



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ  
P. MENGOZZI  
представено на 26 март 2015 година<sup>1</sup>

**Съединени дела C-108/14 и C-109/14**

**Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG**  
срещу  
**Finanzamt Nordenham (C-108/14)**  
и  
**Finanzamt Hamburg-Mitte**  
срещу  
**Marenave Schifffahrts AG (C-109/14)**

(Преюдициални запитвания, отправени от Bundesfinanzhof (Германия))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа — Дружество майка (холдинг), което е получател по облагаеми с ДДС доставки за целите на придобиване на собствени средства, използвани за гарантиране на дяловото участие в две дъщерни дружества, на които същото това дружество майка по-късно извършва възмездни услуги — Национална правна уредба, която допуска интегрирането за данъчни цели само на юридически лица, които са в отношение на контрол и подчинение във финансов, икономически и организационен аспект“

### I – Въведение

1. Настоящите преюдициални запитвания, отправени от Bundesfinanzhof (Германия), по същество се отнасят, първо, до метода за изчисляване на подлежащия на приспадане данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен от две холдингови дружества по получени доставки в контекста на придобиване на дялово участие в капитала на други дружества, в чието управление тези холдингови дружества участват, и второ, до въпроса дали 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<sup>2</sup> (наричана по-нататък „Шеста директива“) допуска данъчно законодателство, което забранява на персонални дружества да участват като „контролирани“ лица в ДДС група по смисъла на тази разпоредба.

<sup>1</sup> — Език на оригиналния текст: френски.

<sup>2</sup> — (ОВ L145, стр. 1). Фактите по главните производства са настъпили преди 1 януари 2007 г., когато влиза в сила Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), и поради това тя не се прилага.

2. Тези въпроси са поставени в рамките на две дела, водени, от една страна, от Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (наричано по-нататък „Larentia + Minerva“) срещу Finanzamt Nordenham (C-108/14), и от друга страна, от Finanzamt Hamburg-Mitte срещу Marenave Schiffahrts AG (наричано по-нататък „Marenave“) (C-109/14)<sup>3</sup>.

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

4. За тези облагаеми с ДДС доставки Larentia + Minerva е приспаднало изцяло ДДС, платен по получените доставки за придобиване от трето лице на капитали, с които е финансирано дяловото участие в дъщерните дружества, както и дейностите, свързани с възмездното извършване на услуги, по-конкретно на административни и консултантски услуги в полза на тези дъщерни дружества.

5. Finanzamt Nordenham (данъчна администрация на Норденхам) признава само малка част от приспаданията, общо 22 %, тъй като отнася съществена част от разходите, свързани с придобиването на дялово участие в дъщерните дружества, към неикономическата част от дейността на холдинговото дружество, а именно притежаването на дялове в дъщерни дружества, за които няма право на приспадане. Larentia + Minerva обжалва акта за изменение на данъчното задължение от 24 септември 2007 г. относно дължимия за 2005 г. ДДС пред Niedersächsisches Finanzgericht (финансов съд на провинция Долна Саксония), който отхвърля жалбата. Тогава Larentia + Minerva подава ревизионна жалба до Bundesfinanzhof (Върховен финансов съд).

6. По второто дело, през 2006 г. Marenave увеличава капитала си и за разходите за емитиране на акции, свързани с това увеличение, следва да плати ДДС в размер на 373 347,57 EUR.

7. През същата година това холдингово дружество придобива дялове в четири „командитни корабни дружества“, които са персонални дружества и в чието търговско управление участва срещу възнаграждение. От дължимия през 2006 г. за доходите от това управление ДДС то приспада изцяло по-специално сумата от 373 347,57 EUR — ДДС, платен по получените доставки.

8. С решение от 15 януари 2009 г. Finanzamt Hamburg-Mitte (данъчна администрация на Хамбург-център) не признава приспадането на тази сума поради липса на действителна намеса на холдинговото дружество в управлението на дъщерните дружества. Finanzgericht Hamburg-Mitte обаче уважава жалбата срещу това решение, като признава изцяло извършеното от Marenave приспадане. Finanzamt Hamburg-Mitte подава до Bundesfinanzhof ревизионна жалба срещу решението на Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. По двете дела, с които е сезирана, запитващата юрисдикция счита, че придобитите от холдинговите дружества услуги са използвани едновременно за икономическата и неикономическата дейност и дават право на приспадане само доколкото направените за тях разходи са свързани с икономическата дейност на холдинговите дружества. Следователно запитващата юрисдикция счита, че право на пълно приспадане не е налице, като поставя въпроса дали принципите, изведени от Съда в решение Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) допускат такъв извод. Въпреки това запитващата юрисдикция не поставя пряко този въпрос на Съда. Всъщност нейният първи преюдициален въпрос се ограничава до това да

3 — С решение на председателя на Съда от 26 март 2014 г. делата са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебното решение.

поиска уточняване на начина на изчисляване на подлежащия на приспадане ДДС, платен по получените доставки, което да позволи обективно да се отрази действителното съотношение на направените разходи по получените доставки, съответно за икономическата дейност и за неикономическата дейност в хипотезата на холдинговите дружества. На второ място, ако въпросът относно приспадането на платения от холдинговите дружества ДДС по получените доставки би трябвало да се разреши, като се вземат предвид извършените надолу по веригата от дъщерните дружества облагаеми доставки към трети лица, запитващата юрисдикция си поставя въпроса за обхвата на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, отнасящ се до ДДС групите, на които Larentia + Minerva и Marenave се позовават за първи път в рамките на производството по ревизионно обжалване. В това отношение тя поставя въпроса дали националното право е съвместимо с тази разпоредба, доколкото изключва по-специално такава възможност за персоналните дружества, и дали, ако отговорът е отрицателен, данъчнозадължените лица могат да се позовават пряко на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива.

10. При тези условия запитващата юрисдикция решава да спре производствата и да постави на Съда по всяко от делата следните преюдициални въпроси:

- „1. Съгласно какъв метод трябва да се изчислява подлежащата на приспадане (част от) сума на платения от холдинг [ДДС] по получени доставки във връзка с набирането на капитал за целите на придобиването на дялове в капитала на дъщерни дружества, когато впоследствие холдингът (както е възнамерявал от самото начало) извършва различни подлежащи на облагане [с ДДС] доставки на услуги за тези дружества?
2. Трябва ли да се приеме, че разпоредбата относно консолидирането на няколко лица в едно данъчнозадължено лице, съдържаща се в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива [...], не допуска национална правна уредба, съгласно която (първо) само юридическо лице — но не и персонално дружество — може да бъде интегрирано в предприятието на друго данъчнозадължено лице (т.нар. „консолидиращо лице“) и (второ) се изисква това юридическо лице във финансово, икономическо и организационно отношение (в смисъл на отношение на контрол и подчинение) да „е интегрирано в предприятието на консолидиращото лице“?
3. При утвърдителен отговор на втория въпрос: може ли данъчнозадълженото лице да се позовава директно на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива [...]?“.

11. Писмени становища по тези въпроси са представили Larentia + Minerva, Marenave, германското правителство, Ирландия, австрийското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Европейската комисия. С изключение на австрийското правителство, което не е било представявано в устната фаза на производството, тези заинтересовани страни и полското правителство са изслушани в съдебното заседание на 7 януари 2015 г.

