Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

16 юли 2015 година*

„Преюдициално запитване — ДДС — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 17 — Право на приспадане — Частично приспадане — ДДС, платен от холдингови дружества за придобиването на капитал, инвестиран в техни дъщерни дружества — Предоставяни на дъщерните дружества услуги — Дъщерни дружества, учредени като персонални дружества — Член 4 — Създаване на група от лица, които може да се разглеждат като едно данъчнозадължено лице — Условия — Необходимост от отношения на контрол и подчинение — Директен ефект“

По съединени дела C-108/14 и C-109/14

с предмет две преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с актове от 11 декември 2013 г., постъпили в Съда на 6 март 2014 г., в рамките на производства по дела

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

срещу

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

и

Finanzamt Hamburg-Mitte

срещу

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, J.-C. Bonichot (докладчик), Ал. Арабаджиев, J. L. da Cruz Vilaça и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: I. Illéssy, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 7 януари 2015 г.,

* Език на производството: немски.

като има предвид становищата, представени:

— за Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, от M. Hertwig и G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, и от C. Hensell, Rechtsanwalt,

— за Marenave Schiffahrts AG, от A. Fresh, Prozessbevollmächtigter,

— за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

— за Ирландия, от E. Creedon, J. Quaney и A. Joyce, в качеството на представители, подпомагани от N. J. Travers, barrister,

— за австрийското правителство, от C. Pesendorfer, в качеството на представител,

— за полското правителство, от B. Majczyna и A. Kramarczyk-Szaładzińska, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от V. Kaye, в качеството на представител, подпомагана от O. Thomas, barrister,

— за Европейската комисия, от M. Wasmeier и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 март 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на членове 4 и 17 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 г. (ОВ L 221, стр. 9; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 247, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитванията са отправени във връзка с два спора, първият между Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (наричано по-нататък „Larentia + Minerva“) и Finanzamt Nordenham (данъчна администрация на Норденхам, Германия) (C-108/14), а вторият между Finanzamt Hamburg-Mitte (данъчна администрация на Хамбург-център, Германия) и Marenave Schiffahrts AG (наричано по-нататък „Marenave“) (C-109/14), по повод на условията за приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), който тези холдингови дружества са платили по получени доставки във връзка с набирането на капитал за целите на придобиването на дялове в дъщерни дружества, които са учредени като персонални дружества и на които впоследствие холдинговите дружества са предоставили облагаеми с ДДС услуги.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 4 от Шеста директива гласи:

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

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

[…]

4. Употребата на думата „независима“ в параграф 1 изключва от данъчно облагане лицата, осъществяващи дейността си по трудови правоотношения или по правоотношения, приравнени на трудови във връзка с условията на труд, възнаграждението и отговорността на работодателя.

При спазване на разпоредбата на член 29 относно консултациите всяка държава членка може да третира като едно данъчнозадължено лице установили се на нейна територия лица, които, макар и да са юридически самостоятелни, са тясно свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки.

Държава членка, която ползва възможността, предвидена във втора алинея, може да приема всякакви мерки, необходими за предотвратяване избягването на данъчно облагане чрез използване на настоящата разпоредба.

[…]“ [неофициален превод].

4 Съгласно член 17 от Шеста директива:

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

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен на територията на страната данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[…]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, приспада се само частта от данъка върху добавената стойност, която се отнася до първата категория сделки.

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

Обаче държавите членки могат:

а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност при условие че за всяко от направленията се води отделна отчетност;

б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност и да води отделна отчетност за всяко от направленията;

в) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на база на използването на всички или на част от стоките и услугите;

г) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата на първата алинея за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;

д) да предвидят за случаите, в които неподлежащият на приспадане от данъчнозадълженото лице [ДДС] е незначителен, той да бъде третиран като нулев.

[…]“ [неофициален превод].

