Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 1 март 2017 година[1]

Дело C-326/15

„DNB Banka“ AS

(Преюдициално запитване, отправено от Administratīvā apgabaltiesa (Регионален административен съд, Латвия)

„Данъчно право — Данък върху добавената стойност — Член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО — Освобождаване от данък на услугите, предоставяни от самостоятелни групи на техни членове — Директен ефект на директива — Определение за „самостоятелна група лица““

I – Въведение

1. Съдът е сезиран с латвийско преюдициално запитване по член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност[2] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“). Тази разпоредба се отнася до една от ненапълно изяснените категории освобождавания от данък в областта на правото на Съюза относно облагането с данък върху добавената стойност. През изминалите десетилетия Съдът е разглеждал в едва три случая тази разпоредба на освобождаване от ДДС и многобройните изисквания, които тя поставя за осъществяването на фактическия състав[3]. Понастоящем обаче пред Съда са висящи едновременно четири дела[4], които се отнасят до различни аспекти на това освобождаване от данъчно облагане.

2. При това настоящото производство е преди всичко от основополагащо значение с оглед на неговия персонален обхват. В сходното дело Aviva[5] обаче следва основно да се отговори на въпроса докъде се разпростира материалното приложно поле (дали то обхваща и застраховките) и териториалното приложно поле (дали се разпростира по отношение на така наречените „трансгранични групи“) на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС и по какъв начин следва да се определи липсата на нарушение на конкуренцията.

3. В основата на това освобождаване от ДДС е решението на законодателя на Съюза по принцип да не се предоставя право на приспадане на платения ДДС по получени доставки на извършващите освободени от ДДС доставки предприятия, като например лекари или училища. Така, въпреки че доставките, извършени от тези предприятия, не се облагат с ДДС,

1 Език на оригиналния текст: немски.

2 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

3 Решения от 15 юни 1989 г., Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) и от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Освен случая по настоящото производство това са дела C-274/15 (Комисия/Люксембург), C-605/15 (Aviva) и C-616/15 (Комисия/Германия).

5 Дело C-605/15.

същевременно получаваните от тях доставки продължават да се облагат с ДДС. В резултат на това се стига единствено до частично освобождаване от ДДС на доставките на крайните потребители, тъй като неподлежащият на приспадане ДДС се взема предвид редовно при ценообразуването, като вследствие на това получателят понася тази тежест непряко, а не непосредствено.

4. Поради липсата на възможност за приспадане на ДДС по получените от тези предприятия доставки покупката на (подлежащи на облагане с ДДС) части от услуги, които предприятието може и само да си достави, може да се отрази негативно на ценообразуването до размера на неподлежащия на приспадане ДДС. Така например назначаването на частен детектив от застраховател води до увеличаване на разходите до размера на разходите за персонал, а ангажирането на външен детектив — до увеличаване на разходите до размера на неговите разходи за персонал плюс дължимия ДДС. Следователно по правило е налице икономически обоснован интерес подобни услуги да бъдат извършвани от самите предприятия и да не се закупуват от други икономически оператори, когато тези дейности ще подлежат на облагане с ДДС. В резултат на това, чрез създаването на възможност за освобождаване от ДДС без право на приспадане на платения ДДС по получените доставки, действащата система на данъка върху добавената стойност третира предприятието, предоставящо освободени доставки, като краен потребител. Това предприятие не дължи ДДС, но също така и не може да претендира приспадане на ДДС по получените доставки дори и когато доставя възмездно услуги или продава стоки.

5. И за предприятията, извършващи освободени доставки, е възможно да възникнат ситуации, в които е икономически обосновано или дори наложително от гледна точка на конкуренцията да не извършват отделни части от съответната услуга сами, а съвместно с други предприятия, които също така извършват освободени доставки. Може да е обосновано, когато например няколко социалноосигурителни институции си поделят разходите за център за обработване на данни. В такива случаи член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС освобождава при изпълняването на определени изисквания и услугите, които съответните групи предоставят на своите членове. По този начин изключването на възможността за приспадане на платения ДДС по получени доставки не се отразява на ценообразуването, а ефектът от освобождаването от ДДС може в да продължи да е налице за крайните потребители. Така обхватът на това данъчно освобождаване не зависи от обстоятелството дали услугата е предоставена в цялост единствено от едно, освободено от облагане предприятие, или от него съвместно с други освободени от облагане с ДДС предприятия.