## II – Анализ

### A – По първия преюдициален въпрос

12. Както отбелязах в точка 9 от настоящото заключение, първият преюдициален въпрос, поставен от запитващата юрисдикция, се основава на тезата, че за разглежданите в главните производства холдингови дружества е налице само частично приспадане на платения ДДС, тъй като, що се отнася до Larentia + Minerva, разходите за придобиване на дялово участие в

дъщерните му дружества, а що се отнася до Marenave, разходите за емитиране на акции, в по-голямата си част се отнасят към неикономическата дейност на тези холдинги, която има за цел придобиването и притежаването/управлението на дялови участия в съответните техни дъщерни дружества.

13. Като се основава на това схващане, запитващата юрисдикция иска от Съда да ѝ даде по-точни указания относно метода на изчисляване, който следва да бъде приложен, за да бъде разпределен платеният ДДС по получените доставки възможно най-обективно и еднакво, когато разходите на холдинговото дружество се отнасят до икономическата и до неикономическата дейност.

14. Ако трябва да се ограничим стриктно до отговора на този въпрос, както всички заинтересовани страни, встъпили в настоящото производство, и аз мисля, че Съдът би трябвало приеме, че не е компетентен да даде по-широки разяснения относно този метод на изчисляване от онези, които произтичат от досегашната му съдебна практика.

15. Всъщност е важно по-специално да припомним, че сезиран с аналогичен въпрос по дело *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), Съдът посочва, че разпоредбите на Шеста директива не съдържат правила, които имат за предмет методи или критерии, които държавите членки са длъжни да прилагат, когато приемат разпоредби, позволяващи да се направи разпределение на сумата на заплатения ДДС за получени доставки според това дали съответните разходи се отнасят към икономическата или към неикономическата дейност, тъй като предвидените в Шеста директива правила относно приспадането на ДДС, платен за получените доставки, са свързани изключително с икономическите дейности<sup>4</sup>.

16. Ето защо, тъй като Шеста директива не съдържа необходимите указания за такива точни изчисления, държавите членки следва да упражнят правото си на преценка и да създадат подходящите за тази цел методи и критерии, като имат предвид целта и структурата на Директивата, и в частност като спазват принципа на данъчен неутралитет<sup>5</sup>.

17. От това Съдът стига до извода, че при упражняването на това право на преценка държавите членки трябва да гарантират, че приспадането се извършва само за частта от ДДС, която е пропорционална на стойността на доставките с право на приспадане, и следователно трябва да следят изчисляването на пропорцията между икономическите и неикономическите дейности да отразява обективно действителната част от разходите за получени доставки, направени по всяка от двете дейности. В това отношение държавите членки обаче имат право да прилагат всякакъв подходящ разпределителен коефициент, например според вида на инвестицията или вида на сделката (посочени от националната юрисдикция, отправила запитването по дело *Securenta*), без да са длъжни да се ограничават само до един от тези методи<sup>6</sup>.

18. Съдът потвърждава тези изводи в точки 42 и 47 от решение *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557), като по същество припомня, че независимо от избраните или прилагани от държавите членки начини за изчисляване, тези начини трябва обективно да отразяват действителното съотношение на направените разходи по получени доставки съответно за икономическите и неикономическите дейности.

19. В настоящите дела запитващата юрисдикция изтъква, че до момента германският законодател не е приел коефициент за разпределение от вида на посочените от Съда в решение *Securenta* и това водело до голяма правна несигурност, която по нейно мнение трябвало да бъде преодоляна от Съда.

4 — Вж. в този смисъл решение *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 33).

5 — Пак там (точки 34—36).

6 — Пак там (точки 37 и 38).

20. Считам, че Съдът не би могъл да приеме тази покана, не само по причини, свързани със зачитане на остатъчната компетентност на държавите членки, но и по практически съображения, свързани с разнообразието и сложността на фактическите положения, които по никакъв начин не дават право на Съда да предпочете един метод или коефициент пред друг.

21. По аналогични причини обстоятелството, че даден национален законодател все още не е избрал единия или другия метод, а както подчертават запитващата юрисдикция и германското правителство в писменото си становище, е предпочел да остави тази преценка, в зависимост от обстоятелствата в конкретния случай, на данъчнозадължените лица и на данъчната администрация, също не би могло да доведе Съда до заключението, че има право да замести този законодател.

22. Обратно, националните съдилища трябва да проверят, в зависимост от представените пред тях случаи, дали начинът или начините на изчисляване, избрани съответно от данъчнозадълженото лице или при необходимост от националната данъчна администрация, отразяват обективно действителната част от направените разходи, отнасяща се съответно до икономическите дейности и неикономическите дейности на данъчнозадълженото лице.

23. Ето защо по настоящите дела запитващата юрисдикция ще трябва да провери дали прилагането на метода, който данъчната администрация счита за подходящ, а според изложените от запитващата юрисдикция обстоятелства по-конкретно коефициентът на разпределение в зависимост от естеството на инвестицията, отговаря на тази цел.

24. Въпреки това си поставям въпроса за отправната точка в мотивите на запитващата юрисдикция, която счита, че двете холдингови дружества извършват отчасти икономически и отчасти неикономически дейности.

25. Този въпрос надхвърля обикновения въпрос за преценка на фактите по главните производства, която в рамките на сътрудничеството, предвидено в член 267 ДФЕС, разбира се, е в изключителната компетентност на запитващата юрисдикция.

26. Всъщност, както отбелязват Larentia + Minerva и Marenave, следва да си зададем въпроса дали при прилагане по-специално на принципите от решение *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495) намесата на холдинговите дружества в управлението на дъщерните дружества не би трябвало да доведе до констатацията, че тези холдингови дружества упражняват единствено икономическа дейност, тоест че е изключена каквато и да е неикономическа дейност. Според тези страни от това би следвало, че за получените от холдинговите дружества доставки на услуги във връзка с придобиването на дялово участие в техните дъщерни дружества ще е налице пълно право на приспадане на платения ДДС.

27. В съдебната си практика относно ДДС статута на холдинговите дружества Съдът различава две основни хипотези, в зависимост от това дали холдинговите дружества се намесват в управлението на дъщерните си дружества или не.

28. Холдинговите дружества от първата категория са тези, чийто единствен предмет се изразява в притежаването и управлението на дялови участия в други дружества, без на последните да бъдат предоставяни никакви възмездни услуги, тоест без пряка или непряка намеса в управлението на други предприятия, освен чрез упражняване на правата, които те притежават в качеството си на акционери.

29. Тези холдингови дружества нямат качеството на данъчнозадължено за ДДС лице по смисъла на член 4 от Шеста директива и следователно нямат право на приспадане съгласно член 17 от тази директива. Всъщност съгласно съдебната практика самото придобиване на дружествени дялове и самото им притежаване не следва да се считат за икономически дейности по смисъла

на Шеста директива, предоставящи на съответното лице качество на данъчнозадължено лице. Самото придобиване на дялови участия в други предприятия не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него, доколкото евентуалният дивидент, плод на дяловото участие, е резултат от самото притежаване на въпросното имущество<sup>7</sup>.

30. Съдът обаче многократно е приемал, че „това не е така, когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник“<sup>8</sup>. Всъщност, както продължава Съдът, намесата на холдинговото дружество в управлението на дружествата, в които е придобил дялово участие, представлява икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 2 от Шеста директива, доколкото тази намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от посочената директива, каквито са административните, финансовите, търговските и техническите услуги, които холдинговото дружество предоставя на дъщерните си дружества<sup>9</sup>.

31. Съгласно класификацията на холдинговите дружества, направена от запитващата юрисдикция, тези холдингови дружества се обозначават като „управляващи“.

32. Няма спор, че в случая двете холдингови дружества, разглеждани в главните производства, попадат в тази втора категория и съответно са данъчнозадължени лица за доставките, които възмездно извършват на дъщерните си дружества.

