Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

12 октомври 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 4, параграфи 1 и 4 — Директива 2006/112/ЕО — Членове 9 и 11 — Понятие за данъчнозадължено лице — Граждански дружества, които продават продуктите си под обща марка и чрез капиталово дружество — Понятие за самостоятелни предприятия — Отказ за признаване на качеството на данъчнозадължено лице — Обратна сила — Шеста директива 77/388 — Член 25 — Директива 2006/112 — Членове 272 и 296 — Режим на единна данъчна ставка за земеделски производители — Изключване от режима на единна данъчна ставка — Обратна сила“

По дело C-340/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) с акт от 29 юни 2015 г., постъпил в Съда на 7 юли 2015 г., в рамките на производство по дело

Christine Nigl и др.

срещу

Finanzamt Waldviertel,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на състава, M. Vilaras (докладчик), J. Malenovský, M. Safjan и D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 април 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за C. Nigl и др., от H. Nigl, Rechtsanwalt, и J. Auer,

— за австрийското правителство, от C. Pesendorfer, S. Pfeiffer и F. Koppensteiner, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от R. Lyal и M. Wasmeier, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 юни 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), изменена с Директива 2004/66/ЕО на Съвета от 26 април 2004 г. (ОВ L 168, 2004 г., стр. 35; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 5, стр. 87) (наричана по-нататък „Шеста директива“), и на 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между членовете на семейство Nigl, съдружници в три граждански дружества, осъществяващи дейност в областта на лозарството и винопроизводството, и Finanzamt Waldviertel (Данъчна служба Валдфиртел, Австрия, наричана по-нататък „данъчната служба“) относно, от една страна, определянето на качеството на данъчнозадължено лице по данъка върху добавената стойност (ДДС) и от друга страна, отказа за тези граждански дружества да бъде приложен общият режим на единна данъчна ставка за земеделски производители.

Правна уредба

Правото на Съюза

Шеста директива

3 Член 4 от Шеста директива, озаглавен „Данъчнозадължени лица“, гласи:

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

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

[…]

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

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

[…]“. [неофициален превод]

4 Член 25 от Шеста директива, озаглавен „Общ режим на единна данъчна ставка за земеделските стопани“, предвижда:

„1. Когато прилагането за земеделските стопани на общия режим на [ДДС] или на опростения режим, предвиден от член 24, би породило затруднения, държавите членки могат да прилагат за земеделските стопани режим на фиксиран процент на компенсация за [ДДС], с цел възстановяване данъка, начислен върху покупките на стоки и услуги от земеделски стопани, ползващи се от режима на единна данъчна ставка съгласно настоящия член.

[…]

9. Всяка държава членка може да изключва от режима на компенсация с фиксиран процент някои категории земеделски стопани, за които прилагането на общия режим на [ДДС] или на опростения режим, предвиден от член 24, параграф 1, не би довело до административни трудности.

[…]“. [неофициален превод]

Директивата за ДДС

5 Член 9 от Директивата за ДДС се съдържа в дял III от нея, озаглавен „Данъчнозадължени лица“, и параграф 1 от него предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

6 Член 10 от тази директива гласи:

„Условието в член 9, параграф 1, че икономическата дейност се извършва „независимо“, изключва наетите и други лица от ДДС, доколкото те са обвързани с работодател по договор за работа или с някакви други юридически връзки, създаващи взаимоотношение на работодател и нает работник във връзка с условията на работа, възнаграждението и отговорността на работодателя“.

7 Член 11, първа алинея от посочената директива предвижда:

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

8 Съгласно член 296, параграфи 1 и 2 от същата директива:

„1. Когато прилагането по отношение на земеделските производители на общия режим на ДДС, или специалния режим, предвиден в глава 1, има вероятност да породи затруднения, държавите членки могат, в съответствие с настоящата глава, да прилагат по отношение на земеделските производители режима на единна ставка, имащ за цел да компенсира ДДС, начислен върху покупките на стоки и услуги, извършени от земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка.

2. Всяка държава членка може да изключи от режима на единна ставка определени категории земеделски производители, както и земеделски производители, за които прилагането на общия режим по ДДС, или на опростените процедури, предвидени в член 281, едва ли ще породи административни трудности“.

