Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

1 декември 2022 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 4, параграф 4, втора алинея — Данъчнозадължени лица — Възможност за държавите членки да разглеждат като едно данъчнозадължено лице субектите, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани помежду си от финансови, икономически и организационни връзки („ДДС група“) — Национална правна уредба, посочваща консолидиращото лице на ДДС група като единствено данъчнозадължено лице — Понятие за тясно обвързване във финансово отношение — Необходимост консолидиращото лице да разполага с мнозинство от правата на глас, освен с мажоритарно участие в капитала — Липса — Преценка на независимостта на икономически субект с оглед на стандартизирани критерии — Обхват“

По дело C-141/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 11 декември 2019 г., постъпил в Съда на 23 март 2020 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Kiel

срещу

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, P. G. Xuereb (докладчик), T. von Danwitz, A. Kumin и I. Ziemele, съдии,

генерален адвокат: L. Medina,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, от B. Richter, Rechtsanwalt,

* Език на производството: немски.

– за германското правителство, от J. Möller, S. Eisenberg и S. Heimerl, в качеството на представители,

– за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от P. Gentili, avvocato dello Stato,

– за Европейската комисия, от A. Armenia и R. Pethke, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 януари 2022 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграфи 1 и 4, както и на член 21, параграф 1, буква а) и параграф 3 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, 1977 г., стр. 1), изменена с Директива 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 г. (ОВ L 269, 2000 г., стр. 44) (наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Kiel (Данъчна администрация Кил, Германия) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) и Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (наричано по-нататък „NGD mbH“) по повод облагането на това дружество с данък върху добавената стойност (ДДС) за данъчната 2005 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Считано от 1 януари 2007 г., Шеста директива е отменена и заменена с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7). Предвид обаче момента на настъпване на фактите по спора в главното производство, приложима към същия остава Шеста директива.

4 Член 4 от Шеста директива е гласял:

„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.

[…]

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.

[…]“.

5 Под заглавието „Лица платци на данъка“ член 21 от Шеста директива, в редакцията му съгласно член 28ж от същата, е гласял:

„1. По вътрешната система лица — платци на [ДДС] са следните лица:

а) данъчно задълженото лице, извършващо облагаема доставка на стоки или услуги, освен в случаите съгласно букви б) и в).

[…]

3. В случаите, посочени в параграфи 1 и 2, държавите членки могат да предвидят друго лице, различно от лицето — платец на данъка, да бъде поотделно и солидарно отговорно с него за плащането на данъка. [неофициален превод].

[…]“.

Германското право

6 Член 2 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху добавената стойност) в редакцията му, приложима към фактите в главното производство (наричан по-нататък „UStG“), предвижда:

„1) Търговец е всяко лице, което упражнява независима търговска или професионална дейност. Предприятието обхваща цялата търговска или професионална дейност на търговеца. „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) Търговската или професионалната дейност не се счита за независима,

[…]

2. когато, с оглед на общите действителни обстоятелства, юридическото лице е интегрирано финансово, икономически и организационно в предприятието на консолидиращото лице (данъчна група, Organschaft). Последиците от данъчната група се ограничават до вътрешните доставки между съставните части на предприятието, установени в страната. Тези съставни части се третират като едно предприятие. Ако функциите по управление на консолидиращото лице са установени в чужбина, за търговец се смята икономически най-важната част от дружеството в страната.

[…]“.

7 Съгласно член 13a, параграф 1 от този закон:

„Лицето — платец на данъка, е:

1. по член 1, параграф 1, точка 1 и член 14c, параграф 1 — търговецът;

[…]“.

8 Член 73 от Abgabenordnung (Данъчен кодекс) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „AO“), гласи:

„Интегрирано дружество дължи данъците на консолидиращото лице, за които данъчното единство, което те образуват, е релевантно от данъчна гледна точка. […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

9 NGD mbH е дружество с ограничена отговорност по германското право, учредено с нотариален акт от 29 август 2005 г., чиито съдружници, а именно A, публичноправен субект, и C e.V., регистрирано сдружение, притежават съответно 51 % и 49 %. През 2005 г. E, управителят на това дружество, е едновременно управител на A и изпълнителен директор на C e.V.

10 Съгласно член 7, параграф 2 от устава на NGD mbH относно състава и правата на глас на общото събрание:

„Общото събрание се състои от членовете на комитета за спомагателните дейности на A и от основния комитет на C e.V. Всеки съдружник има седем гласа и определя до седем представители на общото събрание, които за това дружество действат изключително на доброволни начала. При спазване на следващите разпоредби всеки представител разполага с един глас и се произнася в зависимост от собствената си професионална преценка, без в това отношение да бъде обвързан от указанията на назначилия го съдружник.

