Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 6 октомври 2016 година[1]

Дело C-274/15

Европейска комисия
срещу

Великото херцогство Люксембург

„Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО — Освобождаване от ДДС на доставката на услуги, извършвана от определени групи за техните членове — Доставка на услуги, пряко необходими за целите на освободена от ДДС дейност или за целите на необлагаема дейност — Приспадане на данъка от членовете на групата — Действия на член, извършени от свое име и за сметка на групата“

I – **Въведение**

1. Настоящият иск на Европейската комисия срещу Великото херцогство Люксембург е насочен към различни разпоредби от законодателството на Великото херцогство Люксембург в областта на облагането с данъка върху добавената стойност, които са във връзка с освобождаването от ДДС 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“)[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 доставки от облагане с ДДС предприятия, като например болници, лекари или училища. Така доставките, извършени от тези освободени от облагане предприятия, наистина не се облагат с ДДС, но същевременно получените от тях доставки 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 и се понася непряко от крайния получател.

2. Поради липсата на възможност за приспадане на ДДС по получените от тези предприятия доставки размерът на неподлежащия на приспадане ДДС при получаването на (подлежащи на облагане с ДДС) доставки на части от съответните услуги, които предприятието може и само да извършва, може да се отрази негативно на ценообразуването. Поради това по правило е налице икономически обоснован интерес подобни дейности да бъдат извършвани от самите предприятия и да не се закупуват от други икономически оператори, когато същите дейности

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 и поправки в ОВ L 74, 19.3.2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 14.9.2012 г., стр. 15, ОВ L 323, 9.12.2015 г., стр. 31.

3 — През изминалите десетилетия Съдът е разглеждал общо само три пъти тази хипотеза на освобождаване от ДДС и многобройните изисквания за осъществяването на фактическия му състав (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). Понастоящем обаче пред Съда са висящи още три дела. Освен настоящото, това са делата C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) и C-616/15 (Комисия/Германия).

ще подлежат на облагане с ДДС. В резултат на това, що се отнася до освобождаването от ДДС без възможност за приспадане на платения ДДС по получените доставки, действащата система на данъка върху добавената стойност третира предприятието, предоставящо освободени доставки, като краен потребител, който не дължи ДДС, но също така и не може да претендира приспадания на ДДС по получените доставки, дори и когато доставя възмездно услуги или продава стоки.

3. Тъй като обаче за предприятията, извършващи освободени доставки, е възможно да възникнат ситуации, в които е икономически обосновано или дори наложително да не извършват отделни части от съответната услуга сами, а съвместно с други, също така освободени от облагане с ДДС предприятия (например когато няколко установени на едно и също място лекари експлоатират заедно голям медицински уред), член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС освобождава от облагане и тези предоставени от групата услуги на нейните 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 да продължи да е налице за крайните потребители, независимо 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.

4. В настоящото производство трябва да се изясни дали при транспонирането по антиконкурентен начин на тази хипотеза на освобождаване от ДДС и други разпоредби от правото на Съюза в областта на ДДС Великото херцогство Люксембург е отишло прекалено далеч в опита си да удовлетвори икономическите интереси на установените в него предприятия.

II – **Правна уредба**

Правото на Съюза

5. Член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС описва концепцията за облагане с данък върху добавената стойност, както следва:

„За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността“.

6. По силата на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, подлежи на облагане с данъка. Съгласно буква а) от посочената разпоредба същото важи и за „[…] доставка на стоки“.

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

„доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чийто 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“.

8. Относно приспадането на ДДС, с който се облагат елементите на себестойността на дадена сделка (приспадане на данъка), член 168 от Директивата за ДДС предвижда следното:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

9. Относно процедурата на приспадане на данъка член 178 от Директивата за ДДС[4] предвижда:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

[…]“.

10. Накрая, в Директивата за ДДС съществуват още специални разпоредби относно комисионни сделки, които са от значение в настоящото производство. Става въпрос, от една страна, за член 14, параграф 2 от нея, който по отношение на доставката на стоки предвижда следното:

„2. В допълнение към сделката, посочена в параграф 1, всяко от следните се разглежда като доставка на стоки:

[…]

в) прехвърлянето на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисиона“.

11. От друга страна, що се отнася до доставката на услуги, член 28 от Директивата за ДДС гласи:

„Когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите“.

4 — В редакцията ѝ преди изменението с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на правилата за фактуриране (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1), която съгласно член 2, параграф 1, втора алинея от същата се прилага едва от 1 януари 2013 г. и поради това не е релевантна за настоящото дело.