II – Правна уредба

A– Правото на Съюза

6. В Съюза се събира ДДС съгласно Директивата за ДДС. Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС на облагане с ДДС подлежи „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

7. Съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обаче държавите членки освобождават от ДДС следните сделки:

„доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност, когато такива групи изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи,

при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на конкуренцията“ [6].

Б– Националното право

8. В периода, за който се отнася главното производство, латвийското право не съдържа разпоредба, с която да се транспонира член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

III – Главното производство

9. Главното производство е относно ДДС, дължим от латвийската кредитна институция DNB Banka AS за периода 2009—2010 г.

10. DNB Banka е част от групата от дружества DNB. През посочените години DNB Banka изглежда е предоставяла освободени от ДДС финансови услуги и е получавала различни услуги от други дружества, членове на същата групата, за които услуги според запитващата юрисдикция DNB Banka очевидно дължи ДДС в качеството си на получател на услугите. Спорно е дали тези услуги са освободени от ДДС на основание на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС. В това отношение става дума по-специално за:

– финансови услуги на дружеството майка Nord AS със седалище в Дания,

– услуги в областта на информационните технологии на датското дружество сестра DNB Nord IT AS,

– преотстъпване на софтуерни лицензи срещу пренасочване на разходи, придобити от страна на дружеството майка DNB Bank ASA със седалище в Норвегия от трето лице.

11. Като насрещна престация DNB Banka фактурира на всяко от датските дружества от групата DNB Nord и DNB Nord IT разходите за предоставянето на услугите плюс надбавка в размер на 5 %. Във връзка с това поне DNB Nord IT може да претендира приспадане на ДДС, платен за получените услуги в Дания. Датските органи считат, че тези услуги не са освободени от ДДС.

IV – Производството пред Съда

12. На 1 юли 2015 г. сезираният междувременно с правния спор Administratīvā apgabaltiesa (Регионален административен съд, Латвия) отправя до Съда на основание на член 267 ДФЕС следните преюдициални въпроси:

„1. Може ли да съществува самостоятелна група лица по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, ако членовете на тази група са установени в различни държави — членки на Европейския съюз, в които посочената разпоредба е транспонирана, като се предвиждат различни несъгласувани помежду си условия?

2. Може ли държава членка да ограничи правото на данъчнозадължено лице да приложи предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС освобождаване от данъчно облагане, ако самото данъчнозадължено лице отговаря на всички условия за прилагане на освобождаването от данък в неговата държава членка, но посочената

6 На тази разпоредба съответства нормата на член 13, A, параграф 1, буква е) от междувременно отменената 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, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък: „Шеста директива“).

разпоредба от Директивата е транспонирана в националните законодателства на държавите членки на другите членове на групата, като се предвиждат условия, които ограничават възможността за данъчнозадължените лица на други държави членки да прилагат съответното освобождаване от ДДС в тяхната държава членка?

3. Може ли освобождаването от данък по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС да се прилага по отношение на услуги, предоставени в държавата членка на техния получател, който е данъчнозадължено лице за ДДС, когато доставчикът на услугите — който от своя страна е данъчнозадължено лице за ДДС — е начислил ДДС за тези услуги в друга държава членка съгласно общия режим, тоест приемайки, че на основание член 196 от Директивата ДДС за тези услуги следва да се заплати в държавата членка на техния получател?

4. Трябва ли понятието „самостоятелната група лица“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС да се счита за обособено юридическо лице, чието съществуване трябва да се докаже със специфично споразумение за учредяването на самостоятелна група лица?

   Ако отговорът на този въпрос е в смисъл, че самостоятелната група лица не трябва по необходимост да бъде обособен правен субект, следва ли да се приеме, че самостоятелна група лица е и групата от свързани предприятия, доколкото в рамките на обичайно извършваната от тях икономическа дейност тези предприятия си предоставят взаимно услуги с оглед на упражняването на тяхната търговска дейност, както и че съществуването на такава група може да бъде доказано посредством сключените договори за услуги или чрез документацията относно трансферното ценообразуване?

5. Може ли държава членка да ограничи правото на данъчнозадължено лице да приложи предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС освобождаване от ДДС, когато данъчнозадълженото лице е начислило определена надбавка върху стойността на доставките в съответствие с разпоредбите относно прякото данъчно облагане на държавата членка, в която то е установено?

