, когато данъкът по извършени доставки по принцип е бил изискуем, впоследствие е преобразувано в освобождаване от данък по извършени доставки с последваща невъзможност за приспадане на данъка по получени доставки.

4) Ако по-ранно изключване на правото на приспадане се преобразува по този начин в освобождаване и поради това не се обхваща от клаузата „standstill“, предвидена в член 17, параграф 6 от Шеста директива 77/388, всяко друго изключване, чието тълкуване и/или прилагане зависи от съществуването на по-ранното изключване, също няма да се обхваща от клаузата „standstill“. Самостоятелно изключване, което обаче е съществувало в момента на влизане в сила на тази директива в заинтересованата държава членка и оттогава не е било изменено, продължава да се обхваща от тази клауза.“