12. Всички съществени елементи вече са били предвидени в 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[5] (наричана по-нататък „Шеста директива“), която е кодифицирана с Директивата за ДДС. Ето защо в настоящото производство трябва да се съобразява и свързаната с тази директива практика на Съда.

Люксембургското право

13. Член 44, параграф 1, буква у) от Закона за данъка върху добавената стойност от 12 февруари 1979 г. (наричан по-нататък „люксембургският Закон за ДДС“) съдържа разпоредба относно освобождаване от ДДС, която е идентична с текста на френски език на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

14. С цел да се уточни прилагането на посоченото освобождаване е приета Наредбата на Великия херцог от 21 януари 2004 година относно освобождаването от ДДС на доставката на услуги, извършвана от самостоятелни групи лица за техни членове (наричана по-нататък „люксембургската наредба“).

15. Член 1 от люксембургската наредба изисква самостоятелната група лица по смисъла на член 44, параграф 1, буква у) от люксембургския Закон за ДДС или да притежава правосубектност (буква a), или да действа от свое име в отношенията с нейните членове или с трети лица (буква b). С Наредба на Великия херцог от 7 август 2012 г. посочената разпоредба е допълнена с втори параграф. В него се предвижда, че въпросната наредба не се прилага за самостоятелни групи, чиито доставки на услуги са предназначени главно за осъществяването на облагаеми доставки от един или няколко членове.

16. В член 2 от люксембургската наредба са определени условия за освобождаването от ДДС по член 44, параграф 1, буква у) от люксембургския Закон за ДДС. Буква a), първо изречение установява изискването дейността на групата да се състои само в доставки на услуги, извършвани с цел предоставяне на услуги, които са пряко необходими за осъществяване на дейността на членовете. Съгласно посочената разпоредба или дейностите на членовете трябва да са освободени от ДДС, или във връзка с дейностите тези членове не следва да са данъчнозадължени лица. Съгласно буква a), второ изречение на тези условия обаче отговорят и лица, които в рамките на освободената си от облагане с ДДС или необлагаема дейност извършват и облагаеми доставки, при условие че тези доставки не надвишават 30 % от общия размер на оборота им. Член 3 от люксембургската наредба регламентира допълнителни подробности във връзка с посочения праг на оборота, според които при определени условия този праг може да бъде надхвърлен с до 50 %.

17. Освен това член 4 от люксембургската наредба разрешава на посочените лица да приспадат платения ДДС, фактуриран *на групата* за получените от нея доставки. Съгласно административно циркулярно писмо № 707 от 29 януари 2004 г. (наричано по-нататък „люксембургското административно циркулярно писмо“), определящо по-специално документите, които за тази цел следва да се съхраняват от членовете на групата, посоченото прехвърляне на правото на приспадане на платения ДДС по получени доставки се извършва с цел да се гарантира данъчният неутралитет.

5 — ОВ L 145, 1977 г., стр. 1.

18. Накрая, меморандум от 18 декември 2008 г., изготвен от работната група в рамките на Comité d'Observation des Marchés (CObMa) (Комитет за наблюдение на пазара), видно от неговия текст, след съгласуване с Administration de l'Enregistrement et des Domaines (люксембургската данъчна администрация), също се отнася до освобождаването от ДДС на самостоятелни групи лица (наричан по-нататък „меморандумът на CObMa"). В него се разглежда по-специално въпросът кое лице следва да бъде посочвано в издаваните от трети лица фактури за направените общи разходи, когато групата няма собствена правосубектност. Във връзка с това се пояснява, че когато даден член получава доставки от трети лица от свое име и за сметка на групата, въпросът за обременяването на групата с общите разходи остава извън приложното поле на ДДС.

III – **Фактите по спора**

19. С писмо от 7 април 2011 г. Комисията уведомява Великото херцогство Люксембург, че има съмнения относно съответствието с правото на Съюза на различни люксембургски разпоредби във връзка с транспонирането на разпоредбата за освобождаване от ДДС по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

20. В мотивираното си становище от 27 януари 2012 г. Комисията приема, че опасенията ѝ не са опровергани, и приканва Великото херцогство Люксембург да предприеме необходимите действия в срок от два месеца, за да приведе законодателството си в съответствие с изискванията на правото на Съюза.

21. Първо, тъй като предвиденото в люксембургското законодателство освобождаване от ДДС се прилагало и в случаите, когато групата извършва доставка на услуга, която *не е* пряко предназначена за целите на освободената от данък или необлагаема дейност на даден член на тази група, Великото херцогство Люксембург не спазило именно разпоредбата на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС. Второ, обстоятелството, че на членовете на групата се предоставяло право да приспадат платения ДДС по получени доставки, които не са извършени в полза на членовете на групата и не са фактурирани на тях, а на групата, противоречало на член 168, буква а) и на член 178, буква а) от Директивата за ДДС. Трето, съгласно член 14, параграф 2, буква в) и член 28 от Директивата за ДДС получаването на доставка от член на групата за нейна сметка трябвало да се третира като две последователни доставки и не можело да се счита за ирелевантно от гледна точка на ДДС.

