Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

25 април 2013 година*

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Данъчни въпроси — Директива 2006/112/ЕО — Член 11 — Национално законодателство, съгласно което само предприятията от финансовия и застрахователния сектор могат да образуват група от лица, които могат да се разглеждат като едно-единствено данъчнозадължено лице за целите на ДДС“

По дело C-480/10

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 5 октомври 2010 г.,

Европейска комисия, за която се явяват г-н R. Lyal и г-н K. Simonsson, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Кралство Швеция, за което се явяват г-жа A. Falk и г-жа S. Johannesson, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ответник,

подпомагано от:

Ирландия, за която се явява г-н D. O'Hagan, в качеството на представител, подпомаган от г-жа G. Clohessy, SC, и от г-н N. Travers, BL,

Република Финландия, за която се явява г-жа H. Leppo, в качеството на представител,

встъпили страни,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н L. Bay Larsen, изпълняващ функцията на председател на четвърти състав, г-н J.-C. Bonichot, г-жа C. Toader, г-жа A. Prechal и г-н E. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н N. Jääskinen,

секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

* Език на производството: шведски.

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 6 септември 2012 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 27 ноември 2012 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С исковата си молба Европейската комисия моли Съда да приеме за установено, че като е допуснало на практика единствено доставчиците на финансови и застрахователни услуги да могат да образуват група от лица, които могат да се разглеждат като едно-единствено данъчнозадължено лице за целите на данъка върху добавената стойност (наричани по-нататък съответно „група за целите на ДДС“ и „ДДС“), Кралство Швеция не е изпълнило задълженията си по 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 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

Правна уредба

Право на Съюза

2 Член 11 от Директивата за ДДС гласи:

„След консултиране с Консултативния комитет [по ДДС], всяка държава членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице всички лица, установени на територията на тази държава членка, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки.

Дадена държава членка, упражняваща правото на избор, предвиден[о] в първия параграф, може да приеме всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данъци чрез използването на настоящата разпоредба“.

Шведско право

3 Глава 6а, член 1 от Закона за данъка върху добавената стойност (1994:200) [mervärdesskattelagen (1994:200), наричан по-нататък „Законът за ДДС“] гласи:

„За целите на прилагане на разпоредбите на този закон два или повече стопански субекта могат при условията, посочени в тази глава, да се считат за един-единствен стопански субект (група за целите на ДДС), а дейността, извършвана от групата за целите на ДДС — за една-единствена дейност“.

4 Глава 6a, член 2 от посочения закон уточнява:

„Само следните субекти могат да участват в група за целите на ДДС:

1. стопански субекти, поставени под финансов надзор и извършващи дейност, която е освободена от облагане, поради това че съгласно глава 3, член 9 или 10 оборотът от тази дейност е освободен от облагане, и

2. стопански субекти, чиято основна дейност е да доставят стоки или услуги на стопанските субекти по предходния параграф 1, или

3. стопански субекти, които са комисионери или комитенти и между които съществува комисионно правоотношение като посоченото в глава 36 от Закона за облагане на доходите (1999:1229)“.

5 Глава 3, член 9 от Закона за ДДС освобождава от облагане доставката на банкови и финансови услуги, както и сделките с ценни книжа и сходните на тях сделки.

6 Глава 3, член 10 от същия закон освобождава и доставката на застрахователни и презастрахователни услуги. От всички тези разпоредби следва, че по същество само предприятията от финансовия и застрахователния сектор могат да образуват група за целите на ДДС.

Досъдебна процедура и производство пред Съда

7 Като приема, че разпоредбите на шведското законодателство, съгласно които режимът на групиране за целите на ДДС се прилага само за доставчиците на финансови и застрахователни услуги, са несъвместими с член 11 от Директивата за ДДС, на 23 септември 2008 г. Комисията изпраща на Кралство Швеция официално уведомително писмо, в което го кани да представи становището си.