6) Приложимо ли е освобождаването от данък по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС по отношение на услугите, получавани от трети страни? С други думи, може ли член на самостоятелна група лица по смисъла на посочената разпоредба от Директивата, който в рамките на групата предоставя услуги на други нейни членове, да бъде данъчнозадължено лице, установено в трета страна?“.

13. Писмени становища по тези въпроси представят DNB Banka, Република Гърция, Република Латвия, Великото херцогство Люксембург, Унгария, Република Полша, Португалската република, Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, както и Европейската комисия. В проведеното на 30 юни 2016 г. съдебно заседание са взели участие DNB Banka, Република Латвия, Федерална република Германия, Великото херцогство Люксембург, Република Полша, Обединеното кралство и Комисията.

V – Правен анализ

14. Както посочва запитващата юрисдикция, едва на 1 януари 2014 г. в латвийското право е приета уредба, транспонираща член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС. Запитващата юрисдикция обаче приема, че преди тази дата член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС е пораждала директен ефект в полза на DNB Banka. Поради това тя счита, че за да се произнесе по главното производство, е необходимо тълкуване на тази разпоредба.

A– По директния ефект на освобождаването от ДДС

15. На първо място следва да се провери възприетата от запитващата юрисдикция предпоставка относно директния ефект на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

16. Съгласно постоянната съдебна практика, когато държавата членка не е транспонирала дадена директива в националния правен ред, частноправните субекти могат да се позовават непосредствено на разпоредба от тази директива, която е безусловна и е достатъчно точна по съдържание[7].

17. Съгласно постоянната съдебна практика разпоредба от правото на Съюза е безусловна по съдържание, когато създава задължение, което не е съпроводено от никакво условие, и не зависи в изпълнението или действието си от приемането на никакъв акт било на институциите на Съюза, било на държавите членки[8].

18. На първо място, член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС е безусловен по съдържание, доколкото не дава възможност държавите членки да избират дали да предвидят в националното си право това освобождаване, а ги задължава за това[9].

19. Все пак наскоро в свое решение Съдът за първи път постановява, че разпоредба от Директивата за ДДС не е безусловна по съдържание, с мотива че, макар и това да не е предвидено изрично в текста ѝ, е необходимо да бъде допълнително конкретизирана с национални разпоредби[10].

20. Федерална република Германия по същество посочва, че за транспонирането на това изискване в националното право е необходимо националният законодател да извърши съответна проверка и да избере допустимите сектори. Не било по възможностите на съответните компетентни национални органи да решават във всеки отделен случай дали е налице нарушаване на конкуренцията, което изключва освобождаване от ДДС. От тази гледна точка не било възможно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС да има директен ефект.

21. Горепосоченото решение на Съда обаче се отнася до разпоредба (член 11 от Директивата за ДДС), предоставяща право на избор, при чието упражняване следва да се изпълнят със съдържание много неопределени правни понятия. Освобождаване от данък като предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обаче не може да се съпоставя с посочената хипотеза.

22. Следователно (негативният) елемент от фактическия състав — „нарушаване на конкуренцията“ — е „само“ неопределено правно понятие, при което според Съда следва да се провери дали групата може да разчита, че нейните членове ще продължат да бъдат клиенти помежду си и без освобождаването от ДДС[11]. Тази проверка следва да се извършва във всеки

7 Вж. по-специално решения от 19 януари 1982 г., Becker (8/81, EU:C:1982:7, т. 25), от 22 юни 1989 г., Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, т. 29), от 10 септември 2002 г., Kügle (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 51), от 7 юли 2016 г., Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, т. 16), вж. също решение от 4 декември 1974 г., Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, т. 12).

8 Вж. по-специално решения от 23 февруари 1994 г., Comitato di coordinamento per la difesa della cava и др. (C-236/92, EU:C:1994:60, т. 9), от 26 октомври 2006 г., Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, т. 41), от 1 юли 2010 г., Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, т. 45), от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, т. 32) и от 7 юли 2016 г., Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, т. 17).

9 Вж. в този смисъл относно друг случай на освобождаване от данъчно облагане решение от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 49).

10 Решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 50).

11 Вж. решение от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, т. 59).

