



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н N. JÄÄSKINEN
представено на 27 ноември 2012 година¹

Дело C-85/11

**Европейска комисия
срещу**

Ирландия

„ДДС — Членове 9 и 11 от Директива 2006/112/ЕО — Национални норми, които допускат данъчно незадължени лица да членуват в групи за целите на ДДС — Съвместимост със законодателството на Европейския съюз в областта на ДДС“

I – Въведение

1. В това производство Комисията иска да се приеме за установено, че като допуска данъчно незадължени лица да членуват в група за целите на данъка върху добавената стойност (ДДС) (считана за едно-единствено данъчнозадължено лице за целите на ДДС), Ирландия не изпълнява задълженията си по членове 9 и 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)².

2. Освен иска по настоящото производство Комисията е предявила иск за установяване на неизпълнение на задълженията по член 11 и срещу Кралство Швеция, но по различни причини. Съответните твърдения за нарушения, изложени от Комисията, ще разгледам в отделно заключение.

¹ — Език на оригиналния текст: английски.

² — ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15. Комисията предявява подобни иски за установяване на неизпълнение на задължения срещу Чешката република, Кралство Дания, Република Финландия, Кралство Нидерландия и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия. Вж. дело Комисия/Чешка република (C-109/11), дело Комисия/Дания (C-95/11), дело Комисия/Финландия (C-74/11); дело Комисия/Нидерландия (C-65/11); Комисия/Обединеното кралство (C-86/11). Съдът обаче поиска заключение от генерален адвокат само по настоящото дело и по дело Комисия/Швеция (C-480/10), по което заключение ще представя в един и същи ден с това заключение.

II – Правна уредба

A – Право на Европейския съюз

3. Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС определя понятието „данъчнозадължено лице“ по следния начин:

„1. „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 вещь с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

4. Член 11 от Директивата за ДДС съдържа следните правила относно третирането на две или повече лица като един-единствен субект за целите на администрирането на данъка (наричано по-нататък „групиране за целите на ДДС“):

„След консултиране с Консултативния комитет по данък върху добавената стойност (наричан по-долу „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.

Дадена държава членка, упражняваща правото на избор, предвиден[о] в първия параграф, може да приеме всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данъци чрез използването на настоящата разпоредба“.

B – Национално право

5. Член 15 от Консолидирания закон за данък върху добавената стойност от 2010 г., приложим за данъчните периоди от 1 ноември 2010 г. нататък, гласи следното³:

„(1) Освен ако параграф 2 не предвижда друго, когато органите по приходите се уверят, че две или повече лица, които са установени в държавата и от които поне едното е данъчнозадължено лице, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки, и че е необходимо и целесъобразно с оглед на ефективното и ефикасно администриране на данъка (включително събирането му), те могат за целите на този закон, без значение дали от името на тези лица е направено такова искане:

(а) писмено да уведомят всяко едно от тези лица (по-нататък „уведомление за групирането“) за приравняването им на едно-единствено данъчнозадължено лице (по-нататък „група“), в който случай така уведомените лица се считат за част от групата, докато този параграф е приложим спрямо тях, като член 65 обаче продължава да се прилага по отношение на всеки един от членовете на тази група, и

3 — По същество еднакви разпоредби са се съдържащи по-рано в член 8, параграф 8, буква а) от Закона за данък върху добавената стойност от 1972 г., последно изменен със Закона за бюджета от 2008 г.

- (i) едно от тези лица, което следва да бъде съответно уведомено за това от органите по приходите, носи отговорност за изпълнението от страна на групата на разпоредбите на този закон, и
- (ii) всички права и задължения по този закон във връзка със сделките на групата се определят съответно,

и

- (b) да задължат всяко едно лице от групата да отговаря при условията на солидарност за изпълнението на този закон и съответните подзаконови актове (включително пораждащите задължение за плащане на данъка разпоредби), приложими за всяко от тези лица, и да налагат санкциите по този закон, които биха били приложими, ако всяко от тези лица отговаряше пред органите по приходите за цялото данъчно задължение, извън предвиденото в подзаконовите актове по този член по отношение на всяко едно от тях:

[...]“.