Изключение от предходното се прави единствено по отношение на резолюциите, които се отнасят пряко до вноските, предоставени на разположение на дружеството от всеки съдружник. В този случай гласовете могат да бъдат давани само като едно цяло от всеки съдружник и представителите са обвързани от указанията на назначилия ги съдружник. Ако представителите не успеят да постигнат споразумение, седемте гласувания на съответния съдружник се считат за направени по начина, по който мнозинството от назначените от него представители са гласували“.

11 На общо събрание, състояло се на 1 декември 2005 г., е взето решение за изменение на устава на NGD mbH и член 7, параграф 2, втора алинея от него да има следното съдържание:

„Изключение от предходното се прави единствено по отношение на резолюциите, които се отнасят пряко до вноските, предоставени на разположение на дружеството от всеки съдружник, или за решенията, по отношение на които съдружник иска гласуване като едно цяло. В този случай гласовете могат да бъдат давани само като едно цяло от всеки съдружник и представителите са обвързани от указанията на назначилия ги съдружник. Ако представителите не успеят да постигнат споразумение, седемте гласувания на съответния съдружник се считат за направени по начина, по който мнозинството от назначените от него представители са

гласували. При гласуване като едно цяло гласовете се оценяват в зависимост от притежаваното дялово участие в дружеството“.

12 Според обясненията на запитващата юрисдикция посоченото изменение обаче е станало ефективно едва след общото събрание от 9 декември 2010 г., когато за така измененият устав бил съставен нов нотариален акт и той бил вписан в търговския регистър.

13 От акта за преюдициално запитване е видно, че при одит на NGD mbH, извършен от външен одитор, същият приема, че през разглежданата данъчна година последното не е било свързано във финансово отношение с консолидиращото лице A. При това положение не можело да се счита, че те образуват „данъчна група“ по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG, който цели да приложи в германското право възможността, предвидена в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива.

14 Този извод бил мотивиран с факта, че с оглед на разпоредбите на член 7 от устава на NGD mbH, както в първоначалната, така и в изменената редакция, A не разполагало с мнозинство от правата на глас, поради което следователно не можело да налага решения на посоченото дружество, при това въпреки че A притежавало мажоритарен дял от 51 % от дружествения капитал. Вследствие от това оборотът, реализиран от същото това дружество по обичайната ставка с трети лица и произтичащ от извършените на A доставки на услуги, трябвало да бъде осчетоводен при NGD mbH в качеството му на „търговец“ по смисъла на член 2, параграф 1 от UStG.

15 С решение от 30 май 2014 г. данъчната администрация се присъединява към становището на външния одитор.

16 Тъй като подадената от NGD mbH жалба по административен ред срещу това решение е отхвърлена с решение на данъчната администрация от 3 февруари 2017 г., NGD mbH обжалва последното решение.

17 Schleswig Holsteinisches Finanzgericht (Финансов съд Шлезвиг-Холщайн, Германия, Германия) уважава тази жалба с решение от 6 февруари 2018 г. и постановява, че условието за финансово интегриране с консолидиращото лице A е изпълнено както въз основа на изменената редакция на устава на NGD mbH, така и на първоначалната му редакция, която е била в сила през разглежданата данъчна година.

18 В тази връзка посочената юрисдикция счита, че съгласно практиката на Съда отношение на власт и подчинение, свързващо интегрирано дружество с консолидиращото лице, не представлява необходимо условие за създаването на група от юридически независими лица, които са тясно обвързани помежду си от финансови, икономически и организационни връзки (наричана по-нататък „ДДС група“) (решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 44 и 45), и че при това положение наложеното от данъчната администрация изискване относно необходимостта консолидиращото лице да разполага освен с мажоритарен дял от дружествения капитал, с мнозинство от правата на глас в другите субекти, участващи в данъчната група, надхвърля необходимото за постигане на целите, предназначени за предотвратяване на практиките или действията на злоупотреба или борбата с данъчните измами или избягването на данъци.

19 Данъчната администрация подава ревизионна жалба срещу това решение пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), като се позовава на нарушение на член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG, изведено от това, че липсва интегриране във финансово отношение на NGD mbH с консолидиращото лице A.

20 Запитващата юрисдикция подчертава най-напред, че ако спорът в главното производство трябва да се преценява единствено от гледна точка на приложимото национално право, ревизионната жалба би била основателна, тъй като това право поставяло квалифицирането като данъчно единство в зависимост от условието за интегриране във финансово отношение, което изисквало консолидиращото лице да разполага с мнозинство от правата на глас. Тя уточнява, че дори след постановяването на решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496) в съответствие с практиката на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) изискването за наличието на отношение на власт и подчинение, което вече било квалифицирано като „интегриране с право на намеса“, продължавало да се изисква на основание член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG.