IV – **Производството пред Съда**

22. След като Великото херцогство Люксембург не изпълнява искането на Комисията в определения срок, на 8 юни 2015 г. Комисията предявява пред Съда иск на основание на член 258, втора алинея ДФЕС, с който иска:

— да бъде установено, че с оглед на начина, по който в рамките на системата на данъка върху добавената стойност е регламентирало самостоятелните групи лица — в член 44, параграф 1, буква у) от люксембургския Закон за ДДС, в членове 1—4 от люксембургската наредба, в люксембургското административно циркулярно писмо (доколкото то се отнася до членове 1—4 от люксембургската наредба), както и в меморандума на CObMa, Великото херцогство Люксембург не е изпълнило задълженията си по Директивата за ДДС, и по-специално по член 2, параграф 1, буква в) и по член 132, параграф 1, буква е), по член 1, параграф 2, втора алинея, по член 168, буква а) и член 178, буква а), както и по член 14, параграф 2, буква в) и по член 28 от тази директива;

— Великото херцогство Люксембург да бъде осъдено да заплати съдебните разноски.

23. Великото херцогство Люксембург иска от Съда:

— да отхвърли иска на Комисията като отчасти недопустим, в останалата му част —като неоснователен, а при условията на евентуалност — изцяло като неоснователен.

— да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

24. Страните представят пред Съда писмени становища, а впоследствие, на 30 юни 2016 г., и устни становища.

V – **Анализ**

A– *По първото основание, изведено от използването на услугите от членовете на групата*

25. Като първо основание Комисията сочи нарушение на член 2, параграф 1, буква в) и на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

26. Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС всички доставки на услуги от данъчнозадължени лица по принцип подлежат на облагане с ДДС. Безспорно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС предвиждал освобождаване на доставката на услуги, извършена от самостоятелни групи за техни членове. Посоченото освобождаване обаче се прилагало по-специално само ако доставката на услуги се извършвала с цел предоставяне на услуги, пряко необходими за дейностите на членовете, които или са освободени от ДДС, или са извън приложното поле на ДДС.

27. Според Комисията съгласно член 2, буква а) и член 3 от люксембургската наредба освобождаването по член 44, параграф 1, буква у) от люксембургския Закон за ДДС се прилага и когато доставените от групата услуги се използват за *облагаемата* дейност на даден член, при условие че оборотът от облагаемата дейност не надхвърля 30 %, а в определени случаи съответно — 45 % от общия размер на оборота.

1. Допустимост на първото основание

28. Великото херцогство Люксембург счита първото основание за недопустимо.

29. Най-напред, то твърди, че с първото основание Комисията е разширила предмета на делото в сравнение с мотивираното становище. Докато в последното се критикувало единствено обстоятелството, че от данъка се освобождавали и предоставяните от групата доставки на услуги, използвани преди всичко или изключително за извършването на облагаеми доставки, искът не се ограничавал до посочените упреци. С предявения иск Комисията оспорвала вече като цяло възможността за освобождаване от ДДС на предоставяните доставки на услуги от групата, които били свързани с облагаеми доставки на определен неин член.

30. Съгласно постоянната съдебна практика предметът на иск, предявен на основание член 258 ДФЕС, се определя с мотивираното становище на Комисията, поради което искът трябва да се основава на същите мотиви и основания като мотивираното становище [6]. При все това Комисията може да уточни първоначалните си твърдения за нарушения в исковата молба, стига това да не води до разширяване на предмета на спора [7].

31. От мотивираното становище на Комисията става ясно, че според нея в люксембургското право не е спазено условието по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, според което групата трябва да доставя услуги, пряко необходими за дейността на член, която е освободена от ДДС или във връзка с която членът не е данъчнозадължено лице [8]. Доколкото по отношение на посочения предмет на спора Комисията изрично посочва в исковата молба, че люксембургските разпоредби съставляват неизпълнение на задължение във всички случаи, когато услугите се използват за извършването на облагаема доставка от член на групата, се налага изводът, че тя само прави допустимо уточнение на вече формулираното си преди това твърдение за нарушение.