Австрийското право

9 Член 2 от Umsatzsteuergesetz 1994 (Закон за данъка върху оборота от 1994 г., наричан по-нататък „UStG“) е озаглавен „Данъчнозадължено лице, предприятие“ и предвижда:

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

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

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

2) когато юридическо лице е подчинено на волята на данъчнозадължено лице по такъв начин, че не изразява собствена воля. Юридическото лице е подчинено на волята на данъчнозадължено лице по такъв начин, че не изразява собствена воля (свързани лица), когато с оглед на всички фактически обстоятелства е интегрирано в предприятието във финансово, икономическо и организационно отношение.

[…]“.

10 Съгласно член 22 от UStG за данъчнозадължените лица, които не са длъжни да водят счетоводна отчетност и реализират оборот от земеделска или лесовъдна дейност, дължимият върху този оборот данък е със ставка от 10 %, като съгласно членове 124 и 125 от Bundesabgabenordnung (Федерален данъчен кодекс) това задължение зависи от оборота и стойността на земеделското стопанство.

11 Освен това член 1175 от Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Граждански кодекс) предвижда, че гражданското дружество се състои от две или повече лица, които по договорен път решават да извършват обща дейност за постигането на определена цел. За този договор няма изисквания във връзка с формата.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

12 От 1998 г. жалбоподателите в главното производство осъществяват дейност в областта на лозарството и винарството посредством три граждански дружества, всяко от които обработва лозя върху отделни площи и е данъчнозадължено по ДДС лице. Съдружници в първото гражданско дружество са Martin Nigl и Christine Nigl, във второто — Gisela Nigl (старша) и Josef Nigl, а в третото — Martin Nigl и Gisela Nigl (младша). За учредяването на гражданските дружества няма писмени договори.

13 С оглед на нарастващото търсене на висококачествени вина, като дейността във връзка с такива вина е разработена от Martin Nigl, през 2001 г. жалбоподателите в главното производство учредяват дружеството Wein-Gut Nigl GmbH (наричано по-нататък „търговското дружество“). Това дружество главно изкупува вина от стопанствата на гражданските дружества, за да ги продава на прекупвачи, или продава такива вина на крайните потребители от името и за сметка на съответните граждански дружества. Освен това то произвежда вино от плодове, които закупува от производители, в които е с договорни отношения, и стопанисва хотел с ресторант.

14 За учредяването на гражданските дружества са уведомени публичните органи, включително и данъчната служба, която ги приема за самостоятелни данъчнозадължени лица като предприятия за целите на данъка върху оборота и като съвместни предприятия за целите на корпоративния данък.

15 За приходите и разходите на трите граждански дружества се води отделна отчетност, като всяко от тях има собствена банкова сметка, а печалбата се разпределя във всяко гражданско дружество между съдружниците в него и няма общо имущество или обща банкова сметка на тези дружества. Всяко гражданско дружество обработва отделно лозя, които притежава или е наело под аренда, има свои работници и съоръжения, като трактори или машини. От 15 % до 20 % от производствените средства се закупуват централизирано от търговското дружество, а впоследствие се разпределят между гражданските дружества в зависимост от количеството произведено вино. В края на годината търговското дружество префактурира разходите за стопанисване на сградите и разходите за газ и електроенергия.

16 Винификацията се извършва отделно за различните стопанства, но виното се бутилира с обща машина. Произведените от гражданските дружества вина се продават под общата марка „Weingut Nigl“ от търговското дружество на определени съвместно цени, а изкупните цени на последното дружество се определят, като се прилага отбивка от неговите собствени продажни цени. Нито в рекламите, нито на интернет сайта или в ценоразписа се споменават различните стопанства или граждански дружества производители. На последно място, търговското дружество извършва цялата административна дейност за сметка на трите граждански дружества.

17 До 2012 г. данъчните органи приемат, че дейността се осъществява от четири данъчнозадължени лица, а именно трите граждански дружества и търговското дружество.

18 След данъчна проверка, направена през 2012 г., данъчните органи приемат, че с оглед на съществуващата между гражданските дружества тясна икономическа и организационна взаимовръзка съдружниците в тях са участвали в едно-единствено обединение на лица, считано от 2005 г. Според тези органи съществува само един източник на доходи, като получените доходи трябва да бъдат разпределени между различните съдружници в трите граждански дружества.