21 По-нататък, от практиката на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) следвало, че съгласно националното право данъчното задължение се прехвърля на консолидиращото лице, което трябва да може да се увери, че търговският оборот, реализиран от всеки от съставляващите данъчното единство субекти, е правилно обложен. В този смисъл консолидиращото лице трябвало да действа като събиращ ДДС по всички доставки, които тези субекти извършват на трети лица, и единствено то било в състояние да изготви данъчната декларация за всички посочени субекти.

22 Накрая, тази юрисдикция подчертава, че в рамките на проверката, която трябва да извърши на основание член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG, тя трябвало да вземе предвид и да приложи per se обстоятелството, че съгласно тази разпоредба икономическата и търговска дейност на интегрираните субекти в консолидиращото лице на данъчното единство, към което тези субекти принадлежат, не се счита за независима. Така целият оборот на посочените субекти се определял на консолидиращото лице, тъй като последното дължало ДДС, съответстващ на целия този търговски оборот.

23 При все това запитващата юрисдикция има съмнения относно съответствието на разглежданата в главното производство национална правна уредба с член 4, параграф 4, първа алинея от Шеста директива, така както е тълкуван от Съда, като се има предвид по-специално посоченото в тази правна уредба изискване за отношение на власт и подчинение.

24 По-специално, след като от практиката на Съда следвало, че когато се счита, че съществува група за целите на ДДС, самата тази ДДС група е платец на ДДС, съответстващ на оборота, реализиран от всички негови членове (решения от 22 май 2008 г., Ampliscientifica и Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, т. 20, и от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 29, 35 и 37 и диспозитива), както и приравняването на подобна ДДС група към едно-единствено данъчнозадължено лице по смисъла на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива изключвало членовете на тази група, включително нейното консолидиращо лице, да продължават да подават декларации за ДДС и да бъдат определяни за индивидуални данъчнозадължени лица.

25 В случай че Съдът приеме, че член 4, параграф 4 от Шеста директива не допуска практиката, състояща се в определяне като едно-единствено данъчнозадължено лице не на самата ДДС група, а член на тази група, тоест нейното консолидиращо лице, ще възникне след това въпросът дали субект, който участва в тази група, може да се позове на евентуалното противоречие на националното право с правото на Съюза. В това отношение, като припомня, че от решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496) следва, че член 4, параграф 4 от Шеста директива няма директен ефект, запитващата юрисдикция иска да се установи дали такъв субект евентуално не би могъл да се основе за тази цел на член 21, параграф 1, буква а) от тази директива.

26 Освен това запитващата юрисдикция иска да се установи равнището на изискванията в рамките на преценката, която следва да извърши, за да се определи дали в случая е изпълнен критерият за интегриране във финансово отношение по член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG. По-специално тя иска да се установи дали този критерий трябва да се тълкува в смисъл, че изисква консолидиращото лице на данъчното единство да притежава освен мажоритарен дял в субектите от това данъчно единство, мнозинство от правата на глас в същите.

27 Във връзка с това тази юрисдикция подчертава, че съгласно приложимите национални правила консолидиращото лице на дадено данъчно единство би могло, ако е необходимо, да се позове в съдебно производство на право на финансова компенсация от страна на другите членове на същото, за да направи така, че в рамките на съществуващите вътрешни отношения в него данъчната тежест да се понася съответно от всеки от тези членове в зависимост от търговския оборот, породил ДДС, който всеки от тях следва да плати.

28 Запитващата юрисдикция иска да се установи и дали германската система на данъчното единство (Organschaft) евентуално не би могла да бъде обоснована алтернативно посредством тълкуване на член 4, параграф 1 от Шеста директива във връзка с член 4, параграф 4, първа алинея от нея. Ако случаят е такъв, ревизионната жалба, подадена от данъчната администрация, би била основателна, при това независимо от отговорите на първите три преюдициални въпроса.

29 В това отношение запитващата юрисдикция счита по същество, че не може да се изключи възможността наложените в германското право твърде строги критерии на изискването за подчиняване на субектите, съставляващи данъчно единство, на консолидиращото го лице, за целите на преценката на наличието на данъчно единство, да могат да бъдат обосновани при съвместно тълкуване на посочените в предходната точка разпоредби.

30 Всъщност, като се има предвид, че съгласно приложимите национални норми се счита, че тези субекти не могат да изразяват самостоятелно волята си, след като те се намират в отношение на власт и подчинение с консолидиращото лице на данъчното единство, от което са част, следвало да се приеме, че посочените субекти не отговарят на условието за независимост по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива. Държавите членки обаче имали право да приемат, че субектите, които не отговарят на критериите за независимост, не могат да се считат за данъчнозадължени лица, тъй като съответният им търговски оборот и следователно съответният ДДС трябва по този начин да се определи на консолидиращото лице с оглед на съществуващото между него и тези субекти отношение на власт и подчинение.