33. Запитващата юрисдикция приема, от друга страна, че тези холдингови дружества имат право на приспадане на ДДС, с който са обложени получените от тях услуги, извършени от трети лица в рамките на сделките с капитала на техните дъщерни дружества. Според запитващата юрисдикция това приспадане би следвало обаче да е само частично. Всъщност доставките, получени от холдинговите дружества в рамките на придобиването на участие в капитала, биха обслужили преди всичко неикономическата дейност на холдинговите дружества, а именно необлагаемите придобиване и притежаване на съответните им дялови участия в капитала на дъщерните им дружества.

34. В това отношение най-напред ще отбележа, че запитващата юрисдикция не посочва, че тези доставки са били свързани със самото притежаване на участия в другите дъщерни дружества, в управлението на които холдинговите дружества не са се намесвали, дейност, която не може да се счита за икономическа и съответно всъщност предполага задължение за разпределяне на платения по получените доставки ДДС между икономическите и неикономическите дейности на тези холдингови дружества.

35. По-нататък, аз считам, че логиката, върху която почива практиката на Съда относно разграничението на двата вида холдингови дружества — тези, които се намесват, и обратно, тези, които не се намесват в управлението на своите дъщерни дружества — води до последствия при отнасянето на разходите, направени от холдинговите дружества за получени доставки във връзка със сделките с капитала, към последващите доставки като тяхна икономическа дейност.

7 — Вж. по-специално решения *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 19) и *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 32).

8 — Вж. по-специално решения *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, т. 14), *Floridienne* и *Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, т. 18), *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 20), *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 30) и *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 33) (курсивът е мой).

9 — Решения *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 22) и *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 34).

36. Всъщност в решение *Cibo Participations*, което се отнася до случай, аналогичен на споровете в главните производства, Съдът приема, че направените от холдингово дружество, което се намесва в управлението на дъщерно дружество, разходи за различни услуги, които то е получило в рамките на придобиването на дялово участие в това дъщерно дружество, са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице, и *като такива* представляват елементи, формиращи цената на неговите продукти. Тоест тези услуги по принцип имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на холдинговото дружество<sup>10</sup>.

37. Тъй като Съдът не е могъл да не съобрази, че поради самото си естество такова холдингово дружество управлява и дялови участия, които не предполагат икономическа дейност, възприетият в това решение подход предполага, от една страна, че разходите, направени от холдинговото дружество с оглед на придобиването на дялово участие в неговите дъщерни дружества, са свързани само с икономическата дейност на холдинговото дружество, а не, макар и частично, с неикономическата му дейност, изразяваща се в управление на дялови участия, и от друга страна, че холдинговото дружество по принцип има право да приспадне целия ДДС, платен по получените доставки.

38. Тази преценка се потвърждава от точка 34 от същото решение *Cibo Participations*, в която Съдът се позовава на системата на приспадане, предвидена в член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, чието прилагане се отнася само до разпределението на ДДС за получени доставки, използвани за извършване както на сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, така и на други, за които такова право няма, тоест ДДС върху разходите е свързан изключително с икономическите дейности<sup>11</sup>.

39. Ето защо разходите за придобиване на дялово участие в дъщерните си дружества, направени от холдингово дружество, което се намесва в управлението им по смисъла на практиката на Съда, се отнасят към икономическата дейност на това холдингово дружество. Следователно платеният върху тези разходи ДДС ще подлежи на пълно приспадане на основание член 17, параграф 2 от Шеста директива, освен ако извършваните сделки не са освободени от ДДС по силата на Шеста директива, в който случай правото на приспадане ще се упражни по метода за пропорционално приспадане, предвиден в член 17, параграф 5 от същата директива<sup>12</sup>. По мое виждане, такова е тълкуването, което следва от решение *Cibo Participations*.

40. Този анализ може изцяло да се отнася до разходите, свързани не с придобиването на дялово участие в дъщерни дружества, а с други капиталови операции, осъществени от управляващото холдингово дружество, като увеличаване на дружествения си капитал чрез емитиране на акции, което служи *in fine* за финансиране на придобиването и експлоатацията на морски кораби, какъвто, изглежда, е случаят по дело C-109/14.

41. Всъщност в решение *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320) Съдът вече е признал, че емитирането на акции не попада *per se* в приложното поле на Шеста директива, а може да бъде извършено от дружество за увеличаване на неговия капитал в полза на цялостната му икономическа дейност, което предполага, че разходите за доставки, получени от това дружество в рамките на съответната операция, са част от общите му разходи и като такива представляват елементи, формиращи цената на неговите продукти, тъй като тези доставки са в пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице<sup>13</sup>.

10 — Решение *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 33). Вж. също по-специално решение *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, т. 58).

11 — В този смисъл вж. решение *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 33) и заключението ми по дело *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, т. 79). Вж. още решение *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 40).

12 — Условието, при които трябва да се извърши това пропорционално изчисляване, попадат в сферата на прилагане на националните законодателства от държавите членки: в това отношение вж. решение *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, т. 30 и 31).

13 — Вж. решение *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, т. 36).

42. Обстоятелството в спора, който стои в основата на дело C-109/14, че емитирането на акции е било извършено от управляващо холдингово дружество, а не от дружество като Kretztechnik, което осъществява единствено икономическа дейност, не ми изглежда да води до различни последици по отношение на правото на приспадане на ДДС по получените доставки, което по принцип е пълно, с оглед на изводите от решение Cibo Participations.

43. При всяко едно положение, нито запитващата юрисдикция, нито заинтересованите страни в настоящото производство споменават, че следва да бъде разграничено данъчното третиране на направените от управляващото холдингово дружество разходи според това дали са свързани с придобиване на дялово участие или с други капиталови операции.

44. По тези съображения, аз считам, че на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, както следва: свързаните с капиталови операции разходи на холдингово дружество, което пряко или непряко се намесва в управлението на своите дъщерни дружества, са в пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на това холдингово дружество. Ето защо няма основание да се извършва разпределение на платения за тези разходи по получените доставки ДДС между икономическите и неикономическите дейности. Ако холдинговото дружество извършва облагаеми с ДДС доставки и освободени доставки, правото на приспадане на ДДС за получените доставки ще се изчисли по пропорционалния метод, предвиден в член 17, параграф 5 от Шеста директива.

#### *Б – По втория преюдициален въпрос*

45. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, който предвижда възможност на държавите членки да консолидират няколко лица в едно данъчнозадължено лице за целите на ДДС, допуска национална правна уредба, която, от една страна, поставя ограничение само юридически лица да могат да бъдат интегрирани в предприятието на друго данъчнозадължено лице (консолидиращо лице), а от друга страна, изисква тези юридически лица да бъдат интегрирани в предприятието на консолидиращото лице във финансов, икономически и организационен аспект, а именно в смисъл на отношения на контрол и подчинение.

46. 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 лица като едно данъчнозадължено лице, когато тези лица са установени на нейната територия и макар да са юридически независими, са тясно обвързани едно с друго с финансови, икономически и организационни връзки<sup>14</sup>.

47. Следователно тази разпоредба закрепва в законодателството на Съюза концепцията за ДДС групата, чиято цел, както се установява от изложението на мотивите в предложението за приемане на Шеста директива<sup>15</sup>, е да позволи на държавите членки, с оглед на опростяване на администрирането или за предотвратяване на някои злоупотреби, да не считат тези лица, чиято независимост е само юридическа, за отделни данъчнозадължени лица<sup>16</sup>.