Германското право

5 Съгласно член 2 от германския Закон за данъка върху оборота от 2005 г. (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. I, стр. 386):

„1. Данъчнозадължено е всяко лице, което упражнява независима производствена, търговска или професионална дейност. Предприятието обхваща цялата производствена, търговска или професионална дейност на данъчнозадълженото лице. „Производствена, търговска или професионална дейност“ означава всяка дейност, упражнявана редовно и с цел получаването на доходи, дори ако липсва намерение за печалба или ако сдружение от лица упражнява дейността си само по отношение на членовете си.

2. Производствената, търговската или професионалната дейност не се счита за независима,

1. когато физически лица, заедно или поотделно, са интегрирани в предприятието по такъв начин, че са длъжни да следват указанията на данъчнозадълженото лице,

2. когато общата преценка на фактическите отношения сочи, че юридическото лице е интегрирано финансово, икономически и организационно в предприятието на консолидиращото лице (данъчно единство). Последиците от данъчното единство обхващат само вътрешните услуги между намиращите се в страната подразделения на предприятието. Тези подразделения трябва да се разглеждат като едно предприятие. Ако мястото на управление на консолидиращото лице е в чужбина, за данъчнозадължено лице се смята най-важното в икономическо отношение подразделение на предприятието в страната.

[…]“.

6 Съгласно член 15 от този закон:

„1. Данъчнозадълженото лице може да приспадне следните платени по получени доставки данъци:

1. дължимия по закон данък за доставки на стоки и други доставки, които са осъществени от друго данъчнозадължено лице за нуждите на неговото предприятие […]

2. Не се приспада данъкът, платен за доставката, вноса и вътреобщностното придобиване на стоки или за другите доставки, които данъчнозадълженото лице използва за целите на следните сделки:

1. освободени сделки;

[…]

3. Изключението по параграф 2 не се прилага, когато сделките:

1. в случаите по параграф 2, точка 1:

a) са освободени на основание член 4, точки 1—7, член 25, параграф 2 или споменатите в член 26, параграф 5 разпоредби, […]

[…]

4. Ако данъчнозадълженото лице използва стока, доставена, внесена или придобита чрез вътреобщностна доставка за икономическата си дейност, или друга получена от него доставка само частично за целите на сделки, които не пораждат право на приспадане, частта от платения данък по получени доставки, която икономически е свързана със сделките, непораждащи право на приспадане, не се приспада. Данъчнозадълженото лице може да определи частта, която не подлежи на приспадане, като извърши обективна преценка. Изчисляване на неподлежащата на приспадане част от данъка съобразно съотношението между сделките, които не пораждат право на приспадане, и сделките, които пораждат такова право, е допустимо само когато няма друга възможност за определяне на икономическата свързаност […]“.

Споровете по главните производства и преюдициалните въпроси

Дело C-108/14

7 Larentia + Minerva притежава като командитист 98 % от дяловете в две дъщерни дружества, учредени като командитни дружества с ограничена отговорност (GmbH & Co. KG). Освен това в качеството си на „управляващо холдингово дружество“ то извършва в тяхна полза възмездни доставки на административни и търговски услуги.

8 За тези облагаеми с ДДС доставки Larentia + Minerva приспада изцяло данъка, който е платило, за да придобие от трето лице капитала, използван за финансиране на дяловото си участие в дъщерните дружества и на услугите си.

9 Finanzamt Nordenham признава само част от извършеното приспадане, тъй като според него самото притежаване на дялове в дъщерни дружества не дава право на приспадане. Larentia + Minerva обжалва издадения на 24 септември 2007 г. акт за изменение на дължимия

ДДС за 2005 г. пред Niedersächsisches Finanzgericht (финансов съд на провинция Долна Саксония), който отхвърля жалбата с решение от 12 май 2011 г. Larentia + Minerva подава до Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) ревизионна жалба против това решение.