31 Запитващата юрисдикция обаче изразява съмнения дали държавите членки действително са оправомощени да уточнят въз основа на типизиране случаите, в които следва да се приеме, че дадени субекти не разполагат със собствена воля и поради това не са независими по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива.

32 В това отношение тя уточнява, че германското конституционно право предоставя на националния законодател такова правомощие за типизиране, което се обосновава с факта, че доколкото определянето на качеството на данъчнозадължено лице включва финансови тежести, за субектите, на които е определено това качество, не би трябвало да съществува несигурност по отношение на данъчните им задължения. Освен това така направеното от германския законодател типизиране можело да се потвърди с тълкуване на член 4, параграф 4, първа алинея от Шеста директива с оглед на контекста и генезиса на тази разпоредба.

33 Във връзка с последното трябвало да се отчете освен това фактът, че както се твърди, приложение A към Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 71, 1967 г., стр. 1303) е послужило да даде легитимност в правото на Съюза на вече съществуващия германски режим на данъчното единство, за да може тази държава членка да го запази.

34 При тези условия Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 4, параграф 4, втора алинея във връзка с член 21, параграф 1, буква а) и параграф 3 от [Шеста директива] да се тълкуват в смисъл, че разрешават на държава членка да определи за данъчнозадължено лице член на ДДС групата (консолидиращото лице) вместо ДДС групата (на кръга от консолидиращо лице и интегрирани дружества)?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос: може ли в това отношение да се прави позоваване на член 4, параграф 4, втора алинея във връзка с член 21, параграф 1, буква а) и параграф 3 от [Шеста директива]?

3) Трябва ли при проверката, която следва да се извърши съгласно точка 46 от решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 44 и 45), а именно дали изискването за финансово интегриране, съдържащо се в член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от [UStG], представлява допустима мярка, която е необходима и подходяща за постигането на целите да се предотвратят практиките или действията на злоупотреба и да се противодейства на данъчните измами или на избягването на данъци, да се прилага строг, или широк критерий?

4) Трябва ли член 4, параграф 1 и параграф 4, първа алинея от [Шеста директива] да се тълкуват в смисъл, че позволяват на държава членка въз основа на типизиране да приеме, че дадено лице не е независимо по смисъла на член 4, параграф 1 от тази директива, когато във финансово, икономическо и организационно отношение това

лице е интегрирано в предприятието на друг предприемач (консолидиращото лице) по такъв начин, че консолидиращото лице може да налага волята си на това лице и по този начин да препятства формирането на различна воля у това лице?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

35 Германското правителство поддържа главно, че първият, вторият и четвъртият въпрос трябва да бъдат обявени за недопустими, поради това че не са релевантни за разрешаването на спора в главното производство, тъй като той се отнася единствено до това дали между NGD mbH и консолидиращото лице A съществува достатъчна интегрираност във финансово отношение по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG във връзка с член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива.

36 Само в случай че отговорът на този въпрос е утвърдителен, което би означавало по същество, че горепосочените два субекта трябва да се считат за съставляващи ДДС група — което това правителство оспорва — ще възникне проблематиката, която стои в основата на останалите преюдициални въпроси.

37 В това отношение следва да се напомни, че съгласно постоянната практика на Съда в рамките на сътрудничеството между него и националните юрисдикции, въведено с член 267 ДФЕС, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които той поставя на Съда. Ето защо, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. по-специално решение от 22 септември 2016 г., Microsoft Mobile Sales International и др., C-110/15, EU:C:2016:717, т. 18 и цитираната съдебна практика).

38 Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално решение от 22 септември 2016 г., Microsoft Mobile Sales International и др., C-110/15, EU:C:2016:717, т. 19 и цитираната съдебна практика).

39 Настоящият случай обаче не е такъв, доколкото поставените на Съда първи, втори и четвърти въпрос, които впрочем се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, изобщо не са хипотетични и е установена връзка на спора по главното производство с действителността, тъй като тези въпроси се отнасят до тълкуването на разпоредби от правото на Съюза, които са определящи за разрешаването на спора по главното производство, както изрично посочва запитващата юрисдикция в акта за преюдициално запитване.

40 По-специално въпросът дали, от една страна, изискванията на германската правна уредба относно определянето на едно-единствено данъчнозадължено лице от ДДС група и от друга страна, начинът, по който тази правна уредба разглежда липсата на независимост на участващите в такава група субекти по отношение на нейното консолидиращо лице, са съвместими с член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, имат значение за разрешаването на спора по главното производство, тъй като ще определят дали ревизионната жалба на данъчната администрация трябва да бъде уважена.

41 От това следва, че поставените първи, втори и четвърти въпрос са допустими.