14 — Трябва да се отбележи, че тази разпоредба впоследствие е възпроизведена по аналогичен начин в член 11 от Директива 2006/112/ЕО.

15 — Предложение за Шеста директива за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (СОМ(73) 950 от 20 юни 1973 г.).

16 — В този смисъл вж. по-специално решения Комисия/Ирландия (C-85/11, ЕУ:C:2013:217, т. 47) и Комисия/Швеция (C-480/10, ЕУ:C:2013:263, т. 37).

48. На практика, тъй като ДДС групата се счита за едно данъчнозадължено лице, правните субекти, от които е съставена, спират да подават отделни декларации за ДДС и да бъдат определяни във и извън тяхната група като данъчнозадължени лица<sup>17</sup>.

49. От това следва, че доставките вътре в ДДС групата, тоест възмездните доставки, извършвани между правните субекти, образувачи групата, по принцип не съществуват за целите на ДДС. Ето защо правото на приспадане на платения ДДС по получените доставки се определя не въз основа на сделките между членовете на групата, а единствено на основание на доставките, извършени от групата в полза на трети лица<sup>18</sup>.

50. В настоящия случай, макар запитващата юрисдикция да няма никакво съмнение по отношение на факта, че Федерална република Германия е избрала предоставената от член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива възможност, което впрочем е потвърдено от германското правителство в писменото му становище, тя иска да установи дали холдинговите дружества и съответните им дъщерни дружества могат да получат статут на ДДС група, така че във връзка с възмездните доставки, извършвани между дъщерните дружества и третите лица, на последната да бъде предоставено право на пълно приспадане на ДДС по получените доставки във връзка с капиталовите операции, извършени от холдинговите дружества.

51. Макар правото на такова пълно приспадане вече да не може да се изключи, предвид отговора, който предлагам да се даде на първия преюдициален въпрос, на този етап от разсъжденията се налагат две констатации.

52. От една страна, фактическите положения, които са в основата на всеки от първите два преюдициални въпроса, се изключват взаимно. С други думи, ДДС група или съществува, или не съществува. Холдингово дружество, което се намесва в управлението на своите дъщерни дружества, в никакъв случай не може да получи право на приспадане на ДДС за разходите по получените доставки, свързани с капиталовите операции в неговите дъщерни дружества, и в същото време да твърди, че образува с тези дъщерни дружества ДДС група, в рамките на която, както вече посочих, доставките са извън приложното поле на ДДС.

53. От друга страна, както е видно от данните в акта за преюдициално запитване, проблемите, свързани с предоставяне на статут на ДДС група, са били поставени за първи път едва пред запитващата юрисдикция, която при ревизионно обжалване разглежда споровете като последна инстанция. Ето защо данъчната администрация, както и съдилищата от по-долните спрямо запитващата юрисдикция инстанции не са били в състояние да се произнесат предварително по възможността такъв статут да бъде предоставен на Larentia + Minerva и Marenave и съответните им дъщерни дружества.

54. Тези изводи могат да наведат на мисълта, че тълкуването на Шеста директива, поискано във втория преюдициален въпрос, в крайна сметка няма връзка с действителността на споровете по главните производства или е хипотетично, поради което този въпрос (както впрочем и третия въпрос, който е тясно свързан с него), би трябвало да бъде обявен за недопустим<sup>19</sup>. Съмнения в този смисъл впрочем са изразени от Ирландия както в писменото ѝ становище, така и в съдебното заседание пред Съда.

17 — В този смисъл вж. решения Ampliscientifica и Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, т. 19) и Skandia America (USA), filiale Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 29).

18 — В този смисъл вж. още Съобщение на Комисията до Съвета и Европейския парламент относно възможността за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, предвидена в член 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност (COM(2009) 325 окончателен, 2 юли 2009 г., стр. 11). Важно е да се уточни, че доставките, извършени между член на групата и трето лице, се считат за такива на самата ДДС група: вж. решение Skandia America (USA), filiale Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 29).

19 — За съдебната практика относно недопустимостта на преюдициалните запитвания без връзка с действителността на спора или от хипотетично естество вж. по-специално решение Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, т. 17 и цитираната съдебна практика).

55. Въпреки тези обстоятелства, аз все пак считам, че не е безполезно да се отговори по същество на настоящия преюдициален въпрос. Всъщност, както посочва запитващата юрисдикция и германското правителство потвърждава в съдебното заседание, изпълнението на условията за допустимост на статут на ДДС група или данъчно обединение е от обективен характер и според германското право може да бъде установено от всеки съд, независимо дали е направено искане в този смисъл. Ето защо въпросът дали предвидените в германското законодателство ограничения за допустимост на такава група са съвместими с член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива е от значение за разрешаването на споровете в главните производства, тъй като, ако тези ограничения могат да се отстранят, ще може да се признае право на пълно приспадане на ДДС, платен по получените доставки.

56. Следователно по същество искането на запитващата юрисдикция се отнася до два въпроса. На първо място и по същество, въпросът е дали член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива допуска държава членка да постави ограничение ДДС групи да бъдат образувани само от правни субекти, които са юридически лица, и следователно да изключи персоналните дружества, каквито са дъщерните дружества на двете разглеждани в главните производства холдингови дружества, които са учредени под формата на командитни дружества. На второ място, запитващата юрисдикция си поставя въпроса дали държава членка може да изисква връзките между членовете на ДДС групата да бъдат връзки на контрол и подчинение, посредством които „контролираните“ лица са интегрирани към консолидиращото лице.

1. Относно условието, свързано с юридическата правосубектност на членовете на ДДС групата

57. Съгласно германското право член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от Закона относно данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz, наричан по-нататък „UStG“) предвижда, че професионалната, производствената или търговската дейност не се извършва като независима дейност, когато общата конструкция на действителните връзки сочи, че дадено юридическо лице е интегрирано във финансово, икономическо и организационно отношение в предприятието на консолидиращото лице.

58. Макар от акта за преюдициално запитване да е видно, че съгласно германското право персоналните дружества могат да бъдат консолидиращо лице на данъчното обединение, тези персонални дружества, и в частност командитните дружества, които нямат юридическа правосубектност, не биха могли да бъдат организационно зависими и следователно не могат да участват в ДДС група, така както е уредена в Германия.

59. По мое мнение, както основателно изтъкнаха Ирландия и Комисията, Шеста директива по никакъв начин не позволява персоналните дружества да бъдат изключени от участие в ДДС група.

60. Този извод произтича още от текста на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, който посочва, че могат да бъдат разглеждани като едно данъчнозадължено лице „всички лица“ като родово понятие, което, както уместно изтъква генералният адвокат Jääskinen в заключението си по дело Комисия/Ирландия (C-85/11, EU:C:2012:753, т. 30 и 31), контрастира с правната рамка по Втора директива за ДДС<sup>20</sup>. От това Съдът стига до извода, че текстът на член 11 от Директива 2006/112, който възпроизвежда с подобни изрази формулировката на

20 — 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 71, стр. 1303).

член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, допуска държава членка да предвиди, че лица, които не са самостоятелно данъчнозадължени, могат да бъдат включени в ДДС група<sup>21</sup>. В друго дело Съдът уточнява още, макар и инцидентно, че член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива се отнася до „лицата, и по-специално [до] дружествата“<sup>22</sup>.

61. Тази съдебна практика предполага, че обхватът на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива не е ограничен до определена дружествена форма, нито до това правните субекти, членове на ДДС групата, да имат качеството юридическо лице.