III – Досъдебното производство и производството пред Съда

6. На 18 септември 2008 г. Комисията изпраща на Ирландия официално уведомително писмо, в което твърди, че някои разпоредби на ирландското законодателство са несъвместими с членове 9 и 11 от Директивата за ДДС, тъй като допускат данъчно незадължени лица да се присъединяват към група за целите на ДДС.

7. Ирландските власти отговарят с писмо от 27 януари 2009 г., в което посочват, че според тях ирландското законодателство е в съответствие с Директивата за ДДС.

8. На 20 ноември 2009 г. Комисията изпраща на Ирландия мотивирано становище, в което потвърждава позицията си. Ирландия отговаря с писмо от 19 януари 2010 г., в което поддържа, че правилно тълкува Директивата за ДДС.

9. Тъй като не е удовлетворена от отговора на Ирландия, на 24 февруари 2011 г. Комисията предявява пред Съда настоящия иск. Кралство Дания, Чешката Република, Република Финландия и Обединеното кралство встъпват в подкрепа на Ирландия. Тези държави членки и Комисията участват в съдебното заседание, проведено на 5 септември 2012 г.

10. Ирландия моли Съда да отхвърли иска като недопустим, тъй като предметът му надхвърлял твърденията за нарушения, изложени от Комисията в досъдебното производство. При условията на евентуалност Ирландия моли искът да бъде отхвърлен като неоснователен.

IV – По допустимостта на иска

11. Ирландия твърди, че петитумът на подадената от Комисията искова молба пред Съда значително се различава от първоначалните твърдения за нарушения, изложени в официалното уведомително писмо до Ирландия. Тази държава поддържа, че първоначално изложените от Комисията твърдения за нарушения се свеждат до това, че тълкувани правилно, членове 9 и 11 от Директивата за ДДС не допускат данъчно незадължени лица да „се присъединяват“ към група за целите на ДДС. Освен това Ирландия изтъква, че именно по това твърдение за

нарушение е взела отношение в отговора си на официалното уведомително писмо и че съвсем същото твърдение Комисията е изложила и в мотивираното си становище. В производството пред Съда обаче Комисията твърди, че Ирландия нарушава членове 9 и 11 от Директивата за ДДС, „като допуска данъчно незадължени лица да членуват в група за целите на ДДС“.

12. Ирландия възразява, че ако бъде възприета тезата на Комисията, Ирландия ще трябва не само да регулира и контролира образуването на групи за целите на ДДС, за да изключи изцяло възможността данъчно незадължени лица да участват в тях, но и да продължи да контролира вече регистрираните групи. Според Ирландия това означава, че твърденията на Комисията пред Съда са по-широки по обхват от изложените в досъдебното производство, като тя не е имала тогава възможност да вземе отношение относно последиците — според нея съвсем незначителни — от тези по-широко формулирани твърдения.

13. Съгласно постоянната съдебна практика исковата молба трябва да е основана на твърденията за нарушения и на съображенията, изложени в мотивираното становище⁴. Твърдение за нарушение, което не се съдържа в мотивираното становище, не подлежи на разглеждане в производството пред Съда.

14. Както обаче Съдът отбелязва в Решение от 18 ноември 2010 г. по дело Комисия/Португалия, това изискване не налага винаги пълно съвпадане на изложените твърдения за нарушения в разпоредителната част на мотивираното становище и в петитума на исковата молба, стига определеният в мотивираното становище предмет на спора да не е разширен или изменен⁵.

15. В настоящото производство за установяване на неизпълнение на задължения следва преди всичко да се тълкува член 11 от Директивата за ДДС. Член 11, параграф 1 предоставя на държавите членки възможност да разглеждат отделни лица като едно-единствено данъчнозадължено лице. Съгласно член 11, параграф 2 държавата членка, която се възползва от възможността, предвидена в параграф 1, може да приеме всякакви мерки, необходими за предотвратяване на данъчните измами или избягването на данъци.