19 За целите на ДДС данъчните органи приемат — като новата квалификация поражда обратно действие, считано от 2005 г. — че съществуват две данъчнозадължени лица, а именно обединението на лица, състоящо се от съдружниците в трите граждански дружества, и

търговското дружество. За всички съдружници в трите граждански дружества и за търговското дружество са издадени коригиращи данъчни решения относно ДДС и с решение от 18 юли 2012 г. е ограничено действието на идентификационните номера на гражданските дружества за целите на ДДС.

20 Вследствие на това данъчните органи поставят под въпрос общия режим на единна данъчна ставка за земеделски производители, по който са били облагани гражданските дружества.

21 Сезиран със спора дали като самостоятелни предприятия жалбоподателите в главното производството са стопанисвали четири или само две стопанства за производство на вино, Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) припомня, че в австрийското право всяко образувание, което действа като такова в отношенията си с трети лица и извършва самостоятелни доставки по смисъла на правото в областта на данъците върху оборота, може да бъде предприятие, дори и да става въпрос за обединение на лица, което няма правосубектност.

22 Освен това тази юрисдикция посочва, че съгласно вече постановеното от нея, тъй като Република Австрия не е поискала допитване до консултативния комитет по ДДС, посочен в член 29 от Шеста директива, съвместни предприятия, самостоятелни едно спрямо друго за целите на корпоративния данък, не могат да съставляват едно-единствено предприятие за целите на данъка върху оборота, независимо от съществуващите между тях връзки или отношения.

23 При тези обстоятелства Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Независими предприемачи (данъчнозадължени лица) ли са състоящи се от различни членове на едно семейство три обединения на лица, които действат самостоятелно като такива в отношенията си с техните доставчици и с публичните органи, притежават собствени производствени средства (с изключение на два актива), но продават продуктите си главно под обща марка чрез капиталово дружество, чиито дялове се държат от членовете на обединенията на лица и от други членове на семейството?

2) В случай че трите обединения на лица не следва да се приемат за независими предприемачи (данъчнозадължени лица), то трябва ли да се счита за независим предприемач:
   а) капиталовото дружество, реализиращо продукцията на пазара, или
   б) обединението на лица, което се състои от членовете на трите обединения на лица и като такова не участва на пазара нито в качеството на получател на доставки, нито като продавач, или
   в) обединението на лица, което се състои от трите обединения на лица и от капиталовото дружество и като такова не участва на пазара нито в качеството на получател на доставки, нито като продавач?

3) В случай че трите обединения на лица не следва да се приемат за независими предприемачи (данъчнозадължени лица), то допустимо ли е отнемането на качеството на предприемач (данъчнозадължено лице):
   а) с обратно действие, или
   б) само с действие за в бъдеще, или
   в) изобщо не е допустимо,

когато след проверка от данъчната администрация обединенията на лица първоначално са били признати от [данъчните органи] за независими предприемачи (данъчнозадължени лица)?

4) В случай че трите обединения на лица следва да се приемат за трима независими предприемачи (данъчнозадължени лица), за тях прилага ли се като винопроизводители и съответно като земеделски производители режимът на единна данъчна ставка за земеделски производители, при положение че за всяко от тези работещи в икономическо сътрудничество помежду си обединения на лица поотделно се прилага режимът на единна данъчна ставка за земеделски производители, но съгласно националното право поради големината на предприятието и правноорганизационната форма този режим не се прилага за капиталовото дружество, отделното обединение на лица, състоящо се от членовете на трите обединения на лица, или отделното обединение на лица, състоящо се от капиталовото дружество и от членовете на трите обединения на лица?

5) В случай че прилагането на режима на единна данъчна ставка за земеделски производители принципно се изключва за трите обединения на лица, то това изключване:
   а) поражда ли обратно действие, или
   б) поражда действие само за в бъдеще, или
   в) не поражда действие?“.

По преюдициалните въпроси

24 В самото начало следва да се отбележи, че с оглед на периода, през който съгласно констатациите на данъчните органи съдружниците в трите граждански дружества са участвали в едно-единствено обединение на лица, тоест периода 2005—2012 г., са приложими релевантните разпоредби съответно на Шеста директива и на Директивата за ДДС.