62. Поначало, за разлика от член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, някои разпоредби от последната, като членове 28а—28в от нея, визират единствено „юридическите лица“, което също означава, че законодателят на Съюза не е имал намерение да ограничи обхвата на първата разпоредба до правните субекти, които имат качеството юридическо лице.

63. Ето защо аз считам, че приложното поле на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива *ratione personae* обхваща всички лица.

64. Това твърдение обаче не позволява да се разреши първата част от втория преюдициален въпрос, поставен на Съда от запитващата юрисдикция.

65. Неговото разрешаване предполага предварително да се прецени дали Шеста директива допуска държава членка, в рамките на упражняването на признатото ѝ право да приеме образуването на ДДС групи на своя територия, да ограничи обхвата на член 4, параграф 4, втора алинея от тази директива. С други думи, става въпрос да се определи дали държавите членки запазват известна свобода на преценка относно „лицата“, за които те считат, че могат да участват в ДДС групи на тяхна територия.

66. Предвид съдебната практика, според мен този въпрос трябва да получи диференциран отговор.

67. Вярно е, че по повод член 11, първа алинея от Директива 2006/112, който възпроизвежда член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, Съдът вече е приел, че видно от текста ѝ, тази разпоредба не поставя за прилагането си други условия, освен изброените<sup>23</sup>. В решения Комисия/Швеция (C-480/10, EU:C:2013:263, т. 35) и Комисия/Финландия (C-74/11, EU:C:2013:266, т. 63) Съдът уточнява, че освен това тази разпоредба не дава възможност на държавите членки да наложат други условия на икономическите оператори, като това да осъществяват определен вид дейност или да принадлежат към определен сектор, за да могат тези оператори да образуват група за целите на ДДС.

68. Ето защо би могло да изглежда, че предвиденият в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива (понастоящем в член 11, първа алинея от Директива 2006/112) режим не предоставя никаква свобода на преценка на държавите членки.

69. Въпреки това, отново в тези решения, вече не чрез позоваване на текста на разглежданата разпоредба, а въз основа на нейните цели, Съдът признава възможността на държавите членки да ограничат прилагането на режима, предвиден в член 11 от Директива 2006/112 в съответствие с правото на Съюза<sup>24</sup>. Именно чрез прилагане на този извод Съдът отхвърля

21 — Решение Комисия/Ирландия (C-85/11, EU:C:2013:217, т. 38—41). Вж. още решения Комисия/Нидерландия (C-65/11, EU:C:2013:265, т. 35—39), Комисия/Финландия (C-74/11, EU:C:2013:266, т. 30—34), Комисия/Обединено кралство (C-86/11, EU:C:2013:267, т. 33—37) и Комисия/Дания (C-95/11, EU:C:2013:268, т. 34—38).

22 — Решение *Amplifici* и *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, т. 19).

23 — Вж. по-специално решения Комисия/Ирландия (C-85/11, EU:C:2013:217, т. 36) и Комисия/Швеция (C-480/10, EU:C:2013:263, т. 35).

24 — Решения Комисия/Швеция (C-480/10, EU:C:2013:263, т. 38) и Комисия/Финландия (C-74/11, EU:C:2013:266, т. 66).

неизпълнението на задължения, в което се упрекуват Кралство Швеция и Република Финландия, като изтъква, че Комисията не е доказала, че прилагането на режима на групиране за целите на ДДС в тези две държави членки само към предприятията от финансовия сектор и застраховането, мотивирано от намерението да се противодейства на данъчните измами и на избягването на данъци в съответствие с член 11, втора алинея от Директива 2006/112, противоречи на правото на Съюза<sup>25</sup>.

70. Следователно тази практика, която според мен може да се приложи към Шеста директива, изглежда признава свобода на преценка на държавите членки при упражняване на правото на избор, предвидено в член 4, параграф 4, втора алинея, но все пак свобода на преценка, ограничена в рамките на постигането на целите, посочени в член 4, параграф 4 от Директивата, в съответствие с правото на Съюза.

71. Ето защо на практика ограниченията на режима, предвиден в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, трябва според мен да са необходими и подходящи за вече посочената цел за предотвратяване на практики или поведение на злоупотреба, или за борба с измамите и избягването на данъци, при спазване на правото на Съюза, и по-специално на принципа на данъчен неутралитет, който е основен принцип на общата система на ДДС<sup>26</sup>.

72. За да бъде прието в случая за законосъобразно изключването на персоналните дружества от участие в ДДС група, то трябва да може да се обоснове с целите, преследвани от член 4, параграф 4 от Шеста директива, при спазване на принципа на данъчен неутралитет.

73. Макар запитващата юрисдикция да е компетентна да провери тези обстоятелства, важно е да се отбележи, че в своя акт за преюдициално запитване по същество тя вече е уточнила, че от една страна, не забелязва връзка между поставеното в член 2, параграф 2, точка 2 от UStG изискване, всички членове на ДДС групата да бъдат юридически лица, и постигането на целите, предвидени в член 4, параграф 4 от Шеста директива, а от друга страна, че това изискване би могло да наруши принципа на данъчен неутралитет, доколкото изключва определени правни субекти от участие в ДДС група, като се основава единствено на правната форма.

74. Съгласен съм с това виждане.

75. Въпреки това трябва да се добавят следните две забележки.

76. Първо, що се отнася до целите на борбата срещу неплащането и избягването на данъци, които, както вече беше изтъкнато, понастоящем са посочени в член 11, втора алинея от Директива 2006/112, трябва да се уточни, че едва с приемането на Директива 2006/69/ЕО от 24 юли 2006 г.<sup>27</sup> законодателят на Съюза включи трета алинея в член 4, параграф 4 от Шеста директива, като изрично предвиди, че държавите членки, които са упражнили правото си на избор да разрешат образуването на ДДС групи на своя територия могат „да прием[ат] всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данъци чрез използването на [член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива]“ [неофициален превод].

25 — Решения Комисия/Швеция (C-480/10, EU:C:2013:263, т. 39 и 40) и Комисия/Финландия (C-74/11, EU:C:2013:266, т. 67 и 68).

26 — За основополагащия характер на този принцип вж. по-специално решения Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 59) и Ampliscentifica и Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, т. 25). Във връзка с ограниченията, поставени от принципа на неутралитет, при прибягване от страна на държавите членки до мерки, които преследват цели за борба с избягването и неплащането на данъци, вж. по-специално решение Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, т. 26 и цитираната съдебна практика).

27 — Директива на Съвета 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, стр. 9; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 247).

77. Впрочем, поне що се отнася до дело C-108/14, разглежданият данъчен период е 2005 г., което е доста преди приемане на Директива 2006/69 и нейното влизане в сила.

78. Въпреки това аз не вярвам това да означава, че преди влизане в сила на Директива 2006/69 държавите членки са били лишени от възможността да приемат мерки за постигане на тези цели в рамките на упражняването на правото на избор, дадено им от член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива.

79. Всъщност, както основателно изтъкват в писмените си становища Комисията и правителството на Обединеното кралство, Съдът многократно е подчертавал, че освен всичко останало, борбата с измамите и избягването на данъци е цел, призната и насърчавана от Шеста директива<sup>28</sup>, включително в ситуации, при които националните данъчни органи не могат да се позовават на изрично оправомощаване от страна на законодателя на Съюза, което би фигурирало в точните разпоредби на тази директива<sup>29</sup>.

80. Въпреки това, подобно на запитващата юрисдикция и Комисията, ми е трудно разбера по какъв начин разграничението според правната форма или наличието или липсата на юридическа правосубектност у предприятията се явява необходимо и подходящо за борбата срещу неплащането и избягването на данъци.