32. Освен това Великото херцогство Люксембург счита, че поведението на Комисията по време на досъдебното производство е било в нарушение на принципа на лоялното сътрудничество, задължението за което е установено в член 4, параграф 3 ДЕС. Така Великото херцогство уведомило Комисията след изтичането на определения от Комисията в мотивираното становище срок, за допълнение на член 1 от люксембургската наредба [9], въведено в отговор на първото изтъкнато в мотивираното становище твърдение за нарушение. Въпреки това в продължение на 18 месеца преди да съобщи, че пристъпва към предявяването на иск, Комисията не изразила никакви резерви по отношение на посоченото изменение.

33. Съгласно постоянната съдебна практика Комисията по принцип разполага с дискреционно правомощие относно момента, в който да предяви иск за установяване на неизпълнение на задължения [10]. В настоящото дело също не може да се приеме, че е налице изключение, така че с действията си в досъдебното производство Комисията да е можела да наруши правото на защита на Великото херцогство Люксембург. По-специално Комисията не е задължена, преди да предяви иска, да изразява становище относно подходящия характер на мерките за отстраняване на нарушенията, предприети от съответната държава членка едва след изтичането на определения в мотивираното становище срок. Всъщност единствено правното положение в съответната държава членка към момента на изтичането на този срок е от определящо значение за наличието на неизпълнение на задължения [11] и съответно — за основателността на иска.

34. Следователно първото основание е допустимо.

2. Основателност на твърденията за нарушения по първото основание

35. При условията на евентуалност Великото херцогство Люксембург поддържа, че твърденията за нарушения по първото основание не могат да бъдат уважени и по същество.

6 — Вж. по-специално решения от 15 декември 1982 г., Комисия/Дания (211/81, EU:C:1982:437, т. 14), от 26 април 2005 г., Комисия/Ирландия (C-494/01, EU:C:2005:250, т. 35) и от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230, т. 19).

7 — Вж. решения от 11 септември 2011 г., Комисия/Ирландия (C-67/99, EU:C:2001:432, т. 23), от 19 декември 2013 г., Комисия/Полша (C-281/11, EU:C:2013:855, т. 88) и от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230, т. 19).

8 — Вж. точки 20 и 21, както и точки 68 и 69 от мотивираното становище.

9 — Вж. точка 15 по-горе.

10 — Вж. по-специално решения от 10 декември 1968 г., Комисия/Италия (7/68, EU:C:1968:51, стр. 642), от 1 юни 1994 г., Комисия/Германия (C-317/92, EU:C:1994:212, т. 4) и от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230, т. 14).

11 — Вж. по-специално решения от 10 септември 1996 г., Комисия/Германия (C-61/94, EU:C:1996:313, т. 42), от 26 април 2005 г., Комисия/Ирландия (C-494/01, EU:C:2005:250, т. 29) и от 26 май 2016 г., Комисия/Гърция (C-244/15, EU:C:2016:359, т. 47).

36. Освобождаването от ДДС по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС било приложимо именно за групи, чиито членове, наред със своята освободена от ДДС или изключена от приложното поле на данъка дейност, упражнявали и облагаема дейност. По отношение на естеството на доставяните от група услуги обаче става въпрос за общи разходи на неин член, които не било възможно да бъдат отнесени към която и да било упражнявана от него дейност. В този контекст от ДДС трябвало да се освобождават само доставки на услуги, свързани единствено с освободени от ДДС или изключени от приложеното поле на данъка дейности, което означавало, че освобождаването изобщо нямало практически обхват.

37. Що се отнася до обстоятелството, че Великото херцогство Люксембург освен това се позовава на допълнението на люксембургската наредба с член 1, параграф 2[12], следва да се отбележи, че тези доводи са без значение за настоящия иск. От определящо значение за преценката му е правното положение в Люксембург в края на март 2012 г. — към момента на изтичането на определения в мотивираното становище срок[13]. Посочената разпоредба обаче е приета едва по-късно, а именно на 7 август 2012 г.

38. На следващо място с оглед на преценката на първото основание е необходимо да се прави разграничение между две различни условия по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, които недвусмислено произтичат от неговия текст.

39. На първо място, условие за посоченото освобождаване от ДДС е членовете на групата да осъществяват освободени от ДДС дейности или дейности, във връзка с които те не са данъчнозадължени лица.

40. Освен това обаче, на второ място, за да е освободена от ДДС, всяка доставка услуги трябва да се извършва с цел предоставяне на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на освободената от ДДС дейност или на дейността на члена, във връзка с която той не е данъчнозадължено лице. Следователно, ако наред с освободена от ДДС дейност член на групата осъществява и подлежаща на облагане с ДДС дейност, така или иначе доставките на услуги, извършени от групата за нейния член, могат да бъдат освободени от ДДС. Това обаче предполага тези услуги да се предоставят пряко за целите на осъществяването на неговата освободена от ДДС дейност, но не и за целите на осъществяването на неговата подлежаща на облагане с ДДС дейност.