По първия въпрос

25 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 4, параграф 1 и параграф 4, първа алинея от Шеста директива, от една страна, както и член 9, параграф 1, първа алинея и член 10 от Директивата за ДДС, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че граждански дружества като разглежданите в главното производство, които действат самостоятелно като такива в отношенията с доставчиците си, с публичните органи и до известна степен с клиентите си — като всяко от тях произвежда своя собствена продукция предимно със свои производствени средства — но продават продуктите си главно под обща марка чрез капиталово дружество, чиито дялове се държат от съдружниците в гражданските дружества и от други членове на семейството, следва да бъдат разглеждани като самостоятелни задължени по ДДС предприятия.

26 В това отношение е важно да се припомни, че съгласно член 4, параграф 1 от Шеста директива и член 9 от Директивата за ДДС за „данъчнозадължено лице“ се смята всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност (вж. по-специално решения от 26 март 1987 г., Комисия/Нидерландия, 235/85, EU:C:1987:161, т. 6, от 16 септември 2008 г., Isle of Wight Council и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 27 и от 29 октомври 2009 г., Комисия/Финландия, C-246/08, EU:C:2009:671, т. 35).

27 Понятията, използвани в член 4, параграф 1, първа алинея от Шеста директива и в член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, и по-специално изразът „всяко лице“, дават на понятието „данъчнозадължено лице“ широко определение, изградено около независимото упражняване на икономическа дейност в смисъл, че всички физически и юридически лица както на публичното, така и на частното право, а дори и неперсонифицираните образувания, които обективно отговарят на критериите, съдържащи се в тази разпоредба, се считат за данъчнозадължени по ДДС лица (вж. в този смисъл решение от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, т. 28).

28 За да се установи дали икономическата дейност се упражнява независимо, следва да се провери дали съответното лице извършва дейността от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, както и дали носи икономическия риск, свързан с извършването ѝ (решения от 27 януари 2000 г., Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, т. 18, от 18 октомври 2007 г., Van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, т. 23 и от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, т. 34).

29 На първия въпрос трябва да се отговори именно с оглед на тези обстоятелства.

30 Обстоятелството, че граждански дружества като разглежданите в главното производство обработват самостоятелно лозя, които притежават или (отново самостоятелно) са наели под аренда, че всяко от тях използва почти само собствените си производствени средства и има собствени работници, че тези дружества действат самостоятелно като такива в отношенията с доставчиците си, с публичните органи и до известна степен с клиентите си, свидетелства за това, че те осъществяват дейност от свое име, за своя сметка и на своя отговорност.

31 В този контекст наличието на известно сътрудничество между такива граждански дружества и капиталово дружество, по-специално при продажба на продуктите им под обща марка, не е достатъчно, за да постави под въпрос независимостта на тези граждански дружества по отношение на капиталовото дружество.

32 Всъщност с обединяването на част от дейността си и поверяването ѝ на трето дружество такива граждански дружества са направили избор относно организацията на посочената дейност, което обстоятелство не позволява да се заключи, че въпросните граждански дружества не извършват дейността си независимо или че не понасят икономическия риск, свързан с икономическата им дейност.

33 Освен това фактът, че съдружник в гражданско дружество като разглежданите в главното производство има решаваща роля при производството на вината на тези дружества и ги представлява, видимо не може да обори констатацията, че те извършват дейността си независимо, тъй като всяко едно от тях действа от свое име, за своя сметка и на своя отговорност.

34 С оглед на изложените по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 1 и параграф 4, първа алинея от Шеста директива, от една страна, както и член 9, параграф 1, първа алинея и член 10 от Директивата за ДДС, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че граждански дружества като разглежданите в главното производство, които действат самостоятелно като такива в отношенията с доставчиците си, с публичните органи и до известна степен с клиентите си — като всяко от тях произвежда своя собствена продукция предимно със свои производствени средства — но продават продуктите си главно под обща марка чрез капиталово дружество, чиито дялове се държат от съдружниците в гражданските дружества и от други членове на семейството, следва да бъдат разглеждани като самостоятелни задължени по ДДС предприятия.

35 Предвид отговора на първия въпрос, не следва да се дава отговор на втория и третия въпрос.