81. Второ, според мен това разграничение противоречи и на принципа на данъчен неутралитет, доколкото, както признава германското правителство в съдебното заседание, правните субекти, спрямо които на самостоятелно основание се прилага изцяло режимът на ДДС, не могат да участват в ДДС група само заради особената си правна форма.

82. В това отношение е важно да припомним, че прибягването към ДДС група може да донесе на своите членове предимства по отношение на ликвидността на средствата им, тъй като сделките вътре в групата, които по принцип биха били облагаеми с ДДС, са извън приложното поле на този данък<sup>30</sup>. Лишаването обаче на икономическите оператори от тези предимства поради правната форма, под която един от тези оператори осъществява дейността си, означава да бъдат третираны различно аналогични, тоест конкуриращи се помежду си сделки, даже ако се абстрахираме от факта, че определяща за данъчнозадълженото за ДДС лице е именно икономическата дейност, а не правната форма<sup>31</sup>.

83. Механизмът на ДДС групата трябва да насърчава данъчния неутралитет, като отразява икономическата действителност. Според мен той не трябва да води до създаване на изкуствено разграничение в зависимост от правната форма, която икономическите оператори са приели, за да упражняват дейността си.

28 — Вж. по-специално решенията *Gemeente Leusden и Holin Groep* (C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 76), *Halifax и др.* (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 71), *Kittel и Recolta Recycling* (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446), *Ampliscientifica и Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, т. 29) и *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, т. 36).

29 — Вж. по-специално решение *Halifax и др.* (C-255/02, EU:C:2006:121), което се отнася до избягването на данъци и злоупотребите и решение *Kittel и Recolta Recycling* (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446), което се отнася до данъчните измами.

30 — Вж. в този смисъл Съобщение на Комисията, цитирано по-горе, стр. 11 и заключение на генералния адвокат Jääskinen по дело Комисия/Ирландия (C-85/11, EU:C:2012:753, т. 45).

31 — В обстоятелства, свързани с приложното поле на освобождаванията от ДДС, Съдът вече е приемал, че Шеста директива не допуска разграничения, основани единствено на правната форма, под която данъчнозадължените лица осъществяват дейността си: в това отношение вж. решение *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, т. 20), решение *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 30), решение *Linneweber и Akritidis* (C-453/02 и C-462/02, EU:C:2005:92, т. 25) и решение *Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, т. 30 и 31).

84. Ето защо предлагам на първата част от втория преюдициален въпрос да се отговори в смисъл, че член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива не допуска при упражняване на правото на избор, предоставено от тази разпоредба, държава членка да постави създаването на ДДС група в зависимост от условието всички членове на тази група да бъдат юридически лица, освен ако това условие не е обосновано с предотвратяването на злоупотреби или борбата с неплащането и избягването на данъци, при спазване на принципа на данъчен неутралитет, като запитващата юрисдикция следва да провери този въпрос.

2. Относно необходимостта членовете на ДДС групата да са в отношения на контрол и подчинение

85. Както беше посочено, член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива позволява да бъдат разглеждани като едно данъчнозадължено за ДДС лице правните субекти, които, макар и независими от правна гледна точка, поддържат помежду си тесни връзки във финансов, икономически и организационен план.

86. Член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG изисква правните субекти да са интегрирани във финансово, икономическо и организационно отношение в предприятието на консолидиращото лице.

87. Според запитващата юрисдикция изискваното от тази разпоредба интегриране, съгласно трайната практика на Bundesfinanzhof, предполага отношения на контрол и подчинение между консолидиращото лице и дружеството, което се интегрира като „контролирано лице“.

88. Според поясненията на запитващата юрисдикция такова интегриране във финансово отношение е налице, когато консолидиращото лице притежава в интегрираното лице такова финансово участие, което да му позволи да наложи волята си чрез мажоритарен вот в общото събрание на съдружниците. В икономическо отношение то се характеризира с обстоятелството, че мястото на интегрираното лице в структурата на йерархически по-висшестоящото консолидиращо лице е на принадлежаща му част. На последно място запитващата юрисдикция отбелязва, че в организационно отношение интегрирането предполага консолидиращото лице да използва в ежедневното управление възможността, която получава вследствие на финансовото интегриране, като контролира вида и начина на управление на контролираното дружество и му налага волята си.

89. Запитващата юрисдикция обаче не посочва точно в кое отношение, финансово, икономическо и/или организационно, разглежданите в главните производства икономически оператори не отговарят на условието за интегриране, предвидено в член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG, така както е тълкуван от Bundesfinanzhof. Нито становището на Larentia + Minerva, нито това на Marenave позволяват този въпрос наистина да се изясни.

90. При все това е безспорно, че изискванията, поставени от член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG, надхвърлят тези по член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива. Всъщност наличието на „тясно“ обвързване във финансово, икономическо и организационно отношение, не предполага непременно нито интегрирането на един член в предприятието на друг член от ДДС групата, нито отношения на контрол и подчинение между членовете<sup>32</sup>. В заседанието пред Съда Комисията впрочем отбелязва, че сред шестнадесетте държави членки, които са приложили правото на избор по член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива,

32 — Следва да се отбележи, че употребата на думата „тясно“ в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива при определяне на връзките, които обединяват съответните правни субекти, заменя „органично“, което е било използвано по-рано, най-малкото в текстовете на някои езици, в точка 2, четвърта алинея от приложение А към Втора директива, която тълкува член 4 от тази директива. Внесеното с точка 2, четвърта алинея от приложение А към Втора директива, що се отнася до определеното за „данъчнозадължено лице“ по смисъла на член 4 от Втора директива е силно повлияно от германския режим на „Organschaft“.

само четири, сред които и Федерална република Германия, изискват такива отношения на интегриране и контрол. Нещо повече, както Larentia + Minerva изтъква в писменото си становище, като извежда по-специално от решение Комисия/Ирландия (C-85/11, EU:C:2013:217, т. 47), че образуването на ДДС група може да е необходимо за избягване на определени злоупотреби, като например изкуственото раздробяване на дадено предприятие между няколко данъчнозадължени лица с цел да се ползва от специален режим, ми се струва, че Съдът имплицитно е приел, че прибягването до ДДС групи без йерархични връзки („Gleichordnungskonzerne“) е възможно по силата на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива.

91. Обстоятелството, че в решение Ampliscientifica и Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, т. 19) Съдът инцидентно е посочил отношения на контрол и подчинение между членовете на ДДС група, според мен не би могло надлежно да се приложи в случая, тъй като поставеният в това дело въпрос по никакъв начин не е бил свързан с това. По-специално в решения Комисия/Ирландия (C-85/11, EU:C:2013:217, т. 43) и Комисия/Финландия (C-74/11, EU:C:2013:266, т. 36) Съдът впрочем е отхвърлил с тези мотиви изложен от Комисията довод, изведен от същата точка на решение Ampliscientifica и Amplifin.

92. Тези съображения ме карат също така да отхвърля довода, който австрийското правителство излага по същество и съгласно който наличието на отношение на контрол и подчинение било присъщо на условието за „тясна обвързаност“, предвидено в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, тъй като съгласно първата алинея от този параграф именно наличието на такова отношение на контрол и подчинение между физическите лица и техния работодател изключват възможността те да се считат за данъчнозадължени за ДДС лица.

93. Този довод не само не е съобразен с разликата в текста на първа и втора алинея от член 4, параграф 4 от Шеста директива, последната от които не използва точно израза „отношения на контрол и подчинение“, а по-широкият израз „тясна обвързаност“, но и не отчита обстоятелството, че Съдът признава на държава членка правото да предвиди, че лица, които не са данъчнозадължени за ДДС, могат да бъдат членове на ДДС група, и следователно терминът „данъчнозадължено лице“ не е синоним на „лица“ по смисъла на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива.