10 Запитващата юрисдикция си поставя въпроси, от една страна, относно начина за изчисляване на подлежащия на приспадане ДДС по получените доставки, когато приспадането може да е само частично, и от друга страна, относно обхвата на член 4, параграф 4 от Шеста директива, отнасящ се до „ДДС групите“, на който се позовава Larentia + Minerva. В тази връзка тя се пита в частност дали националното право е съвместимо с тази разпоредба, доколкото изключва този механизъм за персоналните дружества и изисква отношения на контрол и подчинение между консолидиращото лице и дъщерните дружества.

11 При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Съгласно какъв метод трябва да се изчислява подлежащата на приспадане (част от) сума на платения от холдинг данък по получени доставки във връзка с набирането на капитал за целите на придобиването на дялове в капитала на дъщерни дружества, когато впоследствие холдингът (както е възнамерявал от самото начало) извършва различни облагаеми доставки на услуги за тези дружества?

2) Трябва ли да се приеме, че разпоредбата относно консолидирането на няколко лица в едно данъчнозадължено лице, съдържаща се в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива […], не допуска национална правна уредба, съгласно която (първо) само юридическо лице — но не и персонално дружество — може да бъде интегрирано в предприятието на друго данъчнозадължено лице (т.нар. „консолидиращо лице“) и (второ) се изисква това юридическо лице във финансово, икономическо и организационно отношение (в смисъл на отношение на контрол и подчинение) да „е интегрирано в предприятието на консолидиращото лице“?

3) При утвърдителен отговор на втория въпрос: може ли данъчнозадълженото лице да се позовава директно на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива […]?“.

Дело C-109/14

12 През 2006 г. Marenave увеличава капитала си и за емисионните разходи, свързани с това увеличение, следва да плати ДДС в размер на 373 347,57 EUR.

13 Същата година това дружество като холдинг придобива дялове в четири „командитни корабни дружества“, в чието търговско управление участва срещу възнаграждение. От дължимия за доходите от тази управленска дейност ДДС то приспада изцяло сумата от 373 347,57 EUR, представляваща платения по получени доставки ДДС.

14 С решение от 15 януари 2009 г. Finanzamt Hamburg-Mitte отказва да допусне приспадане на тази сума. С решение от 10 декември 2012 г. Finanzgericht Hamburg-Mitte (Финансов съд на Хамбург-център) уважава подадената от Marenave против това решение жалба. Finanzamt Hamburg-Mitte подава ревизионна жалба срещу това решение пред Bundesfinanzhof.

15 Запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда същите въпроси като изложените в точка 11 от настоящото решение.

16 С определение на председателя на Съда от 26 март 2014 г. дела C-108/14 и C-109/14 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производство и на съдебното решение.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

17 Първият въпрос на запитващата юрисдикция, изправена пред случай, в който приспадане на платения по получени доставки ДДС се допуска само доколкото разходите, направени от данъчнозадълженото лице, могат да бъдат отнесени единствено частично към икономическата му дейност, касае начина на изчисляване, по който така платеният от холдингово дружество ДДС за набирането на капитал за целите на придобиването на дялове в дъщерни дружества трябва да бъде разпределен между икономическите и неикономическите дейности на това дружество.

18 В това отношение следва да се припомни, на първо място, че холдингово дружество, което има за единствен предмет на дейност придобиването на дялови участия в други дружества и не се намесва пряко или непряко в управлението на тези дружества, няма нито качеството на задължено по ДДС лице по смисъла на член 4 от Шеста директива, нито право на приспадане съгласно член 17 от тази директива, независимо от правата, които притежава в качеството си на акционер или съдружник (вж. по-конкретно решения Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, т. 18 и Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 31).

19 Самото придобиване на дружествени дялове и самото им притежаване не следва да се считат за икономически дейности по смисъла на Шеста директива, предоставящи на съответното лице качество на данъчнозадължено лице. В действителност самото придобиване на дялови участия в други дружества не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него, доколкото евентуалният дивидент, плод на дяловото участие, е резултат от самото притежаване на въпросното имущество (вж. по-конкретно решения Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 т. 19 и Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 32).