По четвъртия въпрос

36 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 25 от Шеста директива и член 296 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат предвиденият в тях общ режим на единна данъчна ставка за земеделски производители да не бъде приложен за граждански дружества като разглежданите в главното производство, които се приемат за самостоятелни задължени по ДДС предприятия и които си сътрудничат, с мотива че поради големината на предприятието или правноорганизационната форма този режим не се

прилага за капиталово дружество, за обединение на лица, състоящо се от съдружниците в гражданските дружества, или за обединение на лица, състоящо се от капиталовото дружество и от съдружниците в посочените граждански дружества.

37 Следва да се припомни, че режимът на единна данъчна ставка за земеделските производители е дерогационен режим, който представлява изключение от общия режим по Шеста директива и Директивата за ДДС, поради което трябва да се прилага само доколкото е необходимо за постигане на целта му (решения от 15 юли 2004 г., Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, т. 27, от 26 май 2005 г., Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, т. 27 и от 8 март 2012 г., Комисия/Португалия, C-524/10, EU:C:2012:129, т. 49).

38 Една от двете цели на този режим е тази за опростяване, която трябва да бъде съвместена с целта за компенсиране на ДДС, платен върху входящите ресурси от съответните земеделски производители (вж. в този смисъл решения от 26 май 2005 г., Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, т. 28 и от 8 март 2012 г., Комисия/Португалия, C-524/10, EU:C:2012:129, т. 50).

39 Следва също да се припомни, че съгласно член 25, параграф 1 от Шеста директива и член 296, параграф 1 от Директивата за ДДС държавите членки „могат“ да прилагат за земеделските производители режим на единна ставка, когато има вероятност прилагането за тях на общия режим на облагане или на опростения режим да породи затруднения, по-специално от административен характер.

40 Освен това съгласно член 25, параграф 9 от Шеста директива и член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС, от една страна, държавите членки „могат да изключат“ от режима на единна ставка определени категории земеделски производители.

41 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че националното законодателство не предвижда в общ план възможността дадена категория земеделски производители да бъде изключена от режима на единна данъчна ставка, с мотива че тези производители осъществяват дейност в тясно икономическо сътрудничество посредством капиталово дружество или обединение като посочените в точка 36 от настоящото решение.

42 От друга страна, тези разпоредби предвиждат, че от режима на единна данъчна ставка за земеделски производители са изключени производителите, за които прилагането на общия режим или на опростения режим не поражда административни трудности.

43 При все това изтъкнатото от запитващата юрисдикция обстоятелство, че поради големината на предприятието и правноорганизационната форма общият режим на единна данъчна ставка за земеделски производители не може да се прилага за капиталово дружество, за обединение на лица, състоящо се от съдружниците в няколко граждански дружества, или за обединение на лица, състоящо се от капиталовото дружество и съдружниците в гражданските дружества, не е от значение при определяне дали тези граждански дружества могат да се ползват от посочения режим, тъй като то не позволява само по себе си да се установи дали прилагането на общия режим или на опростения режим ще породи административни трудности за тях.

44 Случаят обаче би бил различен, ако поради връзките им с капиталово дружество или обединение като посочените в точка 36 по-горе граждански дружества като разглежданите в главното производство практически са в състояние да поемат административните разходи за изпълнение на формалностите, свързани с прилагането на общия или опростения режим, като това обстоятелство трябва да бъде преценено от запитващата юрисдикция.

45 За сметка на това в тази хипотеза не може да бъде взет предвид фактът, че прилагането на режима на единна ставка все пак може да намали административните разходи във връзка с прилагането на режима на ДДС, тъй като законодателят на Съюза е въвел режима на единна ставка само за земеделските производители, облагането на които по общия или по опростения режим би довело до трудности, по-специално от административен характер.

46 С оглед на изложените по-горе съображения на четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 25 от Шеста директива и член 296 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат предвиденият в тях общ режим на единна данъчна ставка за земеделски производители да не бъде приложен за граждански дружества като разглежданите в главното производство, които се приемат за самостоятелни задължени по ДДС предприятия и които си сътрудничат, с мотива че поради големината на предприятието или правноорганизационната форма този режим не се прилага за капиталово дружество, за обединение на лица, състоящо се от съдружниците в гражданските дружества, или за обединение на лица, състоящо се от капиталовото дружество и от съдружниците в посочените граждански дружества, дори и гражданските дружества да не попадат в изключена от този режим категория производители, стига поради връзките си с това дружество или с едно от тези обединения практически да са в състояние да поемат административните разходи за изпълнение на формалностите, свързани с прилагането на общия или опростения режим на ДДС, като това обстоятелство трябва да бъде преценено от запитващата юрисдикция.