94. Като се има предвид това, от представените от заинтересованите страни писмени становища е видно, че в крайна сметка те са на противоположно мнение по въпроса дали изискванията на член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG, така както е тълкуван в практиката на Bundesfinanzhof, са допълнителни условия извън поставените в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива (теза, защитавана по същество от Larentia + Minerva, Marenave, Ирландия и Комисията), което би предполагало тези условия да са обосновани от гледна точка на целите за предотвратяване на злоупотребите или борбата с неплащането и избягването на данъци, или просто става въпрос за уточняване или конкретизиране на условието за наличие на тесни финансови, икономически и организационни връзки, предвидено в тази разпоредба, както твърдят германското и австрийското правителство и правителството на Обединеното кралство.

95. Макар на пръв поглед да не е лесно да се избере една от тезите, все пак развитите от първите заинтересовани страни доводи изглеждат съответстват в по-голяма степен на съдебната практика.

96. По-специално в решения Комисия/Ирландия (C-85/11, EU:C:2013:217, т. 36) и Комисия/Финландия (C-74/11, EU:C:2013:266, т. 29) Съдът всъщност квалифицира като „друго условие“, тоест като допълнително спрямо условията по член 11, първа алинея от Директива 2006/112 (която възпроизвежда условията по член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива), изискването всяко от посочените в тази разпоредба „лица“ поотделно да има

качеството на данъчнозадължено лице. С други думи, държава членка, която е транспонирала член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, като е дала възможност за включване в ДДС група само на „данъчнозадължените лица“, не е уточнила обхвата на тази разпоредба, а е въвела допълнително условие за нейното прилагане.

97. Ето защо, ако следваме логиката на Съда в тези решения, както и в решение Комисия/Швеция (C-480/10, EU:C:2013:263), макар само по себе си да не е несъвместимо с член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива предвид признатата на държавите членки свобода на преценка, такова допълнително условие следва да бъде обосновано с преследването на целите за предотвратяване на злоупотребите или за борба с неплащането или избягването на данъци, при спазване на правото на Съюза, и по-специално на принципа на данъчен неутралитет.

98. От това следва, че произтичащото от член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG условие, че тясно обвързване във финансово, икономическо и организационно отношение може да има единствено при наличието на отношения на контрол и подчинение между членовете на ДДС групата, може да бъде съвместимо с Шеста директива, при условие че е необходимо и съразмерно с преследваните цели, посочени по-горе, при спазване по-специално на принципа на данъчен неутралитет.

99. Макар преценката за изпълнението на тези условия да е на запитващата юрисдикция, аз все пак се питам дали национална мярка, която изисква такъв интензитет на обвързаността между лицата за създаване на едно данъчнозадължено за ДДС лице, не надхвърля необходимото за постигане на посочените цели. Всъщност, ако се изключат особени обстоятелства, характерни за дадена държава членка, каквито обаче не бяха изтъкнати пред Съда в настоящото производство, общо погледнато, е трудно да бъдат разбрани причините, поради които преследването на посочените по-горе цели да прави задължително наличието на отношения на контрол и подчинение между членовете на ДДС група, за да бъде изпълнено условието за наличие на тясно обвързване във финансово, икономическо и организационно отношение. Макар наличието на такива отношения на контрол и подчинение между членовете на ДДС група без съмнение да е достатъчно условие за постигане на тези цели и за изпълнение на условието по член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, аз все пак се съмнявам, че то наистина е необходимо.

100. Ето защо предлагам на втората част от втория преюдициален въпрос да бъде даден следния отговор: национална правна уредба, според която тесни финансови, икономически и организационни връзки по смисъла на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива са налице само при наличие на отношения на контрол и подчинение между членовете на ДДС групата, може да съответства на тази разпоредба, при условие че е необходима и съразмерна с преследваните цели за предотвратяване на злоупотребите и борбата с неплащането и избягването на данъци, при спазване на правото на Съюза, и по-конкретно на принципа на данъчен неутралитет, което следва да бъде установено от запитващата юрисдикция.

#### *В – По третия преюдициален въпрос*

101. С третия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция поставя въпроса за директния ефект на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, в случай че последният не допуска национална мярка като предвидената в член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG.

102. Ако Съдът реши да последва предложенията, направени в настоящото заключение в отговор на втория преюдициален въпрос, не е изключено вследствие на проверката, която запитващата юрисдикция трябва да направи, тя да стигне до извод за несъвместимостта на член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG с член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива. Ето защо, за да бъде даден полезен отговор на запитващата юрисдикция, аз считам, че следва да се отговори на третия въпрос, който тя поставя на Съда.

103. Съгласно постоянната съдебна практика във всички случаи, когато разпоредбите на Шеста директива или на Директива 2006/112 са безусловни и достатъчно точни по съдържанието си и в определения срок не са взети мерки по прилагане, позоваване на тези разпоредби е възможно за оспорване на всички национални разпоредби, които не са в съответствие с тези директиви, или когато тези разпоредби уреждат права, които правните субекти могат да противопоставят на съответната държава<sup>33</sup>.

104. Ето защо следва да се провери дали член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива може да бъде приет за безусловен и достатъчно точен по съдържанието си, за да може частноправен субект да се позове на него пред националните съдилища, с цел да се противопостави на прилагането на националната правна уредба, която би била несъвместима с този член.

105. В това отношение аз считам преди всичко, че да се възразява срещу признаването на директен ефект на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, както правят по-специално Ирландия и австрийското правителство, с единствения довод, че този член се ограничавал до това да даде на държавите членки правото на избор дали да допуснат на своя територия създаването на ДДС групи, не е убедително.

106. Всъщност Съдът многократно е постановявал, че разпоредба на директива, която предоставя възможност за избор на държавите членки, не изключва непременно възможността да се определи с достатъчна точност, въз основа единствено на разпоредбите на тази директива, съдържанието на правата, предоставени на частноправните субекти<sup>34</sup>.

107. Освен това наличието на предоставена на държавите членки свобода на преценка при прилагането на разпоредбите на Шеста директива също не е прието от Съда като елемент, който сам по себе си да го лишава от възможността да признае директен ефект на някои от тези разпоредби<sup>35</sup>.

108. Съдът в частност приема, че макар държавите членки безспорно да притежават свобода на преценка при определяне на условията за прилагане на някои освобождавания, предвидени в Шеста директива, това обстоятелство не е пречка за частноправните субекти, които са в състояние да докажат, че тяхното данъчно положение действително попада в една от категориите за освобождаване, уредени в Директивата, да се позоват пряко на нея, по-специално когато при упражняване на правомощията, признати ѝ от нормата, държавата членка е приела национални разпоредби, които са несъвместими с тази директива, и по-специално с принципа на данъчен неутралитет<sup>36</sup>.

33 — Вж. по-специално решения Becker (8/81, EU:C:1982:7, т. 25), Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 51), Linneweber и Akritidis (C-453/02 и C-462/02, EU:C:2005:92, т. 33) и MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 47).

34 — Вж. решения Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, т. 30), Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, т. 61) и Болкан енд Сий пропъртис и Провадинвест (C-621/10 и C-129/11, EU:C:2012:248, т. 57).

35 — Вж. по-специално решение Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, т. 31 и цитираната съдебна практика). Вж. още решение MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 51 и цитираната съдебна практика).