16. Следователно приложимостта на член 11 от Директивата за ДДС не зависи от това дали става въпрос за присъединяване към дадена група или за членуване в нея. Параграф 2 от този член просто дава възможност на държавите членки да приемат всякакви мерки, необходими за предотвратяване на данъчните измами или избягването на данъци. С други думи, член 11 от Директивата за ДДС изброява изчерпателно условията, при които отделни лица могат да се разглеждат като едно-единствено данъчнозадължено лице, и именно този аспект е от решаващо значение за настоящия иск.

17. В случая с преформулирането в исковата молба на твърденията за нарушения не се разширява или изменя, нито дори ограничава, предметът на делото, така както е очертан в мотивираното становище. Не се нарушава и правото на защита на Ирландия, тъй като предявеният от Комисията иск е свързан с това кой може да бъде член на група за целите на ДДС, а не с контрола на органите на държавите членки върху такива групи.

18. Ето защо обстоятелството, че в мотивираното си становище Комисията не прави разлика между данъчно незадължените лица, присъединяващи се към групи за целите на ДДС, и данъчно незадължените лица, членуващи в такива групи, не означава, че Комисията излага ново твърдение за нарушение, което Съдът не може да разгледа.

19. Следователно възражението за недопустимост трябва да се отхвърли.

4 — Вж. Решение от 11 юли 2002 г. по дело Комисия/Испания (C-139/00, Recueil, стр. I-6407, точка 18 и цитираната съдебна практика).

5 — Дело C-458/08, Сборник, стр. I-11599, точка 44 и цитираната съдебна практика. Вж. също Решение от 10 май 2012 г. по дело Комисия/Естония (C-39/10, точки 24—26).

V – Твърденията на страните

20. Спорът между Комисията и Ирландия може да бъде обобщен по следния начин.

21. Комисията смята, че макар в употребения в член 11 от Директивата за ДДС израз „всички лица“ да липсват думите „данъчно незадължени“, тази разпоредба мълчаливо указва, че обхваща само „данъчнозадължените лица“, определени в член 9 от Директивата за ДДС. В противен случай група за целите на ДДС би могла да се състои и само от данъчно незадължени лица. Според Комисията понятието „групиране“ предполага, че всички лица от дадена група по смисъла на член 11 трябва да принадлежат към една и съща категория за целите на ДДС. Освен това, доколкото представлява отклонение от общото правило, че всяко данъчнозадължено лице се разглежда като отделен субект, член 11 следва да се тълкува стеснително.

22. Комисията твърди, че нейното тълкуване на член 11 от Директивата за ДДС е в съответствие с основните цели на разпоредбите относно групирането, а именно да се опрости администрирането и да се противодейства на злоупотребите. Опростяването се изразява главно в облекчаване на административните и счетоводните изисквания, свързани с представянето на отделни отчети и декларации по ДДС. Доколкото само данъчнозадължените лица представят такива отчети и декларации, целта за опростяване не може да обоснове включването на данъчно незадължени лица в група за целите на ДДС. Що се отнася до злоупотребите, в обяснителния меморандум към предложението за Шеста директива ДДС се споменава само целта да се попречи на икономическите оператори да се възползват от данъчните прагове, като разделят едно предприятие между няколко отделни лица. Комисията изглежда смята, че това принципно изключва данъчно незадължените лица. Тя освен това изтъква, че член 11 не може да се използва като средство за предотвратяване на данъчните измами или избягването на данъци⁶, например като се разреши на холдингови дружества, които не са данъчнозадължени лица по смисъла на член 9, да се включват в групи за целите на ДДС съгласно член 11.