20 Това не е така, когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник (вж. по-конкретно решения Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, т. 20 и Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 33).

21 Намесата на холдингово дружество в управлението на дружествата, в които е придобило дялово участие, представлява икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 2 от Шеста директива, доколкото тази намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от посочената директива, каквито са административните, финансовите, търговските и техническите услуги, които холдинговото дружество предоставя на дъщерните си дружества (вж. по-конкретно решения Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, т. 22 и Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 34).

22 На второ място, следва да се припомни също така, че предвиденото в член 17 и сл. от Шеста директива право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки. Всяко ограничение на правото на приспадане на ДДС има отражение върху равнището на данъчната тежест и трябва да се прилага по сходен начин във всички държави членки. Вследствие на това отклонения са допустими само в изрично предвидените в Шеста директива случаи (вж. по-конкретно решение Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 35).

23 За да е възможно приспадане на ДДС, получените доставки трябва да имат пряка и непосредствена връзка с извършени доставки, пораждащи право на приспадане. Поради това правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги,

предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (вж. по-конкретно решения Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, т. 31 и Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 36).

24 Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. по-конкретно решения Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, т. 33 и Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 37).

25 При това положение, както отбелязва генералният адвокат в точка 39 от заключението си, разходите за придобиване на дялово участие в дъщерни дружества, направени от холдингово дружество, което участва в управлението им и което в това отношение извършва икономическа дейност, както бе припомнено в точка 21 от настоящото решение, трябва да се отнесат към икономическата дейност на това дружество и платеният върху тези разходи ДДС дава право на пълно приспадане на основание член 17, параграф 2 от Шеста директива.

26 Що се отнася до предвидения в член 17, параграф 5 от Шеста директива режим на приспадане, той се отнася само до случаите, в които стоките и услугите са използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, така и сделки, за които не подлежи на приспадане, тоест при стоки и услуги със смесена употреба. Държавите членки могат да използват някой от посочените в член 17, параграф 5, трета алинея от тази директива методи на приспадане само за такива стоки и услуги (решение Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 40).

27 Съдържащите се в член 17, параграф 5 от Шеста директива правила се отнасят до платения по получени доставки ДДС, с който са обложени разходи, свързани само с икономически сделки. Определянето на методите и критериите за разпределяне на сумата заплатен ДДС по получени доставки между икономически дейности и неикономически дейности по смисъла на Шеста директива е в правото на преценка на държавите членки, които при упражняването му трябва да имат предвид целта и общата логика на тази директива и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителното съотношение на направените разходи по получени доставки за всяка от двете дейности (решения Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 33 и 39 и Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 42).

28 Данните, предоставени от запитващата юрисдикция, сочат, че в случаите по главните производства холдинговите дружества се облагат с ДДС заради икономическата дейност, състояща се в услугите, които те възмездно доставят на всичките си дъщерни дружества. Поради това платеният върху разходите за получаването на тези услуги ДДС би трябвало да бъде напълно приспаднат, освен ако някои от икономическите сделки, които холдинговите дружества извършват като доставчици, са освободени от ДДС съгласно Шеста директива, в който случай спрямо правото на приспадане би трябвало да се приложат правилата по член 17, параграф 5 от тази директива.

29 Следователно само ако запитващата юрисдикция установи, че дяловите участия, резултат от извършените от въпросните холдингови дружества капиталови сделки, са били зачислени отчасти към други дъщерни дружества, в чието управление тези холдингови дружества не участват, каквато е хипотезата в първия въпрос на запитващата юрисдикция, платеният върху разходите за тези сделки ДДС би могъл да бъде приспаднат само частично. Всъщност в този

случай самото притежаване на участия в тези дъщерни дружества не може да се счита за икономическа дейност на тези холдингови дружества и поради това платеният ДДС следва да се разпредели между икономическите и неикономическите дейности на последните.