41. Що се отнася до посоченото второ, допълнително условие, при тълкуването на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС няма основание за отклонение от ясния текст на разпоредбата. Съдът вече е посочил по същество относно посочената разпоредба, че в светлината на изискването за стриктно тълкуване на освобожданията, предвидени в правото в областта на ДДС, тълкуване на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, което надхвърля рамките на неговия недвусмислен текст, е несъвместимо с целта на тази разпоредба[14].

42. Безспорно вследствие на стриктното тълкуване на случаите на освобождавания от ДДС не трябва да се отнема ефектът от освобожданията или да се стига до неприложимостта им на практика[15]. В настоящия случай обаче не може да се твърди, че е налице подобно положение. Противно на твърдяното от Великото херцогство Люксембург, услугите, предоставяни от група

12 — Вж. точка 15 по-горе.

13 — Вж. точка 33 по-горе.

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

15 — Вж. решения от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, т. 62) и от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 30) — и двете във връзка с член 13, A, параграф 1, буква е) от Шеста директива; относно други случаи на освобождавания вж. също решения от 14 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, т. 16) и от 9 декември 2015 г., Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, т. 68).

на нейните членове, не представляват непременно техни общи разходи и следователно не следва да се отнесат към съвкупността от всички техни дейности. Случаят по-специално е такъв само ако член на групата ѝ възложи изпълнението на задачи, които са част от общата му административна дейност, като например счетоводството. Даден член на групата обаче може да възложи на групата изпълнението и на други дейности, като например експлоатацията на голям медицински уред, които са пряко свързани единствено с освободената му от ДДС дейност.

43. Тъй като член 2, буква а) от люксембургската наредба предвижда освобождаване от ДДС и когато доставката на услуги не се извършва с цел предоставяне на услуги, пряко необходими за освободената от ДДС или за необлагаемата дейност на даден член на групата, тази разпоредба нарушава член 2, параграф 1, буква в) и член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

44. Ето защо следва да се уважи първото основание на Комисията.

Б– *По второто основание, изведено от приспадане на данъка от членовете на групата*

45. Като второ основание Комисията сочи нарушение на член 1, параграф 2, втора алинея, на член 168, буква а) и на член 178, буква а) от Директивата за ДДС.

46. Комисията твърди, че съгласно член 4 от люксембургската наредба членовете на групата, които осъществявали подлежаща на облагане дейност, имали право да приспаднат платен ДДС по получени доставки, които не е получил членът на групата, а ги е получила последната, но за целите на осъществяваната от него дейност. От разпоредбите на Директивата за ДДС и от практиката на Съда обаче следвало, че в това отношение само групата можела да има право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, като било изключена възможността за прехвърляне на такова право на членовете на групата. Освен това съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС упражняването на правото на приспадане било обвързано с притежаването на фактура, издадена на името на самия клиент, а не на името на друго лице, както в случая — на името на групата.

47. В своята защита Великото херцогство Люксембург се позовава на текста на разпоредбата за освобождаване от ДДС по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС. От този текст следвало, че направените от групата разходи не били нейни собствени, а „общи разходи“ на членовете на групата. Съгласно решение PPG Holdings[16] от определящо значение за правото на приспадане обаче било обстоятелството кой трябва да заплати съответните разходи; в настоящия случай това били членовете. Освен това щял да бъде нарушен принципът на данъчен неутралитет, ако членовете на групата нямат никакво право на приспадане, тъй като самата група не можела да приспадне платения ДДС по получени доставки.

48. В допълнение Великото херцогство прави съпоставка със случаите на съсобственост върху общите части на сгради. И в тези хипотези отделните съсобственици имали право на приспадане, що се отнася до получените доставки, извършени за етажната собственост като цяло.

49. Очевидно в основата на защитата на Великото херцогство Люксембург е разбирането, че групата сама по себе си не е данъчнозадължено лице, а е „прозрачна“. В съответствие с това разбиране, от гледната точка на правото в областта на ДДС, получаваните доставки на услуги преминавали пряко към членовете на групата. Групата по смисъла на член 132, параграф 1,

16 — Решение от 18 юли 2013 г., PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

буква е) от Директивата за ДДС обаче — като единствено за такива групи се отнася оспорваната уредба относно правото на приспадане на платен ДДС по получени доставки — трябва да бъде по-специално данъчнозадължено лице по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС.