8 Шведските власти отговарят на това официално уведомително писмо с писмо от 19 ноември 2008 г., в което поддържат, че разпоредбите на Закона за ДДС не противоречат на Директивата за ДДС.

9 Тъй като не е удовлетворена от този отговор, на 20 ноември 2009 г. Комисията издава мотивирано становище, на което Кралство Швеция отговаря с писмо от 20 януари 2010 г., като посочва, че поддържа позицията си, изразена в отговора на официалното уведомително писмо.

10 При тези обстоятелства Комисията решава да предяви настоящия иск.

11 С определения от 15 февруари и 6 юли 2011 г. председателят на Съда допуска Република Финландия и Ирландия да встъпят в подкрепа на исканията на Кралство Швеция.

По иска

По допустимостта

Доводи на страните

12 Кралство Швеция посочва, че докато в подкрепа на иска си Комисията се позовава на принципа на равно третиране, в мотивираното становище тя изтъква, че тълкуването, което дава на член 11 от Директивата за ДДС, произтича от принципа на данъчен неутралитет. В дупликата си Кралство Швеция поддържа, че по този начин предметът на спора е разширен и следователно изменен.

13 Република Финландия счита, че досъдебната процедура и настоящият иск не позволяват да се определи ясно дали Комисията упреква Кралство Швеция в нарушение на принципа на данъчен неутралитет или в нарушение на принципа на равно третиране. Тя припомня, че съгласно практиката на Съда, от една страна, фактическите и правните обстоятелства, на които се основава искът, трябва да следват по логичен и разбираем начин от текста на самата искова молба, и от друга страна, предметът на спора се определя от досъдебната процедура и следователно исковата молба трябва да се основава на съображенията и на твърденията за нарушение, изложени в мотивираното становище.

14 В отговор на тези доводи Комисията изтъква, че фактическите и правните обстоятелства, на които се основава искът, следват по логичен и разбираем начин от исковата ѝ молба. Като не оспорва, че шведските предприятия, които осъществяват дейност във финансовия и застрахователния сектор, не се конкурират с други шведски предприятия, които осъществяват дейност в други сектори, Комисията признава, че принципът на данъчен неутралитет, на който тя се позовава по време на досъдебната процедура, е неприложим в случая. Все пак тя счита, че не е разширила или изменила предмета на спора спрямо този в мотивираното становище, като в подкрепа на иска си е изтъкнала довод, изведен от нарушение на принципа на равно третиране.

Съображения на Съда

15 Трябва да се припомни, че фактическите и правните обстоятелства, на които се основава искът, трябва да следват по логичен и разбираем начин от текста на самата искова молба (вж. по-специално Решение от 24 март 2011 г. по дело Комисия/Испания, C-400/08, Сборник, стр. I-1915, точка 36 и цитираната съдебна практика). В случая исковата молба на Комисията отговаря на това изискване, тъй като от нея е видно, че в подкрепа на иска си Комисията не се позовава на нарушение на принципа на данъчен неутралитет, а на нарушение на принципа на равно третиране.

16 Следва да се припомни също, че съгласно установената съдебна практика предметът на предявения на основание член 258 ДФЕС иск се определя от предвидената в тази разпоредба досъдебна процедура. Поради това исковата молба трябва да е основана на съображенията и на твърденията за нарушения, изложени в мотивираното становище. Това изискване все пак не налага винаги пълно съвпадане на изложените твърдения за нарушения в разпоредителната част на мотивираното становище и в петитума на исковата молба, стига определеният в мотивираното становище предмет на спора да не е разширен или изменен (вж. по-специално Решение от 11 юли 2002 г. по дело Комисия/Испания, C-139/00, Recueil, стр. I-6407, точки 18 и 19, както и Решение от 18 ноември 2010 г. по дело Комисия/Португалия, C-458/08, Сборник, стр. I-11599, точки 43 и 44).