По петия въпрос

47 С петия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали в случай че прилагането на общия режим на единна данъчна ставка за земеделски производители принципно се изключва за граждански дружества като разглежданите в главното производство, изключването поражда обратно действие, поражда действие само за в бъдеще или не поражда действие.

48 Следва да се припомни, че принципът на правна сигурност допуска в преклузивния срок данъчната администрация да установи допълнително задължение по ДДС във връзка с приспаднатия данък или за вече предоставени услуги, които е трябвало да бъдат обложени с този данък (вж. в този смисъл решения от 6 февруари 2014 г., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 47 и 48 и от 9 юли 2015 г., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, т. 42).

49 Такова правило трябва да важи и когато режимът, по който е било облагано задължено по ДДС лице, е бил поставен под въпрос от данъчните органи, включително за период, предхождащ датата на решението на данъчните органи, стига последното да е прието в преклузивния срок, в който данъчните органи трябва да предприемат действия, и да не поражда последици с обратна сила преди датата на настъпване на фактическите и правните обстоятелства, въз основа на които е прието.

50 При това положение обстоятелството, че данъчните органи първо са признали, че режимът на единна ставка се прилага за няколко граждански дружества, не е от значение за отговора на поставения въпрос, тъй като фактическите и правните обстоятелства, въз основа на които е взето новото решение на данъчните органи, са настъпили след момента на признаване и в рамките на преклузивния срок, в който данъчните органи трябва да предприемат действия.

51 С оглед на изложените по-горе съображения на петия въпрос следва да се отговори, че когато прилагането на общия режим на единна данъчна ставка за земеделски производители принципно се изключва за граждански дружества като разглежданите в главното производство, решението за изключване поражда действие за периода преди датата на приемането му, стига

то да е прието в преклузивния срок, в който данъчните органи трябва да предприемат действия, и да не поражда последици с обратна сила за периода преди настъпването на правните и фактическите обстоятелства, въз основа на които е прието.

По съдебните разноски

52 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 (трети състав) реши:

1) **Член 4, параграф 1 и параграф 4, първа 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 2004/66/ЕО на Съвета от 26 април 2004 г., от една страна, както и член 9, параграф 1, първа алинея и член 10 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че граждански дружества като разглежданите в главното производство, които действат самостоятелно като такива в отношенията с доставчиците си, с публичните органи и до известна степен с клиентите си — като всяко от тях произвежда своя собствена продукция предимно със свои производствени средства — но продават продуктите си главно под обща марка чрез капиталово дружество, чиито дялове се държат от съдружниците в гражданските дружества и от други членове на семейството, следва да бъдат разглеждани като самостоятелни задължени по данъка върху добавената стойност предприятия.**

2) **Член 25 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2004/66, и член 296 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат предвиденият в тях общ режим на единна данъчна ставка за земеделски производители да не бъде приложен за граждански дружества като разглежданите в главното производство, които се приемат за самостоятелни задължени по данъка върху добавената стойност предприятия и които си сътрудничат, с мотива че поради големината на предприятието или правноорганизационната форма този режим не се прилага за капиталово дружество, за обединение на лица, състоящо се от съдружниците в гражданските дружества, или за обединение на лица, състоящо се от капиталовото дружество и от съдружниците в посочените граждански дружества, дори и гражданските дружества да не попадат в изключена от този режим категория производители, стига поради връзките си с това дружество или с едно от тези обединения практически да са в състояние да поемат административните разходи за изпълнение на формалностите, свързани с прилагането на общия или опростения режим на данъка върху добавената стойност, като това обстоятелство трябва да бъде преценено от запитващата юрисдикция.**

3) **Когато прилагането на общия режим на единна данъчна ставка за земеделски производители принципно се изключва за граждански дружества като разглежданите в главното производство, решението за изключване поражда действие за периода преди датата на приемането му, стига то да е прието в преклузивния срок, в който данъчните**

органи трябва да предприемат действия, и да не поражда последици с обратна сила за периода преди настъпването на правните и фактическите обстоятелства, въз основа на които е прието.

Подписи