23. Освен това според Комисията твърденията ѝ се подкрепят, макар и непряко, от съдебната практика, и най-вече от Решение по дело *Ampliscientifica* и *Amplifin* (C-162/07). По това дело Съдът приема, че с въвеждането на режим на групиране за целите на ДДС се дава възможност на „лицата, и по-точно на дружествата, които са обвързани помежду си с финансови, икономически и организационни връзки, да бъдат разглеждани за целите на облагането с ДДС не като отделни данъчнозадължени лица, а като едно-единствено данъчнозадължено лице“⁷. Според Комисията този пасаж, заедно със заключението на генералния адвокат Van Gerven по дело *Polysar Investments Netherlands/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (C-60/90)⁸, отразява идеята, че само данъчнозадължени лица могат да образуват „едно-единствено данъчнозадължено лице“.

24. От своя страна Ирландия застъпва мнението, че член 11 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува буквално и че законодателят умишлено е използвал съществителното „лица“ без прилагателното „данъчнозадължени“. Ако е искал да включи данъчнозадължените лица в член 11, законодателят е щял да употреби този термин в преработената Директива за ДДС.

6 — Комисията поддържа, че ако с оглед на тази цел държава членка иска да се отклони от общите разпоредби на Директивата за ДДС, тя трябва да спази предвидената в член 395 от тази директива процедура.

7 — Решение от 22 май 2008 г. (C-162/07, Сборник, стр. I-4019, точка 19).

8 — Решение от 20 юни 1991 г. (C-60/90, *Rescueil*, стр. I-3111). В точка 9 от заключението си генералният адвокат Van Gerven посочва следното: „Въпросът, който се поставя, е дали тази възможност дава право на държавите членки да разглеждат две лица, които са тясно обвързани едно с друго, като едно-единствено данъчнозадължено лице, когато е установено, че едното от тези лица не извършва „стопански дейности“ по смисъла на член 4 от Директивата. Според мен на този въпрос следва да се отговори отрицателно“.

25. Ирландия поддържа, че понятието „групиране“, на което се позовава Комисията, е само описателно и не е използвано в самата Директива за ДДС. Следователно то не може да служи като основа за тълкуването на член 11 от Директивата за ДДС. Освен това, макар теоретично да е възможна група за целите на ДДС, състояща се единствено от данъчно незадължени лица, подобна хипотеза е не само твърде неправдоподобна, но и изрично забранена от ирландското законодателство⁹.

26. Ирландия твърди, че с добавянето на параграф 2 в член 11 от Директивата за ДДС се разширява целта на този член, за да могат държавите членки да приемат във връзка с групите за целите на ДДС мерки за противодействие на злоупотребите, за опростяване на режима на ДДС и за предотвратяване на данъчните измами и избягването на данъци¹⁰. Ирландия смята, че възможността данъчно незадължени лица, и особено холдингови дружества¹¹, да членуват в група за целите на ДДС може да улесни предотвратяването на данъчните измами и/или на избягването на данъци. Сред предимствата на този подход според Ирландия е и възможността холдинговите дружества да носят солидарна отговорност в случаите, в които членовете на съответната група изпитват затруднения да заплатят дължимия ДДС.

27. Накрая, Ирландия оспорва релевантността на съдебната практика, на която се позовава Комисията. Въпросът дали само данъчнозадължени лица могат да членуват в група за целите на ДДС не е бил поставен пред Съда по дело *Ampliscentifica* и *Amplifin*. Що се отнася до заключението на генералния адвокат Van Gerven по дело *Polysar*, Ирландия отбелязва, че Съдът се отклонява от него както по това дело, така и в по-късните си решения по дела *Wellcome Trust*¹² и *Harnas & Helm*¹³.

VI – Анализ

28. Като начало следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, за да се определи смисълът на дадена разпоредба от правото на Съюза, следва да се вземат предвид едновременно съдържанието, контекстът и целите ѝ¹⁴. Първо ще разгледам текста на член 11 в светлината на историята на тази разпоредба, а след това и нейния контекст и цели.

9 — Ирландия се позовава на член 15, параграф 1 от Консолидирания закон за данък върху добавената стойност от 2010 г., който изисква поне един от членовете на група за целите на ДДС да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на дял III от Директивата за ДДС.

10 — Ирландия оспорва и довода, че мерките на основание член 11 следва да бъдат приети по реда на член 395 от Директивата за ДДС.