30 В тази връзка държавите членки могат евентуално да прилагат или разпределителен коефициент според вида на инвестицията, или разпределителен коефициент според вида на сделката, или всякакъв друг подходящ коефициент, без да са длъжни да се ограничават само до един от тези методи (решение Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 38).

31 Поради това националните органи са тези, които под контрола на съда трябва да определят, като държат сметка за целта и общата логика на Шеста директива, критериите за разпределяне между икономически и неикономически дейности, които обективно да отразяват действителната част от разходите за получени доставки, съответстваща на всяка от двете дейности (решение Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 39).

32 При това положение и поради същите съображения, които генералният адвокат е изложил в точки 20 и 21 от заключението си, Съдът не следва да замества законодателя на Европейския съюз, нито националните органи и да определя общ метод за изчисляване на съотношението между икономически и неикономически дейности.

33 С оглед на всички тези съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че:

— разходите за придобиване на дялово участие в дъщерни дружества, направени от холдингово дружество, което участва в управлението им и което в това отношение извършва икономическа дейност, трябва да се разглеждат като част от неговите общи разходи и платеният върху тези разходи ДДС трябва по принцип да бъде напълно приспаднат, освен ако някои от икономическите сделки, които това дружество извършва като доставчик, са освободени от ДДС съгласно Шеста директива, в който случай спрямо правото на приспадане би трябвало да се приложат правилата по член 17, параграф 5 от тази директива,

— разходите за придобиване на дялови участия в дъщерни дружества, направени от холдингово дружество, което участва в управлението само на някои от тях и което по отношение на останалите пък не извършва икономическа дейност, трябва да се считат за включени само отчасти в общите му разходи, поради което платеният върху тези разходи ДДС може да бъде приспаднат само пропорционално спрямо тези, които са присъщи за икономическата дейност, съобразно критериите за разпределяне, определени от държавите членки, които при упражняването на това правомощие трябва да съобразят целта и общата логика на Шеста директива — което националният съд следва да провери — и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява каква част от разходите за получени доставки реално се отнася към икономическата и каква — към неикономическата дейност.

По втория въпрос

34 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество пита дали член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, съгласно което предвидената в тази разпоредба възможност за създаване на група от лица, които за целите на ДДС могат да се разглеждат като едно данъчнозадължено лице (наричана по-нататък „ДДС група“), имат само субекти, които са юридически лица и се намират с консолидиращото лице на тази група в отношения на контрол и подчинение.

35 Запитващата юрисдикция си задава въпроса за обхвата на тази разпоредба, доколкото пред нея е направено позоваване на същата. Както отбелязва генералният адвокат в точка 55 от заключението си, отговорът на това питане може да е — противно на съмненията, изразени в това отношение от Ирландия в писменото ѝ становище — от полза за решаването на споровете по главните производства. Всъщност статутът на ДДС група, предоставен на холдинговото дружество и на дъщерните му дружества, може да доведе до право на тази група поради извършени между дъщерните дружества и трети предприятия възмездни сделки да получи пълно приспадане на платения ДДС по извършените от холдинговото дружество капиталови сделки.

36 Във връзка с отговора, който трябва да се даде по същината на втория въпрос, следва да се припомни, че що се отнася до тълкуването на член 11, първа алинея от 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), чийто текст възпроизвежда този на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, Съдът е констатирал, че тези разпоредби, които позволяват на държавата членка да разглежда като едно-единствено данъчнозадължено лице установените в страната лица, които, макар да са юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки, не поставят за прилагането си други условия (вж. в този смисъл решение Комисия/Ирландия, C-85/11, EU:C:2013:217, т. 36).

37 В този смисъл на първо място следва да се отбележи, че за разлика от други разпоредби на Шеста директива, например членове 28а и 28б от нея, които изрично визират „юридическите лица“, член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, в който се говори за „лица“, сам по себе си не изключва от приложното си поле субектите, които, както командитните дружества по главните производства, не са юридически лица.