конкретен случай, като решение във връзка с това не може да се взима предварително и абстрактно за определени сектори. Следователно тази разпоредба не предоставя на националния законодател никаква абстрактна свобода на преценка, поради което член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС е и безусловен в това отношение.

23. За да проявява директен ефект, разпоредбата освен това трябва да е достатъчно точна. Съгласно съдебната практика случаят е такъв, „когато тя създава задължение по недвусмислен начин“ [12]. За целта текстът на Директивата трябва да е достатъчно точен [13].

24. Както бе посочено (негативният) елемент от фактическия състав — „нарушаване на конкуренцията“ — е „само“ неопределено правно понятие, чиито предпоставки подлежат на проверка. В това отношение текстът на Директивата е достатъчно ясен.

25. Освен това Съдът вече е постановил, че член 13, параграф 1 от Директивата за ДДС, който поставя облагането с ДДС на публичноправни образувания също в зависимост по-специално от наличието на нарушения на правилата за конкуренцията [14], проявява директен ефект. Дори и посоченото условие да изисква преценка на икономическите фактори, това не препятства пораждането на директен ефект [15].

26. В допълнение, преди всичко Обединеното кралство счита, че следва да се отрече директният ефект на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, тъй като държавите членки трябвало да приемат допълнителни норми относно правноорганизационната форма на групата и относно условията за членство в нея.

27. Аз обаче не мога да се присъединя и към това виждане. В действителност разпоредба от директива, която предоставя на държавите членки широка свобода на действие, не е непосредствено приложима. Фактическият състав на освобождаването от ДДС по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обаче не предоставя никаква свобода на действие за държавите членки по отношение на правноорганизационната форма на групата и на условията за членство в нея.

28. В това отношение разпоредбата не съдържа изрично правомощие на държавите членки за дефиниране, като такова правомощие не следва и от имплицитно позоваване на съответното национално гражданско право. Съгласно постоянната съдебна практика в рамките по-специално на освобожданията от ДДС, които междувременно са уредени в член 132 от Директивата за ДДС, следва да се избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки [16]. Също така, тъй като в това отношение от постоянната съдебна практика по член 14,

12 Решения от 23 февруари 1994 г., Comitato di coordinamento per la difesa della cava и др. (C-236/92, EU:C:1994:60, т. 10), от 17 септември 1996 г., Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio и др. (C-246/94—C-249/94, EU:C:1996:329, т. 19), от 29 май 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, т. 33) и от 1 юли 2010 г., Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, т. 45).

13 Вж. по-специално решения от 25 януари 1983 г., Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, т. 11), от 4 декември 1997 г., Kampelmann и др. (C-253/96—C-258/96 EU:C:1997:585, т. 38), от 9 септември 2004 г., Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, т. 61), от 19 декември 2012 г., Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, т. 53) и от 6 октомври 2015 г., T-Mobile Czech Republic и Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, т. 53).

14 Вж. втора алинея от тази разпоредба, която съответства на член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива.

15 Вж. решения от 17 октомври 1989 г., Comune di Carpaneto Piacentino и др. (231/87 и 129/88, EU:C:1989:381, т. 32 и 33), както и от 8 юни 2006 г., Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, т. 31), относно член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива.

16 Вж. по-специално решения от 25 февруари 1999 г. CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, т. 15), от 14 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, т. 15), от 21 февруари 2013 г., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, т. 17) и от 2 юли 2015 г., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, т. 17).

параграф 1 от Директивата за ДДС следва, че по отношение на понятието за собственост не се допуска позоваване на предвидените от националното право форми на собственост [17], при дефинирането на понятието „група“ и на условията за членство в нея не може да се прибягва до разпоредбите на националното право.

29. Следователно разпоредбата на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС удовлетворява изискването за безусловност и е достатъчно точна по съдържание, за да породи директен ефект [18].

30. Следователно, тъй като разпоредбата на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС е безусловна и достатъчно точна по съдържание, тя има директен ефект.

Б– По отделните преюдициални въпроси:

1. По четвъртия преюдициален въпрос: определение за самостоятелна група лица

31. От общо шестте преюдициални въпроса първо ще бъде даден отговор на четвъртия, защото в конкретния случай той е от първостепенно значение за приложното поле на освобождаването по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

32. С четвъртия отправен въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали самостоятелната група лица по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС трябва да бъде обособен правен субект, или, както е в главното производство, може да се състои и от група от свързани предприятия, чиито дружества взаимно си предоставят услуги.