11 — Що се отнася до режима на ДДС, прилаган към холдинговите дружества, вж. например Решение по дело *Polysar Investments Netherlands/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, посочено в бележка под линия 8, и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *SKF* (C-29/08, Сборник, стр. I-10413).

12 — Решение от 20 юни 1996 г. (C-155/94, Recueil, стр. I-3013). Въпросът по това дело е бил дали дейността по покупка и продажба на акции или други ценни книжа, която доверителният собственик извършва като част от управлението на създадена с благотворителна цел доверителната собственост, попада в обхвата на понятието за стопански дейности по смисъла на член 4, параграф 2 от Шеста директива ДДС.

13 — Решение от 6 февруари 1997 г. (C-80/95, Recueil, стр. I-745). Въпросът по това дело е дали член 4, параграф 2 от Шеста директива ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че самото придобиване и притежание на облигации, което не обслужва дейността на предприятието, както и получаването на съответните доходи не следва да се считат за стопански дейности, предоставящи на извършващото ги лице качеството на данъчнозадължено лице.

14 — Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 23 и цитираната съдебна практика); вж. също Решение от 19 юли 2012 г. по дело *A Oy* (C-33/11, точка 27).

A – История и текст на разпоредбата

29. Групирането за целите на ДДС е въведено в правото на Съюза през 1967 г. с Втора директива за ДДС. Точка 2 от приложение А към Втора директива за ДДС¹⁵ дава възможност на държавите членки да разглеждат отделни независими лица, които изпълняват предвидените за това изисквания, като едно-единствено данъчнозадължено лице. По-късно тази възможност е уредена в Шеста директива ДДС¹⁶, а след това и в настоящата Директива за ДДС. В хода на този процес обаче конкретната формулировка е променена.

30. Съгласно точка 2 от приложение А към Втора директива за ДДС държавите членки са имали възможност „да не разглеждат като отделни данъчнозадължени лица, а като едно-единствено данъчнозадължено лице, лицата, които въпреки че са независими от правна гледна точка, са органически свързани едно с друго чрез финансови, икономически и организационни отношения“. Употребата на думата „отделни“ показва, че държавите членки са имали възможност да избират как да третират данъчнозадължените лица — отделно или като едно данъчнозадължено лице. Същият смисъл се извежда и от текстовете на Втора директива за ДДС на френски и на немски език.

31. Шеста директива ДДС обаче внася промяна във формулировката на разпоредбата относно групирането за целите на ДДС. В съответната разпоредба от тази директива, а именно член 4, параграф 4, членовете на групата за целите на ДДС не са посочени като „отделни“ данъчнозадължени лица, а само като „лица“¹⁷.

32. Промяната е по-видна в текстовете на Шеста директива на тези езици, в които понятията „данъчнозадължено лице“ и „лице“ са означени с различни думи. Пример за това е текстът на френски език, където на първото съответства „assujettî“, а на второто — „personne“.

33. Текстът на член 11 от преработената Директива за ДДС се оказва еднакъв на повечето езици, но не и на английски¹⁸. В текста на английски език думата „any“ е добавена пред думата „person“, което според правителствата на Ирландия, Финландия и Обединеното кралство просто подчертава, че не е задължително участващото в група за целите на ДДС „лице“ да бъде данъчнозадължено лице.

34. В светлината на този анализ ми е трудно да приема доводите на Комисията. Както бе посочено от Ирландия, когато става въпрос за субект, извършващ икономическа дейност по смисъла на Директивата за ДДС, навсякъде другаде в тази директива е използван терминът „данъчнозадължено лице“, а не „лице“. Макар да не е определяща, историята на въпросната разпоредба навежда на мисълта, че законодателят е искал да разшири обхвата на възможните участници в група за целите на ДДС.

15 — 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).

16 — 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 за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1).

17 — Пълният текст на член 4, параграф 4 от Шеста директива гласи „[...] 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“.