38 Член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива не предвижда изрично и възможността държавите членки да налагат други условия на икономическите оператори, за да могат същите да образуват ДДС група (вж. в този смисъл решение Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 35), и в частност възможността държавите членки да поставят качеството юридическо лице като изискване за членство в ДДС група.

39 Следва да се провери дали свободата на преценка на държавите членки, които имат право да допуснат създаването на своя територия на такива ДДС групи, им дава право да изключат от приложното поле на член 4, параграф 4 от Шеста директива субектите, които не са юридически лица.

40 От обяснителния меморандум към предложението на Комисията (COM(73) 950 окончателен), довело до приемането на Шеста директива, личи, че с член 4, параграф 4, втора алинея от тази директива 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 (вж. в този смисъл решение Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 37).

41 В това отношение Съдът вече е постановил, че с оглед на прилагането на член 11, първа алинея от Директива 2006/112 държавите членки могат в рамките на свободата си на преценка да предвидят във връзка с режима на групиране за целите на ДДС някои ограничения, стига те да се вписват в целите на тази директива, а именно предотвратяването на практиките или действията на злоупотреба и борбата с данъчните измами или избягването на данъци (в този смисъл вж. по-конкретно решение Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 38 и 39).

42 Същевременно, макар до влизането в сила на трета алинея от член 4, параграф 4, добавена с Директива 2006/69, Шеста директива да не съдържа изрични разпоредби, подобни на член 11, втора алинея от Директива 2006/112, държавите членки и преди този момент са имали възможност да приемат също толкова полезни мерки, доколкото борбата на държавите членки с данъчните измами или избягването на данъци е призната и насърчавана от Шеста директива цел, дори при липсата на изрично оправомощаване от страна на законодателя на Съюза (в този смисъл вж. по-конкретно решение Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 70 и 71).

43 Запитващата юрисдикция обаче следва да провери дали изключването на субектите, които не са юридически лица, от режима на групиране за целите на ДДС, така както предвижда националното право, приложимо в споровете по главните производства, представлява необходима и подходяща мярка за постигането на такива цели, а именно предотвратяването на практиките или действията на злоупотреба и борбата с данъчните измами или избягването на данъци.

44 На второ място, от самия текст на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива е видно, че всяка държава членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице установени на нейната територия лица, които, макар да са юридически независими, са тясно обвързани едно с друго с финансови, икономически и организационни връзки. При това положение тясната обвързаност на тези лица сама по себе си не е достатъчно основание — при липсата на други изисквания — да се счита, че волята на законодателя на Съюза е била режимът на групиране за целите на ДДС да бъде запазен за субектите, които в съответната група от предприятия се намират с консолидиращото лице в отношения на контрол и подчинение.

45 Макар наличието на такива отношения на контрол и подчинение да е основание да се презумира тясната обвързаност на съответните лица, то все пак по принцип не може да се разглежда като условие за създаването на ДДС група, както отбелязва генералният адвокат в точка 99 от заключението си. Противното важи само по изключение в случаи, в които подобно условие би било в определен национален контекст едновременно необходима и подходяща мярка за постигането на целите да се предотвратят практиките или действията на злоупотреба и да се противодейства на данъчните измами или на избягването на данъци.

46 С оглед на горните съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която предвидената в тази разпоредба възможност за създаване на ДДС група имат само субекти, които са юридически лица и се намират с консолидиращото лице на тази група в отношения на контрол и подчинение, освен ако тези две изисквания са необходими и подходящи мерки за постигането на целите да се предотвратят практиките или действията на злоупотреба и да се противодейства на данъчните измами или на избягването на данъци — обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По третия въпрос

47 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество пита дали член 4, параграф 4 от Шеста директива може да се счита за разпоредба с директен ефект, който позволява на данъчнозадължените лица да се позоват на нея в спор със своята държава членка, в случай че законодателството на същата не е съвместимо с тази разпоредба и не може да се тълкува по съответстващ ѝ начин.