33. Във връзка с това първо трябва да се констатира, че съответната група лица по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС трябва сама по себе си да е данъчнозадължено лице по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС.

34. Именно по отношение на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС Съдът по същество постановява, че като се има предвид изискването за стриктно тълкуване на освобожданията от данък според правните разпоредби относно ДДС [19], тълкуване на тази разпоредба, което надхвърля еднозначния ѝ текст, не е съвместимо с нейната цел [20]. От този текст следва, че посочената във фактическия състав „самостоятелна“ група предоставя като такава услугите и поради това следва да се различава от нейните членове от гледна точка на разпоредбите относно ДДС.

35. Тъй като в това отношение освобождаването от ДДС е приложимо единствено за услугите, предоставяни от самата група, но не и от нейните членове, тя трябва да е данъчнозадължено лице по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС. В противен случай съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС не би била налице извършена от групата облагаема доставка на услуги, която би могла да бъде освободена от ДДС. Облагаеми са само доставките на услуги, извършвани от „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

17 Вж. по-специално решения от 8 февруари 1990 г., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, т. 7), от 15 декември 2005 г., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, т. 62) и от 3 септември 2015 г., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, т. 51).

18 Вж. решение от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, т. 58—65).

19 Вж. относно този принцип, потвърден впоследствие в постоянната съдебна практика, само решения от 26 юни 1990 г., Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, т. 19), от 16 септември 2004 г., Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, т. 25) и от 2 юли 2015 г., De Fruytier (C 334/14, EU:C:2015:437, т. 18).

20 Решение от 15 юни 1989 г., Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, т. 13 и 14) относно член 13, A, параграф 1, буква е) от Шеста директива.

36. Положението би било различно единствено ако член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС имаше за цел да осигури обхвата на освобождаването от данък, съответно необлагаемостта на дейностите на членовете на групата, в която обикновеното сътрудничество на такива данъчнозадължени (или дори на незадължени) лица не би водило до допълнително облагане с ДДС. В тази хипотеза би станало ясно защо групата следва да предоставя услуги за удовлетворяването на непосредствените цели на необлагаемите дейности на своите членове, като може да изисква само възстановяване на съответната част от разходи, направени във връзка с предоставянето на тези услуги.

37. Все пак в текста на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, който трябва да се тълкува стриктно, всъщност се говори за предоставяне от страна на група от лица на подлежащи на освобождаване от ДДС услуги, които — както посочвам в заключението, което представих по дело Комисия/Люксембург [21] — са облагаеми само ако се предоставят от данъчнозадължено лице по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС.

38. Не е необходимо обаче самостоятелната група да бъде юридическо лице. Всъщност Съдът по различни поводи е постановявал, че наличието на собствена правосубектност не е предпоставка, за да се приеме, че става дума за данъчнозадължено лице по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС [22]. Решаващо за това е единствено обстоятелството дали едно лице, съответно група лица или имуществени активи, упражнява икономическа дейност „независимо“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС.

39. В своята практика относно критерия за независимост по член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС Съдът се е произнасял относно различни хипотези, при които винаги се е поставял въпросът дали дадено лице или обособено имущество е в подчинено положение спрямо друго данъчнозадължено лице, като по този начин, в пряко или съответно в приложение на член 10 от Директивата за ДДС, е извършвало определена дейност не независимо. Предмет на делата е била независимостта на дадено лице спрямо възложителя му [23], на съдружници спрямо тяхното дружество [24] и на звена от една организация спрямо самата организация [25].

40. Именно последната посочена съдебна практика относно звената в дадена организация е приложима към настоящия случай. Всъщност групата по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС трябва да предложи на своите членове обща структура на сътрудничеството [26], която е самостоятелна и от организационна гледна точка. По отношение на организационните единици Съдът е постановил, че не е налице независимост особено ако те не могат да разполагат със собствено имущество [27]. Сама по себе си групата от дружества, т.е. обединението от няколко независими дружества, не може обаче да разполага с имущество само

21 Вж. моето заключение от 6 октомври 2016 г., представено по дело C-274/15 (т. 49 и сл.).

22 Вж. решения от 27 януари 2000 г., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, т. 8) и от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław (C 276/14, EU:C:2015:635, т. 28); вж. в този смисъл и решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 37), което в това отношение изглежда може да бъде отнесено и към член 9 от Директивата за ДДС.