36 — Вж. решение Linneweber и Akritidis (C-453/02 и C-462/02, EU:C:2005:92, т. 34—37). Вж. още решение JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, т. 61).

109. Ето защо обстоятелството, че при упражняване на предоставеното ѝ от член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива право на избор Федерална република Германия е запазила известна свобода на преценка, не означава непременно, че частноправните субекти са лишени от правото да се позоват директно на разпоредбите от този член пред националните съдилища.

110. Обратно, според мен, след като държавата членка вече е упражнила предоставеното ѝ от член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива право на избор, този член предоставя на всички „лица“ възможността да бъдат разглеждани като едно данъчнозадължено лице и следователно указва адресатите на тази разпоредба недвусмислено, безусловно и достатъчно ясно.

111. Фактът, че в конкретния случай тази разпоредба може да съдържа резерва относно обосноваването с предотвратяване на злоупотребите или борбата с неплащането или избягването на данъците, не поставя този извод под съмнение, тъй като такова обосноваване не само не е изключено от обхвата на съдебния контрол<sup>37</sup>, но и се насърчава от Шеста директива и дори може да бъде прието за ограничение, присъщо на обхвата на правата, които тази директива предоставя на частноправните субекти<sup>38</sup>.

112. Обратно, материалното условие на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, според което обвързаността от финансови, икономически и организационни връзки между няколко лица трябва да бъде „тясна“, за да образуват едно данъчнозадължено лице, несъмнено трябва да бъде уточнено на национално равнище. Ако вземем предвид само тясното обвързване във финансово отношение, то би могло да зависи от променлив процент участие в капитала и/или правото на глас в рамките на определено дружество, или от особени договорни отношения между икономическите оператори, например договор за франчайз<sup>39</sup>. Тези критерии обаче не са изключителни. При всяко положение държавите членки, които са упражнили правото си на избор по член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, трябва конкретно да уточнят материалното условие, което поставят за това, като за разлика от случая с освобождаването от ДДС, което може да се определи обективно въз основа на тълкуването на разпоредбите на Шеста директива, от самия текст на този член не е възможно пряко да се очертае точният обхват на споменатото в него „тясно обвързване“.

113. Предвид това аз считам, че член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива няма директен ефект.

114. Ако Съдът се съгласи с това предложение, и доколкото запитващата юрисдикция предварително ще е констатирала несъвместимостта на член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG с член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, тази юрисдикция ще трябва още да провери дали националното право може да бъде тълкувано, доколкото е възможно, по начин, съответстващ на правото на Съюза<sup>40</sup>.

37 — Във връзка с директния ефект на член 4, параграф 5 от Шеста директива вж. по аналогия решение *Comune di Carpaneto Piacentino* и др. (231/87 и 129/88, EU:C:1989:381, т. 32). В друг контекст вж. още решение *Gavieiro Gavieiro* и *Iglesias Torres* (C-444/09 и C-456/09, EU:C:2010:819, т. 81).

38 — В този смисъл вж. решение *Schoenimport „Italmoda“* *Mariano Previti* и др. (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 57—59).

39 — В посоченото по-горе Съобщение на Комисията (стр. 9), Комисията предлага да се направи извод за наличие на тесни финансови връзки от притежаването на най-малкото 50 % от капитала или от правото на глас в дружеството, или от наличието на договор за франчайз. Следва да се отбележи, че някои държави членки допускат наличието на такива финансови връзки, когато дадено дружество притежава най-малко 10 % от дружествения капитал на друго дружество.

40 — Вж. по-специално решение *Pfeiffer* и др. (C-397/01—C-403/01, EU:C:2004:584, т. 108—114).

115. В това отношение е важно да се отбележи, че в писменото си становище Комисията обръща внимание, че германска данъчна юрисдикция е опитала да даде подобно съответстващо тълкуване, като е приела, че персоналните дружества, „структурирани като капиталови“, каквито са командитните дружества в главните производства, биха могли да попаднат в приложното поле на член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG по отношение на лицата<sup>41</sup>.

116. Поне що се отнася до лицата, които могат да участват в ДДС група, такъв пример от съдебната практика позволява да предвидим, че тълкуване в съответствие с правото на Съюза е мислимо, без обаче да води до тълкуване *contra legem*.

117. Що се отнася до условието за интегриране на дружеството член в консолидиращото дружество на ДДС групата, спрямо която се прилага член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG, както вече изтъкнах, от акта за преюдициално запитване е видно, че в германското право този въпрос е бил тълкуван основно в съдебната практика като изискващ отношения на контрол и подчинение между членовете на ДДС групата.

118. Извън въпроса за юридическата правосубектност, разгледан по-горе, както също беше вече посочено, предоставените от запитващата юрисдикция данни не позволяват да бъдат установени основанията, поради които разглежданите в главните производства икономически оператори не отговарят на условието, предвидено в член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG, така както е тълкуван от Bundesfinanzhof.

119. При всяко положение запитващата юрисдикция трябва да провери в главните производства дали условието за интегриране, предвидено в член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG, може да бъде тълкувано, доколкото е възможно, в смисъл, че допуска дружества, между които съществуват тесни финансови, икономически и организационни връзки по смисъла на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, да могат да получат статут на ДДС група, без непременно да са в отношение на контрол и подчинение или йерархична зависимост.

120. Ето защо предлагам на третия преюдициален въпрос да се отговори в смисъл, че данъчнозадълженото лице не може да се позовава директно на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, но запитващата юрисдикция трябва да тълкува своето национално законодателство, доколкото е възможно, в съответствие с Шеста директива.

### III – Заключение

121. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на преюдициалните въпроси, поставени от Bundesfinanzhof, да се отговори, както следва:

- „1. Разходите, свързани с капиталови операции, извършени от холдингово дружество, което се намесва пряко или непряко в управлението на своите дъщерни дружества, са в пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на това холдингово дружество. Ето защо няма основание да се извършва разпределение на платения за разходите по получените доставки данък върху добавената стойност между икономическите и неикономическите дейности на холдинговото дружество. Ако холдинговото дружество извършва облагаеми с данък върху добавената стойност доставки и освободени доставки, правото на приспадане на данъка върху добавената стойност за получените доставки трябва да бъде изчислено по пропорционалния метод, така както е предвидено в член 17,

41 — Вж. точка 34 от писменото становище на Комисията, която се позовава на решение на Finanzgericht München от 13 март 2013 г. под номер 3 K 235/10.

параграф 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа.

2. Член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива 77/388 не допуска при упражняване на правото на избор, предоставено от тази разпоредба държава членка, да постави създаването на ДДС група в зависимост от условието всички членове на тази група да бъдат юридически лица, освен ако това условие не е обосновано с предотвратяването на злоупотреби или борбата с неплащането или избягването на данъци, при спазване на правото на Съюза, и в частност на принципа на данъчен неутралитет, което следва да бъде проверено от запитващата юрисдикция.

Национално законодателство, съгласно което тесни финансови, икономически и организационни връзки по смисъла на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива 77/388 има единствено при наличие на отношения на контрол и подчинение между членовете на ДДС групата, може да е съвместимо с този член, при условие че е необходимо и съразмерно на преследваните цели за предотвратяване на злоупотребите и борба с неплащането и избягването на данъци, при спазване на правото на Съюза и в частност на принципа на данъчен неутралитет, което следва да бъде проверено от запитващата юрисдикция.

3. Данъчнозадължено лице не може да се позовава пряко на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива 77/388. Въпреки това запитващата юрисдикция следва, доколкото е възможно, да тълкува своето национално законодателство в съответствие с посочената разпоредба на Шеста директива“.