48 В това отношение следва да се припомни, че във всички случаи, в които разпоредбите на дадена директива са безусловни и достатъчно точни по своето съдържание, частноправните субекти имат основание да се позоват на тях пред националните юрисдикции срещу държавата, когато

тя не е транспонирала в срок директивата в националния правен ред или когато я е транспонирала неправилно (вж. по-конкретно решение GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, т. 29).

49 Дадена разпоредба на правото на Съюза е безусловна, 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 (вж. по-конкретно решение GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, т. 30).

50 Както отбелязва генералният адвокат в точка 112 от заключението си, условието по член 4, параграф 4 от Шеста директива, а именно да съществуват „тесни“ финансови, икономически и организационни връзки между съответните лица, за да може те да образуват едно данъчнозадължено лице, трябва да бъде уточнено на национално равнище. Така този член не е безусловен, доколкото предполага приемането на национални разпоредби, определящи конкретния обхват на тези връзки.

51 Следователно член 4, параграф 4 от Шеста директива не отговаря на условията, необходими за да има директен ефект.

52 Поради това на третия въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 4 от Шеста директива не може да се счита за разпоредба с директен ефект, който позволява на данъчнозадължените лица да се позоват на нея в спор със своята държава членка, в случай че законодателството на същата не е съвместимо с тази разпоредба и не може да се тълкува по съответстващ ѝ начин.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) **Член 17, параграфи 2 и 5 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, изменена с Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 г., трябва да се тълкува в смисъл, че:**

   — **разходите за придобиване на дялови участия в дъщерни дружества, направени от холдингово дружество, което участва в управлението им и което в това отношение извършва икономическа дейност, трябва да се разглеждат като част от неговите общи разходи и платеният върху тези разходи данък върху добавената стойност трябва по принцип да бъде напълно приспаднат, освен ако някои от икономическите сделки, които това дружество извършва като доставчик, са освободени от данък върху добавената стойност съгласно Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2006/69, в който случай спрямо правото на приспадане би трябвало да се приложат правилата по член 17, параграф 5 от тази директива,**

   — **разходите за придобиване на дялови участия в дъщерни дружества, направени от холдингово дружество, което участва в управлението само на някои от тях и което по отношение на останалите пък не извършва икономическа дейност, трябва да се**

считат за включени само отчасти в общите му разходи, поради което платеният върху тези разходи данък върху добавената стойност може да бъде приспаднат само пропорционално спрямо тези, които са присъщи за икономическата дейност, съобразно критериите за разпределяне, определени от държавите членки, които при упражняването на това правомощие трябва да съобразят целта и общата логика на Шеста директива — което националният съд следва да провери — и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява каква част от разходите за получени доставки реално се отнася към икономическата и каква — към неикономическата дейност.

2) **Член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста Директива 77/388, изменена с Директива 2006/69, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която предвидената в тази разпоредба възможност за създаване на група от лица, които за целите на данъка върху добавената стойност могат да се разглеждат като едно данъчнозадължено лице, имат само субекти, които са юридически лица и се намират с консолидиращото лице на тази група в отношения на контрол и подчинение, освен ако тези две изисквания са необходими и подходящи мерки за постигането на целите да се предотвратят практиките или действията на злоупотреба и да се противодейства на данъчните измами или на избягването на данъци — обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да провери.**

3) **Член 4, параграф 4 от Шеста Директива 77/388, изменена с Директива 2006/69, не може да се счита за разпоредба с директен ефект, който позволява на данъчнозадължените лица да се позоват на нея в спор със своята държава членка, в случай че законодателството на същата не е съвместимо с тази разпоредба и не може да се тълкува по съответстващ ѝ начин.**

Подписи