23 Решения от 26 март 1987 г., Комисия/Нидерландия (235/85, EU:C:1987:161), от 25 юли 1991 г., Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332) и от 12 ноември 2009 г., Комисия/Испания (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Решения от 27 януари 2000 г., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46) и от 18 октомври 2007 г., Van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Решения от 23 март 2006 г., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196) и от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), всяко от които относно клона на дадено дружество, както и решение от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), относно звено в дадена община.

26 Решение от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 37).

27 Вж. в този смисъл заключението на генерален адвокат Jääskinen, представено по дело Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, т. 46), както и решение от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, т. 38); вж. още решения от 23 март 2006 г., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, т. 37) и от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 26), които разчитат на собствен дружествен капитал.

въз основа на дяловите участия в отделните дружества. Следователно групата от дружества сама по себе си принципно не представлява нито данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1, нито поради това може да бъде самостоятелна група по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

41. Това тълкуване се потвърждава от съществуващото особено правило на член 11 от Директивата за ДДС. Според него държавите членки имат възможност „да разглежда[т] като едно данъчнозадължено лице всички лица, […], които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки“. Само тази разпоредба има за цел да позволи свързаните предприятия да бъдат разглеждани като едно данъчнозадължено лице и като вследствие на това предоставяните в рамките на групата услуги да се освобождават от облагане с ДДС.

42. Наистина при определени обстоятелства самостоятелно дружество заедно с лицата, които притежават дялове от неговия капитал, като всички са част от една и съща група от дружества, могат да се квалифицира като самостоятелна група. В този случай обаче освобождаването от данък би се отнасяло само за услуги, предоставяни от едно дружество на лицата, притежаващи дялове от неговия капитал, тъй като член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС освобождава от данък само услуги, предоставяни от групата на нейните членове, но не и такива, предоставяни в обратната посока. Такива услуги обаче не са предмет на главното производство, поради което не е необходима допълнителната проверка в това отношение.

43. Поради това освобождаването от данък съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС поначало не е приложимо за случай като разглеждания в главното производство, защото не се предоставят услуги от самостоятелна група на нейните членове по смисъла на разглеждания фактически състав.

44. Ето защо като отговор на четвъртия преюдициален въпрос следва да се посочи, че самостоятелна група лица по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) не трябва да бъде юридическо лице, но трябва да е данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС. По принцип сама по себе си групата, състояща се от свързани дружества, не изпълнява това условие.

2. По първия, втория, третия и шестия преюдициален въпрос: приложение спрямо „трансгранична“ група

45. С първия, втория, третия и шестия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали и при изпълнението на какви изисквания освобождаването от ДДС по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС може да се прилага и спрямо развиваща трансгранична дейност група.

46. Както посочва и Федерална република Германия, това предполага първо отговор на въпроса дали предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС освобождаване от ДДС изобщо следва да се прилага към предприятия, предоставящи освободени финансови услуги по смисъла на член 135 от Директивата за ДДС. Както обосновано посочвам в заключението, представено по дело Aviva[28], случаят не е такъв. Предвид неговото систематическо място и историята по неговото възникване член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обхваща единствено групи от данъчнозадължени лица, предоставящи освободени доставки по член 132 от Директивата за ДДС. Финансовите услуги не спадат към тези доставки.

28 Вж. заключението от същата дата, което представям по дело C-605/15 (т. 19 и сл.).

47. Независимо от това от Директивата за ДДС не може да се изведе и трансгранично прилагане на освобождаването от ДДС по член 132, параграф 1, буква е) от тази директива. Както обосновавам в заключението, което представям по дело Aviva[29], това следва още от Шестата директива. В допълнение, това следва и от трудностите, които редица държави имат при преценката на елементите от фактическия състав на член 132, параграф 1, буква е) от тази директива. В резултат на това данъчните постъпления на дадена държава членка биха зависили от (променящи се) ситуации, а не от подлежащи на проверка оценки в други държави членки (или дори в трети държави членки). Това би причинило значителни практически проблеми, би било в противоречие с установения в правото на Съюза принцип, че държавите членки имат правомощие да разполагат с данъчните постъпления, събирани на тяхната територия[30], и следователно би могло да доведе до евентуалното засягане на основните свободи с Директивата за ДДС.