17 Освен това установена съдебна практика е, че принципът на данъчен неутралитет е израз в областта на ДДС на принципа на равно третиране, който изисква да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако това не е обективно обосновано. Макар обаче неспазването на принципа на данъчен неутралитет да е възможно само между конкурентни икономически оператори, в данъчната област нарушението на основния принцип на равно третиране може да се характеризира с други видове дискриминация, засягаща икономически оператори, които не са непременно конкуренти, но въпреки това се намират в сходно положение в други отношения (вж. в този смисъл Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer, C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точки 49 и 51).

18 От това следва, че в данъчната област принципът на равно третиране не съвпада с принципа на данъчен неутралитет. Следователно, като е изтъкнала в исковата си молба, че Законът за ДДС е несъвместим с принципа на равно третиране, тъй като съгласно този закон само предприятията от финансовия и застрахователния сектор могат да образуват група за целите на ДДС, а в мотивираното становище се е позовала в това отношение на принципа на данъчен неутралитет, Комисията е разширила предмета на спора.

19 Поради това искът на Комисията е недопустим в частта, в която се основава на нарушение на принципа на равно третиране. В останалата си част той е допустим.

По съществото на спора

Доводи на страните

20 Комисията счита, че разпоредбите на Закона за ДДС противоречат на член 11 от Директивата за ДДС, тъй като се прилагат само за предприятията от финансовия и застрахователния сектор.

21 Тя изтъква, че националният режим относно групите за целите на ДДС трябва да се прилага към всички предприятия, установени в съответната държава членка, независимо от вида на осъществяваната от тях дейност. Всъщност според Комисията, тъй като общата система на ДДС е единна система, въвежданият в рамките на тази система специален режим по принцип трябва да е общоприложим.

22 Това тълкуване на член 11 от Директивата за ДДС по принцип се потвърждавало от самия текст на тази разпоредба, от който по никакъв начин не следвало, че държавата членка може да ограничи прилагането на предвидения от нея режим до определен сектор. Също така това тълкуване било съвместимо с целта на тази разпоредба, която, както личи от обяснителния меморандум към предложението на Комисията (COM(73) 950 окончателен), довело до приемането на 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), е да се даде възможност на държавите членки, с цел опростяване на администрирането или борба със злоупотребите, да не разглеждат като самостоятелни тези данъчнозадължени лица, чиято „независимост“ е чисто формална от юридическа гледна точка.

23 Освен това, макар Комисията да признава, че принципът на данъчен неутралитет изглежда е неприложим в настоящия случай, тя поддържа, че шведският режим относно групите за целите на ДДС все пак противоречи на принципа на равно третиране. Всъщност този режим поставя предприятията от финансовия и застрахователния сектор в по-благоприятно положение от тези от други сектори. Кралство Швеция обаче не било доказало, че предприятията от финансовия и застрахователния сектор не се намират в сходно положение с предприятията от останалите сектори, нито че прилагането на този режим само по отношение на тези предприятия е обективно обосновано.

24 Кралство Швеция оспорва неизпълнението на задължения, в което е упрекнато. Всъщност според него разпоредбите на Закона за ДДС не противоречат на член 11 от Директивата за ДДС.

25 Най-напред Кралство Швеция посочва, че през 1998 г. на основание член 11 от Директивата за ДДС то е дало възможност на предприятията от финансовия и застрахователния сектор да образуват групи за целите на ДДС. Тъй като това представлява дерогация от принципа, че на облагане подлежат всички оператори, данъчнозадължени лица, Кралство Швеция било ограничило тази възможност до областите, за които било счетено, че това е най-необходимо. Така то било решило, че в група за целите на ДДС могат да участват кредитните учреждения, инвестиционните дружества, застрахователните дружества, дружествата, които осъществяват освободена от облагане финансова дейност, и предприятията, които по принцип доставят стоки или услуги на финансови предприятия.