По същество

По първия въпрос

42 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка да определи като единствено данъчнозадължено лице за целите на ДДС не самата ДДС група, а отделен неин член, тоест консолидиращото я лице.

43 Следва да се припомни, че в съответствие с постоянната практика на Съда, за да се тълкува определена разпоредба от правото на Съюза, трябва да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ, както и целите на правната уредба, от която тя е част (вж. по-специално решение от 24 февруари 2022 г., Airhelp (Закъснение на полета след премаршрутиране), C-451/20, EU:C:2022:123, т. 22 и цитираната съдебна практика).

44 В тази връзка от текста на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива е видно, че тази разпоредба дава възможност на всяка държава членка да разглежда няколко субекти като едно-единствено данъчнозадължено лице, когато те 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. Освен това тя не дава възможност на държавите членки да наложат други условия на икономическите оператори, за да могат да образуват ДДС група (вж. в този смисъл решение от 25 април 2013 г., Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 35 и цитираната съдебна практика).

45 Прилагането на режима, предвиден в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, предполага, че приетата въз основа на тази норма национална уредба позволява субектите, които са свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки, да престанат да се считат за отделни данъчнозадължени лица по ДДС, а за едно данъчнозадължено лице. По този начин, когато дадена държава членка прилага посочената разпоредба, контролираните субект или субекти по смисъла на същата разпоредба не може да се счита(т) за данъчнозадължено лице/данъчнозадължени лица по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива (вж. в този смисъл решение от 22 май 2008 г., Ampliscientifica и Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, т. 19 и цитираната съдебна практика).

46 От това следва, че приравняването към едно-единствено данъчнозадължено лице по член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива изключва възможността членовете на ДДС групата да продължат да подават отделно декларации за ДДС и да бъдат определяни във и извън тяхната група като данъчнозадължени лица, при положение че само едно-единствено

данъчнозадължено лице има право да подаде посочените декларации. Следователно, когато тази разпоредба се прилага от държава членка, тя непременно изисква транспониращата национална уредба да предвиди, че за групата ще се предоставят статут на едно-единствено данъчнозадължено лице и един номер по ДДС (решение от 22 май 2008 г., Ampliscientifica и Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, т. 19 и 20).

47 Оттук следва, че в такава хипотеза доставките на услуги, извършвани от трето лице за член на ДДС група, трябва да се разглеждат за целите на ДДС като извършени не в полза на този член, а в полза на самата ДДС група, към която той принадлежи (вж. в този смисъл решение от 18 ноември 2020 г., Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, т. 46 и цитираната съдебна практика).

48 Що се отнася до контекста на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, нито от тази разпоредба, нито от системата, въведена с тази директива, следва, че тя представлява дерогираща или специална разпоредба, която трябва да се тълкува ограничително. Както следва от практиката на Съда, условието относно наличието на тесни връзки във финансово отношение не би могло да се тълкува ограничително (вж. по аналогия, що се отнася до член 11 от Директивата за ДДС, решения от 25 април 2013 г., Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 36 и от 15 април 2021 г., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, непубликувано, EU:C:2021:285, т. 45).

49 Що се отнася до преследваните с член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива цели, следва веднага да се припомни, че от обяснителния меморандум към предложението на Комисията (COM(73) 950 окончателен), довело до приемането на Шеста директива, личи, че с тази разпоредба 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 систематично като данъчнозадължени тези лица, чиято „независимост“ е чисто формална (вж. в този смисъл решения от 25 април 2013 г., Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 37 и цитираната съдебна практика и от 15 април 2021 г., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, непубликувано, EU:C:2021:285, т. 35 и цитираната съдебна практика).

50 В това отношение, макар до влизането в сила на трета алинея от член 4, параграф 4, добавена с Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на някои мерки за опростяване на процедурата за начисляване на данък добавена стойност и за подпомагане на борбата срещу избягване на данъчно облагане, и за отмяна на някои решения за предоставяне на дерогации (ОВ L 221, 2006 г., стр. 9; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 247), Шеста директива да не е съдържала изрични разпоредби, предоставящи на държавите членки възможност да приемат необходимите мерки за борба с данъчните измами или избягването на данъци, това обстоятелство не лишавало държавите членки от възможността да приемат, преди това влизане в сила, подобни мерки, доколкото борбата на държавите членки с данъчните измами и избягването на данъци е призната и насърчавана от Шеста директива цел, дори при липсата на изрично оправомощаване от страна на законодателя на Съюза (вж. в този смисъл решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 42 и цитираната съдебна практика).

51 Така с оглед на прилагането на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива държавите членки са можели 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 (вж. в този смисъл решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 41 и цитираната съдебна практика).