18 — Вж. съображение 3 от Директивата за ДДС: „За да се осигури представянето на разпоредбите по ясен и рационален начин, съответстващ на принципа за по-добро регулиране, е подходящо да се преработят структурата и текста на директивата, въпреки че по принцип това няма доведе до съществени промени в съществуващото законодателство. Преработването обаче е свързано с малко на брой съществени изменения, които независимо от това трябва да бъдат извършени. Когато се правят такива промени, същите са описват изчерпателно в списък в разпоредбите, управляващи въвеждането и влизането им в сила“.

35. Освен това следва да се отбележи, че доставките между данъчно незадължени лица са извън обхвата на Директивата за ДДС, независимо дали тези лица образуват група за целите на ДДС или не. Това означава, че опасенията на Комисията във връзка с теоретичната възможност група за целите на ДДС да се състои само от данъчно незадължени лица не са релевантни.

36. Следователно член 11 от Директивата за ДДС дава възможност на държавата членка да разглежда като „едно данъчнозадължено лице“ всички юридически независими лица, установени на нейна територия, при условие че същите са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки. Този извод е в съответствие с принципа на правната сигурност, който има особено значение при данъчното облагане — област, в която не само данъчнозадължените лица и данъчните органи, но и държавите членки трябва да могат да се доверят на ясения и точен текст на приложимите разпоредби от правото на Съюза¹⁹. Поради това предлагам искът на Комисията да бъде отхвърлен.

Б– Целите и контекстът на разпоредбите относно групирането за целите на ДДС

37. Ако Съдът приеме анализа, направен по-горе въз основа на самия текст на член 11, няма да е наложително да изследва неговия контекст и цели²⁰. Все пак ще разгледам този въпрос, ако евентуално изводът ми досежно текста на член 11 не бъде възприет.

38. В обяснителния меморандум към предложението за Шеста директива ДДС се посочва, че „[...] с оглед опростяването на администрирането или избягването на злоупотребите (например разделянето на едно предприятие между няколко данъчнозадължени лица, така че всяко от тях да може да се възползва от специален режим) държавите членки няма да са длъжни да третираят като данъчнозадължени тези лица, чиято „независимост“ е чисто формална“²¹. Историята на разпоредбите относно групите за целите на ДДС не разкрива други цели. Според Комисията посочените цели изключват възможността във въпросните групи да членуват данъчно незадължени лица.

39. За да се разбере целта на въпросното групиране в по-широкия контекст на режима на ДДС, следва да се вземат предвид последиците му за данъчния неутралитет. Това изисква да се преценят практическите последици от регистрирането на група за целите на ДДС. Този аспект е важен, тъй като всъщност тези последици могат да поощрят икономическите оператори да участват в групи за целите на ДДС, стига да имат избор в това отношение съгласно приложимото национално законодателство²².

В– Възможността за групиране за целите на ДДС в по-широкия контекст на режима по ДДС

40. С образуването на група за целите на ДДС възниква едно-единствено задължено по ДДС лице, което във всяко отношение е съпоставимо с данъчнозадълженото лице, състоящо се само от един субект. Макар да е специален, режимът на групиране за целите на ДДС нито ограничава, нито разширява правата на данъчнозадължените лица, посочени в член 9 от Директивата за ДДС.

19 — Решение от 15 юли 2010 г. по дело Комисия/Обединено кралство (C-582/08, Сборник, стр. I-7195, точки 49–51).

20 — Пак там, и по-конкретно точка 51. Вж. също заключението ми по това дело, точка 52.

21 — Вж. Обяснителен меморандум към предложението за Шеста директива ДДС, СОМ (73) 950.

22 — На практика възможността за групиране за целите на ДДС е приложена различно. В някои държави членки, въвели режима на групиране за целите на ДДС, въпросното групиране е задължително за лицата, отговарящи на изискванията, докато в други държави членки то е доброволно.

41. Системата на ДДС постига най-висока степен на опростеност и неутралност, когато са изпълнени две условия, а именно данъкът да се събира по колкото е възможно по-общ начин и неговият обхват да покрива всички етапи на производството и разпределението, както и предоставянето на услуги²³. Системата на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, независимо от дължината на веригата на производство и разпространение²⁴. Ако функционира оптимално, т.нар. неутрално облагане не би оказвало влияние нито върху конкуренцията, нито върху решенията, които икономическите оператори вземат във връзка с организирането на дейността си, например каква да бъде правната форма или организационната им структура²⁵.