26 Предоставянето на тази възможност във финансовия и застрахователния сектор било счетено за особено подходящо, поради това че дейността на предприятията във въпросния сектор често е разпокъсана между множество отделни юридически лица. Тъй като между дружества от една и съща група често се сключват сделки и финансовите предприятия осъществяват главно освободени от облагане дейности, в този сектор сделките в рамките на групата имали много сериозно отражение върху ДДС. Тези предприятия били силно изложени на конкуренцията на предприятия, установени в други държави членки. Освен това, за да се противодейства на данъчните измами и на избягването на данъци, в съответствие с член 11, втора алинея от Директивата за ДДС възможността за образуване на група за целите на ДДС била ограничена, така че да покрива предприятията, които пряко или непряко са поставени под финансов надзор и следователно подлежат на публичен контрол.

27 За разлика от Комисията, Кралство Швеция счита, че член 11 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че дава възможност национален режим относно групите за целите на ДДС да се прилага само към предприятия, които принадлежат към определени сектори.

28 Всъщност, тъй като общата система на ДДС е единна система, основана на основен принцип за общо и единно ДДС, член 11 от Директивата за ДДС имал характера на дерогираща разпоредба, тъй като от него следвало, че сделките, осъществени в рамките на група от предприятия, могат да се освободят от облагане. Следователно този член трябвало да се тълкува стриктно.

29 Нито от текста, нито от целите на член 11 от Директивата за ДДС следвало, че прилагането на тази разпоредба от държава членка изисква всички предприятия, установени на територията на тази държава, да имат възможност да участват в група за целите на ДДС. От една страна, липсата на уточнения в тази разпоредба потвърждавала правото на преценка на държавите членки в това отношение, а именно правото да определят по-точно лицата, установени на тяхна територия, които имат тази възможност. От друга страна, целите за опростяване на администрирането и борба със злоупотребите не били релевантни за всички предприятия и генерализирането на възможността за образуване на групи за целите на ДДС увеличавало риска от злоупотреби, което било в разрез с една от преследваните цели.

30 Освен това Законът за ДДС не противоречал нито на принципа на данъчен неутралитет, нито на принципа на равно третиране. Всъщност, от една страна, посоченият закон не водел до нарушаване на конкуренцията, тъй като предприятията от финансовия и застрахователния сектор били в конкуренция само помежду си. От друга страна, тези предприятия не били в сходно положение с това на предприятията от други сектори. Освен това ограничаването на възможността за образуване на група за целите на ДДС било обективно обосновано.

31 Както Кралство Швеция, Република Финландия счита, че нищо в текста на член 11 от Директивата за ДДС не позволява тази разпоредба да се тълкува в смисъл, че режимът относно групите за целите на ДДС трябва да е общоприложим. Тя счита, че Законът за ДДС съответства в по-голяма степен на целта за еднообразност на общата система на ДДС от тълкуването, което дава Комисията на посочения член 11, тъй като тази цел изисква приложното поле на особените режими, които са разрешени от Директивата за ДДС и се отклоняват от общите разпоредби на тази директива, да е ограничено възможно най-много. Според нея ограничаването на приложното поле на режима относно групите за целите на ДДС не може да бъде обусловено от каквото и да било условие, различно от условието за спазване на принципа на данъчен неутралитет. Прилагането на този режим само по отношение на предприятията от финансовия и застрахователния сектор обаче не противоречало на този принцип, нито на принципа на равно третиране.

32 Допусната да представи устно становище, по време на съдебното заседание Ирландия поддържа, че член 11 от Директивата за ДДС не установява изключение и не налага задължения на държавите членки.

Съображения на Съда

33 Тъй като наличието на неизпълнение на задължения, в което Комисията упреква Кралство Швеция, зависи от тълкуването, което ще се даде на член 11 от Директивата за ДДС, относно което страните са на различно мнение, най-напред следва да се припомни, че за да се определи обхватът на дадена разпоредба на правото на Съюза, следва да се вземат предвид едновременно съдържанието, контекстът и целите ѝ. Освен това както от изискването за еднакво прилагане на правото на Съюза, така и от принципа за равенство следва, че разпоредба от правото на Съюза, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държава членка с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Европейския съюз (Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark, C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точки 23 и 24).