52 В случая от обясненията, предоставени от запитващата юрисдикция и от германското правителство, най-напред следва, че германският законодател се е възползвал от възможността, предоставена от член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, посредством член 2, параграф 2, точка 2 от UStG, който предвижда възможността за образуване на „данъчни единства“.

53 По-нататък, от същите разяснения следва, че по силата на германското право, макар консолидиращото лице на ДДС група да се счита за единственото данъчнозадължено лице в тази група по смисъла на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, член 73 от AO при все това предвижда, че интегрирано дружество може евентуално да дължи данъци, съответстващи на другите членове на данъчното единство, от което то е част, включително на консолидиращото лице на същото, за които данъци образуваното от тях данъчно единство е релевантно в данъчно отношение.

54 Накрая, от предоставените от запитващата юрисдикция разяснения следва, че по силата на германското право субект, който е част от ДДС група, може да се счита за част от предприятието на консолидиращото лице във финансово отношение по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG във връзка с член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива само ако това лице е в състояние да наложи волята си, което изисква то да разполага по отношение на посочения субект както с мажоритарно дялово участие, така и с мнозинство от правата на глас.

55 Най-напред, що се отнася до въпроса дали член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива допуска германската практика, състояща се в определяне като едно-единствено данъчнозадължено лице не на самата ДДС група, а на член на тази група, тоест нейното консолидиращо лице, следва да се уточни, че макар и Съдът да е постановил по същество в решения от 22 май 2008 г., Ampliscientifica и Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, т. 19 и 20) и от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 34, 35 и 37), че ДДС групата в качеството ѝ на данъчнозадължено лице е платец на ДДС, това не променя факта, както генералният адвокат е посочил в точка 79 от заключението си, че когато няколко юридически независими членове на ДДС група съставляват заедно едно данъчнозадължено лице, трябва да е налице един-единствен представител, който поема задълженията на групата по ДДС по отношение на данъчните органи. Член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива обаче не съдържа никакво предписание относно определянето на представителния субект на ДДС групата, нито относно формата, под която той поема задълженията на данъчнозадължено лице от такава група.

56 В това отношение и независимо от възможността да се предвиди представляване на ДДС групата от един от нейните членове, посочените в точка 49 цели могат да обосноват определянето на консолидиращото лице на ДДС групата като едно-единствено данъчнозадължено лице, когато това лице е в състояние да наложи волята си на другите субекти от тази група, което позволява да се осигури правилното събиране на ДДС.

57 При това положение е необходимо още обстоятелството, че не самата ДДС група, а представляващото я нейно консолидиращо лице изпълнява ролята на едно-единствено данъчнозадължено лице по смисъла на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, да не води до риск от данъчни загуби.

58 От тези разяснения на запитващата юрисдикция, посочени в точка 27 от настоящото решение, както и от писменото становище на германското правителство обаче е видно, че стига задължението за деклариране в тежест на това консолидиращо лице да обхваща доставките, извършени и получени от всички членове на тази група, и произтичащото от това данъчно задължение да обхваща всички тези доставки, това би довело до същия резултат, както ако самата ДДС група беше данъчнозадължено лице по този данък.

59 От посочените разяснения следва също, че макар съгласно германското право всички задължения в областта на ДДС да тежат върху посоченото консолидиращо лице в качеството му на представител на ДДС групата пред компетентните данъчни органи, това не променя факта, че тези данъчни органи могат евентуално да поискат данъка от другите субекти, които са част от посочената група, позовавайки се на член 73 от АО.

60 С оглед на изложените по-горе съображения следва да се приеме, че член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че допуска държава членка да определи като единствено данъчнозадължено лице по ДДС не самата ДДС група, а неин член, тоест нейното консолидиращо лице, когато това лице е в състояние да наложи волята си на другите участващи в тази група субекти и при условие че това определяне не води до риск от данъчни загуби.

По втория въпрос

61 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива във връзка с член 21, параграф 1, буква а) и параграф 3 от тази директива могат да се считат за имащи директен ефект, позволяващ на данъчнозадължените лица да се позоват на тях спрямо тяхната държава членка, в случай че законодателството на последната не е съвместимо с тези разпоредби и не би могло да се тълкува по съобразен с тях начин. Запитващата юрисдикция поставя втория въпрос само в хипотезата, в която на първия въпрос се отговори, че член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка да определя като данъчнозадължено лице по ДДС не самата ДДС група, а неин член, тоест нейното консолидиращо лице.

62 С оглед на отговора, даден на първия въпрос, не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

По третия въпрос

63 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която поставя възможността за даден субект да образува с предприятието на консолидиращото лице ДДС група в зависимост от условието това лице да разполага в посочения субект освен мажоритарно участие в неговия капитал и с мнозинство от правата на глас.