50. Именно по отношение на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС Съдът по същество постановява, че тълкуването на тази разпоредба, което надхвърля еднозначния ѝ текст, не е съвместимо с нейната цел [17]. От този текст обаче следва, че „самостоятелната“ група като такава предоставя услугите и поради това следва да се различава от нейните членове от гледна точка на ДДС. Тъй като в това отношение освобождаването от ДДС е приложимо единствено за услугите, предоставяни от самата група, 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 облагаема доставка на услуги от групата, която би могла да бъде освободена от ДДС. Съгласно посочената разпоредба облагаеми са именно само доставките на услуги, извършвани от „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

51. Застъпването на друго становище би имало за последица обстоятелството, че освобождаването от ДДС по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС би могло да се прилага и по отношение на услуги, които членовете на дадена група (която не е самостоятелна от гледна точка на облагането с ДДС) си предоставят помежду си. Това обаче силно би разширило приложното поле на тази хипотеза на освобождаване ДДС и в зависимост от съответната дефиниция за група би следвало например да се освобождават от ДДС и услугите, предоставяни между самите дружества, консолидирани в група. Това все пак не би било съвместимо и с целта на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, с който съгласно съдебната практика трябва да се избегне „задължението за плащане на [ДДС от] лицето, предлагащо определени услуги, когато то е трябвало да сътрудничи с други [лица, упражняващи определена професия в рамките на] обща структура, която предприема необходимите дейности за извършване на посочените услуги“ [18]. Подобно тълкуване обаче навежда не само, както бе онагледено, на наличието на конфликт с текста на разпоредбата относно освобождаването от ДДС, но също, от една страна, с член 11 от Директивата за ДДС, предвиждащ специална уредба за групите от дружества, за които са приложими други условия, а от друга страна, с междувременно подчертавания в постоянната съдебна практика общ принцип за стриктно тълкуване на хипотезите на освобождаване от ДДС [19].

52. В резултат на това самостоятелните групи по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, които притежават качеството на данъчнозадължено лице като такива, следва да се разграничават от обединенията от лицата, извършващи единствено съвместни действия, в която хипотеза обаче обединението не е самостоятелно данъчнозадължено лице. Вероятно тогава такъв е случаят със съсобствеността върху общите части, който Великото херцогство Люксембург използва за направената съпоставка. Поради тази ситуация би следвало да се квалифицира единствено като съвместни действия на членовете на обединението [20].

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

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

19 — Вж. по-специално 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 — По този въпрос вж. решение от 21 април 2015 г., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, т. 54—56); относно отношенията между дружество и неговите съдружници от гледна точка на ДДС във връзка с качеството на данъчнозадължено лице вж. също като цяло 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).

53. Ако обаче в крайна сметка групата, за която се отнася оспорваната уредба, представлява отделно от нейните членове самостоятелно данъчнозадължено лице, тогава и единствено тя самата може да има право на приспадане на ДДС по получените от нея доставки. Съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС данъчнозадължено лице има право на приспадане на ДДС именно само по отношение на „доставката *за него* на стоки и услуги, извършена или която предстои да бъде извършена […]“ [21].

54. Несъмнено, както произтича от решение PPG Holdings, на което се позовава Великото херцогство Люксембург, такива доставки, получени от самото данъчнозадължено лице, могат да представляват поръчани от данъчнозадълженото лице доставки, от които се ползват и трети лица [22]. От това обаче в никакъв случай не произтича право на приспадане на ДДС в полза на лицето, което изобщо не е поръчало тези доставки и поради което тези доставки не са били извършени за него по смисъла на член 168, буква а) от Директивата за ДДС.

55. Накрая, оспорваната разпоредба на член 4 от люксембургската наредба не е необходима и за гарантирането на принципа на данъчен неутралитет. Всъщност този принцип във варианта си, в който има значението на неутралност на данъчното обременяване [23], само гарантира, че по-специално данъчнозадължени лица, самата дейност на които подлежи на облагане с ДДС, се освобождават изцяло от тежестта на дължимия или платен ДДС в рамките на цялата си икономическа дейност [24]. В съответствие с това групата не може да упражни право на приспадане, когато по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС извършва освободени от ДДС доставки на услуги за нейните членове. За разлика от това, когато групата извършва доставки на услуги за целите на облагаемата дейност на нейните членове, съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС тези доставки не са освободени от ДДС [25]. Следователно в последната хипотеза групата има правото съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС да приспада платения ДДС по получените от нея доставки, също както и членовете — по отношение на доставките на услуги, извършени от групата.

56. Освен нарушението на член 168, буква а), което с оглед на гореизложеното следва да бъде установено, разпоредбата на член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС, на която Комисията също се позовава, няма самостоятелно значение, тъй като тя представлява само програмна клауза.

57. Не е налице и допълнително нарушение от страна на Великото херцогство Люксембург на член 178, буква а) от Директивата за ДДС.