3. По петия въпрос: надбавка от 5 % върху разходите

48. С петия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали освобождаването от ДДС по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС се прилага и когато в съответствие с разпоредбите относно прякото данъчно облагане на държавата членка, в която данъчнозадълженото лице е установено, то е изчислило стойността на предоставяните от него услуги въз основа на направените разходи плюс определена надбавка върху тази стойност — в конкретния случай надбавка от 5 %.

49. Съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС освобождаването от облагане на услугите, предоставяни от дадена група от лица, се допуска, при условие че групата изисква от членовете си „само възстановяване на дела им от общите разходи“.

50. Следователно няма да е изпълнено това условие на фактическия състав на освобождаването от ДДС, ако в конкретния случай се установи, както е посочено в настоящия казус, че се дължи повече от предвиденото в разглежданата разпоредба.

51. Различно би могло да е положението единствено ако в понятието за разходи по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС като елемент от разходите се включва и обичайното търговско възнаграждение, което би могло да бъде отразявано като надбавка върху действителните разходи за предоставяне на услугата. Съществува значително съмнение във връзка с това обаче. На първо място тълкуването на текста на понятието съвпада на почти всички езици. В разговорния език „възстановяване“[31][32][33] обхваща единствено връщането на направените разходи, но не и на възнаграждението. Отчитането на обичайното търговско възнаграждение освен това не е съвместимо с целта на освобождаването от ДДС по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, която разяснявам в заключението, представено по дело Aviva[34]. Тази цел се състои в разширяването на обхвата на друг вид освобождаване от

29 Вж. заключението от същата дата, което представям по дело C-605/15 (т. 36 и сл.).

30 Общо относно териториалния принцип вж. решения от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 46), от 17 септември 2009 г., Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, т. 82), от 5 юли 2012 г., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 45 и 46), относно териториалния принцип в законодателството относно ДДС вж. решение от 12 септември 2013 г., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, т. 42).

31 На английски: „exact reimbursement“, на френски: „remboursement exact“, на шведски: „ersättning“, на испански: „reembolso exacto“; на латвийски: „precīzi atmaksāt“, на полски: „zwrotu przypadającej“.

32 На нидерландски: „terugbetaling“.

33 На италиански: „rimborso“, на български: „възстановяване (…) разходи“, вж. само текста на датски език, който изглежда отива по-далече: „godtgørelse“, като се приема, че е налице „обезщетяване“.

34 Вж. заключението, което представям на същата дата по дело C-605/15 (т. 20 и 21).

данък на предходен етап, тъй като поради произтичащи от конкуренцията причини данъчнозадължените лица си сътрудничат помежду си. Идеята за отчитането на обичайното търговско възнаграждение като елемент от разходите на дадена група от лица не е съвместима с отстраняването на определена конкурентна неизгода.

52. Следователно на петия въпрос следва да се отговори, че не се стига до прилагане на освобождаването от данък по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, когато за предоставената услуга се заплаща насрещна престация, която надхвърля по размер направените разходи. Случаят е такъв и когато се заплаща единствено предварително определена по размер надбавка върху направените разходи съгласно разпоредбите относно прякото данъчно облагане.

VI – Заключение

53. С оглед на изложеното предлагам на Съда да отговори общо на преюдициалното запитване на Administratīvā apgabaltiesa (Регионален административен съд, Латвия), както следва:

„1. Самостоятелна група лица по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС не трябва да бъде юридическо лице, но трябва да е данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от тази директива. Групата от свързани дружества сама по себе си не изпълнява това изискване.

2. В разгледания контекст член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обхваща единствено групи от данъчнозадължени лица, предоставящи освободени доставки по член 132 от Директивата за ДДС. Следователно групите от предприятия, предоставящи финансови услуги, не попадат в приложното поле на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

3. Самостоятелната група от лица може да извършва освободени доставки на услуги единствено на такива членове, към които се прилага същото право, тоест правото, приложимо към самата група.

4. Не се стига до прилагане на освобождаването от данък по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, когато за предоставената услуга се заплаща насрещна престация, която надхвърля по размер направените разходи. Случаят е такъв и когато се заплаща единствено предварително определена по размер надбавка върху направените разходи съгласно разпоредбите относно прякото данъчно облагане“.