64 В самото начало следва да се отбележи, че условието по член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, съгласно което създаването на ДДС група е обусловено от наличието на тесни финансови, икономически и организационни връзки между съответните лица, трябва да бъде уточнено на национално равнище, поради което тази разпоредба има условен характер, доколкото предполага приемането на национални разпоредби, определящи конкретния обхват на такива връзки (вж. в този смисъл решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 50).

65 За еднаквото прилагане на Шеста директива обаче е важно понятието за тесни финансови връзки по смисъла на член 4, параграф 4, втора алинея от тази директива да получи самостоятелно и еднакво тълкуване. Подобно тълкуване се налага въпреки факултативния характер за държавите членки на режима, който този член предвижда, за да се избегнат, след като този режим бъде въведен, различия при прилагането му в държавите членки (вж. по аналогия решение от 15 април 2021 г., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, непубликувано, EU:C:2021:285, т. 44 и цитираната съдебна практика).

66 В това отношение следва да се припомни, че макар, както бе подчертано в точки 44 и 51 от настоящото решение, член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива да не предвижда изрично възможността за държавите членки да налагат други условия на икономическите оператори, за да могат да образуват ДДС група, същите могат в рамките на своята свобода на преценка да поставят прилагането на режима на ДДС групата в зависимост от някои ограничения, стига те да се вписват в целите на тази директива, насочени към предотвратяване на практиките или поведението на злоупотреба или към борба с данъчните измами или избягването на данъци, и правото на Съюза и неговите общи принципи, по-конкретно принципите на пропорционалност и на данъчна неутралност да бъдат спазени (вж. по аналогия решение от 15 април 2021 г., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, непубликувано, EU:C:2021:285, т. 57 и цитираната съдебна практика).

67 Следва също да се припомни, че съгласно цитираната в точка 48 от настоящото решение съдебна практика условието за наличие на тясна връзка във финансово отношение не може да се тълкува ограничително.

68 По-специално Съдът вече е уточнил, като се има предвид самият текст на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, че само тясната обвързаност между правните субекти в рамките на ДДС групата не може, при липсата на каквото и да било друго изискване, да доведе до заключението, че законодателят на Съюза е имал намерение да запази ползването на режима на ДДС групата само за субектите, които се намират в отношение на контрол и подчинение с консолидиращото лице на съответната група от предприятия. Макар наличието на такива отношения на контрол и подчинение да е основание да се презумира тясната обвързаност на съответните субекти, то все пак по принцип не може да се разглежда като необходимо условие за създаването на ДДС група. Противното важи само по изключение в случаи, в които подобно условие би било в даден 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 (вж. в този смисъл решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 44 и 45).

69 От това следва, че изискването за мнозинство от правата на глас, в допълнение към изискването за мажоритарно участие в капитала, на основание изискването за финансова интеграция по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG, не представлява a priori, което при все това запитващата юрисдикция следва да провери, необходима и подходяща мярка за постигане на целите за предотвратяване на практиките или действията на злоупотреба, или да се противодейства на данъчните измами или на избягването на данъци, поради което подобно изискване по принцип не може да се налага на основание член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива.

70 В този контекст не е без значение, както следва от отговора на германското правителство на писмените въпроси на Съда, че по същество то признава, че нито едно от посочените в предходната точка от настоящото решение две изисквания не е абсолютно необходимо, стига консолидиращото лице да е в състояние да наложи волята си на другите субекти, участващи в ДДС групата.

71 С оглед на изложените по-горе съображения на третия 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, която поставя възможността даден субект да образува с предприятието на консолидиращото лице ДДС група в зависимост от условието това лице да разполага в посочения субект освен с мажоритарно участие в неговия капитал и с мнозинство от правата на глас.

По четвъртия въпрос

72 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 4, параграф 4 от Шеста директива във връзка с член 4, параграф 1, първа алинея от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка да квалифицира, въз основа на типизиране, дадени субекти като зависими, когато същите са интегрирани във финансово, икономическо и организационно отношение в консолидиращото лице на ДДС група.

73 Следва веднага да се отбележи, че член 4, параграф 1 от Шеста директива разглежда като данъчнозадължени лицата, които извършват независима икономическа дейност, посочена в параграф 2 от него.

74 Член 4, параграф 4, първа алинея от Шеста директива уточнява, че понятието „независима“ изключва от данъчно облагане наетите лица и другите лица, обвързани с работодателя си посредством договор за наемане на работна сила или друго правоотношение, създаващо отношения на власт и подчинение, що се отнася до условията на труд и заплащане, както и до отговорността на работодателя.

75 Параграф 4, втора алинея от посочения член предвижда, че при спазване на разпоредбата на член 29 от Шеста директива относно консултациите, държавите членки могат да разглеждат като едно-единствено 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.