58. Действително съгласно член 178, буква а), за да упражни правото си на приспадане, което съществува по силата на член 168, буква а) от Директивата за ДДС, данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и 238, 239 и 240. От тези членове обаче не може да се направи извод, както поддържа Комисията, че фактурата трябва да бъде изготвена на името на данъчнозадълженото лице, което декларира пред данъчните органи приспадане платения ДДС по получени доставки. Член 226, точка 5 от Директивата за ДДС съдържа само изискването за задължително посочване във фактурата на името на получателя на доставката.

21 — Курсивът е мой.

22 — Вж. решение от 18 юли 2013 г., PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, т. 19—29).

23 — Вж. относно различните значения на този принцип решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 46—48), както и в допълнение решения от 17 май 2001 г., Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 76) и от 2 юли 2015 г., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, т. 40).

24 — Вж. по-специално решения от 14 февруари 1985 г., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, т. 19), от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 47) и от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 29).

25 — Вж. точки 40—42 по-горе.

59. Люксембургското право не се отклонява от това изискване, като предоставя на членовете на групата право на приспадане на ДДС платения по получени доставки, с каквото право те не разполагат съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС. С други думи не е допусната грешка при вписването на името, когато във фактурата като получател на доставката е посочена групата, а напротив — отбелязано е правилното име, което документира, че за съответния член на групата не съществува право на приспадане на платения ДДС по получените доставки, тъй като той не е получател на доставката. Ако за разлика от това Великото херцогство Люксембург изискваше съответният член да се посочва във фактурата, то това би нарушило член 226, точка 5 от Директивата за ДДС, тъй като щеше да се посочва неправилният получател на доставката.

60. При това положение следва да се приеме, че второто основание е обосновано само доколкото с него се твърди нарушение на член 168, буква а) от Директивата за ДДС.

B– *По третото основание, изведено от необлагане на доставките, извършени от членовете в полза на групата*

61. Накрая, като трето основание Комисията сочи нарушение на член 14, параграф 2, буква в) и член 28 от Директивата за ДДС.

62. Според Комисията съгласно посочените разпоредби в хипотезата на действия от свое име и за чужда сметка следва да се приеме, че са налице две идентични, последователни, подлежащи на облагане с ДДС доставки. За разлика от това в меморандума на CObMa се предвиждало, че за член на групата, който получава доставки от свое име, но за сметка на групата, отчитането на съответните разходи за групата оставало ирелевантно от гледна точка на ДДС.

1. Допустимост на третото основание

63. Великото херцогство Люксембург повдига възражение за недопустимост и по третото основание на иска.

64. Великото херцогство Люксембург не носело отговорност за меморандума на CObMa. CObMa бил неформален орган, организиран по частна инициатива, без държавна санкция. Този извод не се променял и от обстоятелството, че на уебсайта на люксембургската данъчна администрация се препращало към меморандума на CObMa. Всъщност това ставало само в рамките на рубриката „актуални новини“, която, наред с останалото, предоставяла информация и за публикации в пресата.

65. Комисията възразява, че люксембургската данъчна администрация е съавтор на меморандума на CObMa, както било видно от нейния текст. Следователно съдържанието на меморандума отразявало правното становище и практиката на люксембургската данъчна администрация.

66. Тъй като Великото херцогство Люксембург не оспорва твърдението на Комисията, според които критикуваното съдържание на меморандума на CObMa съответства на практиката на люксембургската данъчна администрация, не е необходимо да се разглежда въпросът дали за меморандума трябва да носи отговорност самото Великото херцогство Люксембург. Всъщност държава членка може да наруши правото на Съюза не само с приемането на правни норми, но и с административната си практика.

67. Поради това не е необходимо да се отговаря и на въпроса дали възражението за липса на възможност за ангажирането на отговорността, в случай че това възражение се уважи, се отнася до допустимостта или до основателността на твърденията за нарушения на третото основание. Следователно третото основание във всички случаи е допустимо.

2. Основателност на твърденията за нарушения по третото основание

68. Великото херцогство Люксембург оспорва основателността на твърденията по третото основание, като поддържа, че доводите на Комисията щели да бъдат основателни само ако самата група и нейните членове били независими едни от други. Точно такъв обаче не бил случаят с група, която не притежавала собствена правосубектност, а съществувала на основание на договор между нейните членове, и противно на обратните твърдения на Комисията, оспореният пасаж от меморандума на CObMa се отнасял само до такива групи. По принцип такива групи извършвали действия само чрез управляващите ги членове и не били непременно данъчнозадължени лица, които трябвало да се отличават от тези членове. Сходна била преценката на Съда и по дело EDM[26].