42. Със създаването на група за целите на ДДС задълженията за ДДС преминават към тази група, а нейните членове, които преди присъединяването си към нея са били задължени по ДДС лица, съответно престават да носят отделна отговорност²⁶. Режимът на ДДС, приложим за сделките на групата както вътре, така и извън нея, е сходен с режима на ДДС, приложим за действащото самостоятелно едно-единствено данъчнозадължено лице. Сделките между отделните членове на групата, които остават следователно вътрешни за групата, се считат за извършени от самата група. Поради това за целите на ДДС вътрешните сделки на групата не съществуват.

43. Когато група за целите на ДДС действа в съответствие с режима на ДДС, правото на членовете на тази група да приспадат платения по получени доставки ДДС не се разширява²⁷. Това право продължава да важи само за онези доставки, които въпросната група извършва за целите на облагаеми с ДДС дейности. Нейните членове също нямат право да приспадат ДДС по доставки, извършени за целите на освободени от облагане с ДДС дейности.

Г – Целта на разпоредбите относно групирането за целите на ДДС

44. С оглед на очертаните от мен по-горе цел и съдържание на режима на групиране за целите на ДДС, не мога да се съглася с довода на Комисията, че данъчно незадължените лица трябва да бъдат изключени от този режим. Стигнах до този извод поради следните съображения.

45. Групирането за целите на ДДС не създава икономическа изгода при покупка, извършена във връзка с облагаеми с ДДС дейности, тъй като купувачът има право да приспадне платения ДДС. В този случай по принцип е без значение дали покупката е направена в рамките на групата за целите на ДДС, без да се начислява ДДС, или извън тази група с начисляване на ДДС. Доколкото обаче вътрешните за групата сделки не се вземат предвид за целите на ДДС, механизмът на групиране може да предостави предимства на икономическите оператори по отношение на ликвидността на средствата им, що се отнася до облагаемите с ДДС дейности.

46. В някои случаи членовете на група за целите на ДДС могат да извлекат икономическа изгода от участието си в такава група²⁸. Това според мен е просто неизбежна последица от взетото от държавата членка в рамките на данъчната ѝ политика основополагащо решение да допусне групиране за целите на ДДС.

23 — Вж. съображения 5 от Директивата за ДДС.

24 — Вж. съображение 7 от Директивата за ДДС.

25 — *Terra, V., Kajus, J. A Guide to the European VAT Directives*. IBFD, 2012, глава 7.3.

26 — Решение от 22 май 2008 г. по дело *Ampliscientifica и Amplifin* (C-162/07, Сборник, стр. I-4019, точки 19 и 20).

27 — Като обобщение на режима на приспадане вж. Решение от 6 септември 2012 г. по дело *Tóth* (C-324/11, точка 25 и цитираната съдебна практика).

28 — Вж. Съобщение на Комисията до Съвета и до 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, стр. 11 и 12).

47. Участието в група за целите на ДДС може да е изгодно, например когато член на групата, извършващ покупка, която подлежи на облагане с ДДС, няма право или има само частично право да приспадне ДДС, поради това че доставките му са освободени от облагане с ДДС. Ако той купува от доставчици извън групата, възниква задължение за ДДС. Ако обаче купува от друг член на групата, задължение за ДДС не възниква.

48. Когато икономическият оператор няма право да приспадне платения по получени доставки ДДС, за него може да е икономически изгодно сам да си осигури съответната стока или услуга. Например банка, която няма право да приспада ДДС, може да извлече икономическа изгода, ако на вътрешно равнище си осигури необходимите за банковата ѝ дейност информационни услуги, вместо да ги получава от трето лице. Ако обаче съществува възможност за групиране за целите на ДДС, тя би могла да изнесе дейността по предоставяне на информационни услуги, като я възложи на участващо в групата дъщерно дружество, и да извлече същата изгода.