34 Еднаквото прилагане на Директивата за ДДС изисква по-специално понятието „данъчнозадължени лица“, определено в дял III от Директивата, да получи самостоятелно и еднакво тълкуване. В този контекст такова тълкуване е наложително и за член 11 от Директивата за ДДС, независимо от факултативния характер на предвидения в него режим за държавите членки, за да се избегне различното му прилагане в отделните държави членки.

35 В това отношение от текста на член 11, първа алинея от Директивата за ДДС следва, че тази разпоредба дава възможност на всяка държава членка да разглежда няколко лица като едно-единствено данъчнозадължено лице, когато тези лица са установени на нейната територия и макар да са юридически независими, са тясно свързани едно с друго с финансови, икономически и организационни връзки. Видно от текста ѝ, тази разпоредба не поставя за прилагането си други условия (Решение от 9 април 2013 г. по дело Комисия/Ирландия, C-85/11, точка 36). Освен това тя не дава възможност на държавите членки да наложат други условия на икономическите оператори, като това да осъществяват определен вид дейност или да принадлежат към определен сектор, за да могат тези оператори да образуват група за целите на ДДС.

36 Нито от текста на член 11 от Директивата за ДДС, нито от контекста на този член, а именно дял III от посочената директива, следва, че споменатият член има характера на дерогираща или специална разпоредба, която трябва да се тълкува ограничително, както препоръчват Кралство Швеция и Република Финландия.

37 Що се отнася до преследваните с член 11 от Директивата за ДДС цели, от обяснителния меморандум към предложението на Комисията, довело до приемането на Директива 77/388, личи, че с член 4, параграф 4, втора алинея от Директивата, заменен с въпросния член 11, законодателят на Съюза е искал да укаже, че държавите членки не са длъжни с оглед опростяването на администрирането или избягването на злоупотребите (като например разделянето на едно предприятие между няколко данъчнозадължени лица, така че всяко от тях да може да се възползва от специален режим) да третират като данъчнозадължени тези лица, чиято „независимост“ е чисто формална (Решение по дело Комисия/Ирландия, посочено по-горе, точка 47).

38 Член 11, втора алинея от Директивата за ДДС дава право на държавите членки да вземат всички необходими мерки, за да не доведе прилагането на първа алинея от този член до данъчни измами или избягване на данъци. Тези мерки обаче могат да се вземат само в съответствие с правото на Съюза. Така, с тази уговорка, държавите членки могат да ограничат прилагането на режима, предвиден в посочения член 11, за да противодействат на данъчните измами или на избягването на данъци.

39 В случая, както бе посочено в точка 26 от настоящото решение, Кралство Швеция изтъква, че за да противодейства на данъчните измами и на избягването на данъци, решава, в съответствие с член 11, втора алинея от Директивата за ДДС, да ограничи възможността за образуване на група за целите на ДДС до предприятията, които пряко или непряко са поставени под финансов надзор и следователно подлежат на публичен контрол. Комисията обаче не е доказала убедително, че тази мярка е необоснована с оглед на борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци.

40 Трябва да се констатира, че Комисията не е доказала, че прилагането на режима по член 11 от Директивата за ДДС само към предприятията от финансовия и застрахователния сектор противоречи на правото на Съюза.

41 Следователно и предвид това, че искът на Комисията е недопустим в частта, в която се основава на нарушение на принципа на равно третиране, този иск трябва да се отхвърли.

По съдебните разноски

42 По смисъла на член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Кралство Швеция е направило искане за осъждане на Комисията и последната е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски. Съгласно член 140, параграф 1 от същия правилник, съгласно който държавите членки, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски, Ирландия и Република Финландия следва да понесат направените от тях съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) Отхвърля иска.

2) Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски.

3) Ирландия и Република Финландия понасят направените от тях съдебни разноски.

Подписи