69. Посочените доводи на Великото херцогство Люксембург трябва изцяло да се отхвърлят. Както вече се посочи, член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, за който единствено се отнася и меморандумът на CObMa, изисква именно групата да е независимо от нейните членове данъчнозадължено лице[27].

70. Съгласно член 14, параграф 2, буква в) като доставка на стоки се разглежда по-специално прехвърлянето им в изпълнение на комисионен договор за покупко-продажба. Член 28 от Директивата за ДДС съдържа фикцията, че когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, самото то е получило и доставило съответните услуги. Както Съдът вече е постановил в решение Henfling и др. във връзка с комисионен договор за покупко-продажба, член 28 от Директивата за ДДС създава фикция за наличие на две идентични доставки на услуги, които се осъществяват последователно — от комитента към комисионера и от комисионера към клиента[28]. Същото важи в обратната посока в правоотношенията при комисионния договор за покупко-продажба, за който се отнася и меморандумът на CObMa.

71. С оглед на гореизложеното от посочените разпоредби се налага изводът, че при комисионен договор за покупко-продажба, тоест при поръчката на купувач да закупи стоки или услуги от свое име, но за сметка на довереника, от гледна точка на ДДС се извършва една доставка на стоки или още една доставка на услуги — от купувача на довереника. С това положение е несъвместимо обстоятелството, че люксембургската данъчна администрация третира отношенията между групата и нейния член в съответствие с меморандума на CObMa като ирелевантни от гледна точка на ДДС. Доколкото групата трябва да възстанови на нейния член направените разходи за покупката, следва да се приеме че е налице комисионен договор, който трябва да се третира в съответствие с член 14, параграф 2, буква в), съответно с член 28 от Директивата за ДДС.

26 — Решение от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Вж. точки 49—52 по-горе.

28 — Решение от 14 юли 2011 г., Henfling и др. (C-464/10, EU:C:2011:489, т. 35).

72. Следователно практиката на люксембургската данъчна администрация, която е съобразена с оспорваните от Комисията правила, предвидени в меморандума на CObMa, е в противоречие с член 14, параграф 2, буква в) и член 28 от Директивата за ДДС. Този извод важи независимо дали посочените правила се отнасят до всички групи, или, както твърди Великото херцогство Люксембург, само до групи, които нямат собствена правосубектност. При това положение съответният спор между страните относно обхвата на приложното поле на люксембургската правна уредба е ирелевантен за произнасянето по иска в настоящото производство.

73. Следователно твърденията по третото основание също са основателни.

Г– *Заключение и съдебни разноски*

74. Следователно искът трябва да бъде уважен изцяло по първото и третото основание, а по второто основание — частично.

75. Съдебните разноски следва да се присъдят в съответствие с член 138, параграф 3 от Процедурния правилник. Съгласно тази разпоредба, когато искът е само частично уважен, по принцип всяка страна понася направените от нея разходи. Предвид всички обстоятелства по настоящия случай обаче на основание на параграф 2 от посочената разпоредба Великото херцогство Люксембург следва да бъде осъдено да заплати всички съдебни разноски, тъй като е без значение обстоятелството, че Комисията частично е загубила делото по отношение на твърдението си за нарушение и на член 178, буква а) от Директивата за ДДС[29].

VI – **Заключение**

76. С оглед на всички изложени съображения предлагам на Съда да се произнесе по иска, предявен от Комисията срещу Великото херцогство Люксембург, както следва:

„1) Великото херцогство Люксембург не е изпълнило задълженията си по член 2, параграф 1, буква в) и член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО, тъй като е приело и оставило в сила разпоредби, по силата на които от облагане с данък върху добавената стойност са били освободени доставки на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица за техните членове и в случаите, когато тези услуги не са били пряко необходими за осъществяването на освободена от ДДС дейност на членовете или за осъществяването на дейност, във връзка с която те не са били данъчнозадължени лица.

2) Великото херцогство Люксембург не е изпълнило задълженията си по член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО, тъй като е приело и оставило в сила разпоредби, които са позволили на член от групата по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата да упражни право на приспадане на платен ДДС по получени доставки, които не се били извършени за самия него, а за групата.

3) Великото херцогство Люксембург не е изпълнило задълженията си по член 14, параграф 2, буква в) и по член 28 от Директива 2006/112, тъй като е следвало административна практика, при която, когато член на групата по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата сключва договор за покупко-продажба на стоки и услуги от свое име и за сметка на групата, понесената от групата тежест във връзка с разходите е била считана за ирелевантна от гледна точка на ДДС.

4) Отхвърля иска в останалата му част.

29 — Вж. точки 57—59 по-горе.

5) Великото херцогство Люксембург понася съдебните разноски“.