76 Следва да се припомни също, както Комисията отбелязва в точка 3.2, първа и втора алинея от своето съобщение COM/2009/0325 окончателен, че чрез създаването на ДДС група на основание член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива някои тясно свързани

данъчнозадължени лица се сливат, за да образуват ново единствено данъчнозадължено лице по ДДС. Освен това тази институция уточнява, че „[ДДС групата] може да бъде описана като „фикция“, създадена за целите на облагането с ДДС, при която на икономическата същност се дава по-голяма тежест в сравнение с правната форма. [ДДС групата] е особен вид данъчно задължено лице, което съществува само за целите на облагането с ДДС. Тя се основава на действителните финансови, икономически и организационни връзки между дружествата. Единствено за целите на облагането с ДДС на [ДДС групата] се дава по-голяма тежест в сравнение с правните форми по силата на гражданското или дружественото право, като в същото време всеки член на групата запазва своята правна форма […]“.

77 Освен това съгласно постоянната съдебна практика доставката е облагаема само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации (вж. в този смисъл решение от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 24 и цитираната съдебна практика).

78 За да се установи, че съществува такова правоотношение между субект, който е част от ДДС група, и другите членове на тази група, включително нейното консолидиращо лице, така че извършваните от този субект доставки да бъдат обложени с ДДС, следва да се провери дали посоченият субект извършва независима икономическа дейност. В това отношение следва да се прецени дали подобен субект може да се счита за самостоятелен, доколкото той извършва своята дейност от свое име, за своя сметка и отговорност, както и по-специално доколкото той понася произтичащия от дейността му стопански риск (вж. по аналогия решения от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 25 и от 13 юни 2019 г., IO (ДДС — Дейност като член на надзорен съвет), C-420/18, EU:C:2019:490, т. 39 и цитираната съдебна практика).

79 В случая обаче, макар в качеството си на едно-единствено данъчнозадължено лице и на представител на ДДС групата неговото консолидиращо лице A е длъжно да подаде данъчната декларация от името на всички субекти, които са част от тази група, включително от името на NGD mbH, това не променя факта, че както е видно от точки 27 и 57—59 от настоящото решение, самите субекти носят икономическите рискове, свързани с упражняването на съответната им икономическа дейност. От това следва, че същите тези субекти трябва да се разглеждат като осъществяващи независими икономически дейности, така че не могат да бъдат квалифицирани, въз основа на типизиране, като субекти, които не са „независими“ по смисъла на член 4, параграф 1 и параграф 4, първа алинея от Шеста директива само поради принадлежността им към ДДС група.

80 Това тълкуване се подкрепя и от факта, че макар от член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива да следва, че субектите, които могат да съставляват ДДС група, трябва да имат тесни финансови, икономически и организационни връзки, тази разпоредба все пак не предвижда, че наличието на такива връзки би довело до упражняването на зависима икономическа дейност от страна на субект от групата, различен от консолидиращото лице. Така от посочената разпоредба не следва, че този субект престава да извършва независима икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 4, първа алинея от тази директива единствено поради принадлежността им към ДДС групата.

81 С оглед на изложените по-горе съображения на четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива във връзка с член 4, параграф 1, първа алинея от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка да

квалифицира, въз основа на типизиране, дадени субекти като зависими, когато тези субекти са интегрирани във финансово, икономическо и организационно отношение към консолидиращото лице на ДДС група.

По съдебните разноски

82 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 (първи състав) реши:

1) **Член 4, параграф 4, втора алинея 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 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 г.,**

трябва да се тълкува в смисъл, че:

допуска държава членка да определи като единствено данъчнозадължено лице на група, формирана от юридически независими субекти, които са тясно обвързани помежду си от финансови, икономически и организационни връзки, нейното консолидиращо лице, когато това лице е в състояние да наложи волята си на другите участващи в тази група субекти и при условие че това определяне не води до риск от данъчни загуби.

2) **Член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/65,**

трябва да се тълкува в смисъл, че:

не допуска национална правна уредба, която поставя възможността даден субект да образува с предприятието на консолидиращото лице група, формирана от юридически независими субекти, които са тясно обвързани помежду си от финансови, икономически и организационни връзки, в зависимост от условието това лице да разполага в посочения субект освен с мажоритарно участие в неговия капитал и с мнозинство от правата на глас.

3) **Член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/65, във връзка с член 4 параграф 1, първа алинея от изменената Директива 77/388**

трябва да се тълкува в смисъл, че:

не допуска държава членка да квалифицира, въз основа на типизиране, дадени субекти като зависими, когато тези субекти са интегрирани във финансово,

икономическо и организационно отношение към консолидиращото лице на група, формирана от юридически независими субекти, които са тясно обвързани помежду си от финансови, икономически и организационни връзки.

Подписи