49. Поради това облагането с ДДС може да има и на практика има отражение върху структурата и начина на извършване на икономическата дейност. Режимът на групиране за целите на ДДС позволява на държавите членки да намалят въздействието на ДДС върху начина, по който икономическите оператори организират дейността си. Това може да бъде постигнато, като се намали разликата между разходите, когато услугите се получават на вътрешно равнище, и разходите, когато същите услуги се получават от зависим доставчик с отделна правосубектност. Следователно режимът на групиране за целите на ДДС благоприятства данъчния неутралитет, като дава възможност за създаването на подходящи търговски структури без отрицателни последици за облагането с ДДС. Освен това възможността данъчно незадължени лица да членуват в група за целите на ДДС поставя корпоративните структури, които включват такива лица, в едно и също положение с други корпоративни структури. Като пример могат да бъдат посочени групите от дружества, при които холдинговото дружество притежава мажоритарни дялове във всички останали дружества от групата.

50. Бих искал да припомня, че дейността, а не правно-организационната форма определя статута на задължено по ДДС лице. За да се определят практическите последици на механизма на групиране за целите на ДДС по отношение на данъчния неутралитет, следва да се прецени дейността на членовете на групата за целите на ДДС.

51. Например по правило преценката дали дейността на юридически независимо холдингово дружество е облагаема не зависи от това дали то участва в група за целите на ДДС²⁹. Независимо от това холдингово дружество, което участва в група за целите на ДДС, може да получава облагаеми с ДДС доставки на стоки и услуги, без да заплаща този данък, за разлика от холдингово дружество, което не участва в такава група. Поради членството си в група за целите на ДДС данъчно незадълженото лице става субект, за който важи правото на Съюза в областта на ДДС.

29 — Вж. Решение по дело Polysar Investments Netherlands, посочено в бележка под линия 9, точки 15—17.

52. Не намирам обаче за аномална възможността данъчно незадължени лица да членуват в група за целите на ДДС. Всъщност всяко данъчнозадължено лице може да извършва както облагаеми с ДДС дейности, така и такива, които не се облагат с ДДС³⁰. В това отношение не може да се направи разлика между едно обикновено данъчнозадължено лице и групата за целите на ДДС.

53. Така от гледна точка на данъчния неутралитет възможността данъчно незадължени лица да участват в група за целите на ДДС няма отношение към постигането на целите на режима на групиране. Освен това смятам, че положението на данъчно незадължено лице, което извлича икономическа изгода, като извършва освободени от ДДС покупки в рамките на група за целите на ДДС, не се различава от това на данъчнозадължено лице, извършващо освободена от облагане с ДДС дейност, което поради принадлежността си към група за целите на ДДС може да получава в рамките на тази група облагаеми с ДДС доставки, без да заплаща ДДС.

54. В заключение смятам, че целта на въпросното групиране в рамките на режима на ДДС не дава основание да се поддържа тезата, че данъчно незадължените лица не могат да членуват в група за целите на ДДС съгласно член 11 от Директивата за ДДС.

VII – Заключение

55. С оглед на тези съображения предлагам на Съда да постанови, че като допуска данъчно незадължени лица да членуват в група за целите на данъка върху добавената стойност, Ирландия не нарушава задълженията си по членове 9 и 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. Поради това искът на Комисията следва да се отхвърли и Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски, а встъпилите държави членки съответно да понесат направените от тях съдебни разноски.

30 — Вж. Решение от 29 април 2004 г. по дело EDM (C-77/01, Recueil, стр. I-4295, точка 49) и Решение от 13 март 2008 г. по дело Securita (C-437/06, Сборник, стр. I-1597). В точка 26 от последното решение се посочва следното: „От предоставените от [запитващата] юрисдикция сведения е видно, че Securita осъществява три вида дейности, а именно, на първо място, неикономическа дейност, която не попада в обхвата на Шеста директива по ДДС, на второ място, икономическа дейност, която следователно попада в обхвата на директивата, но е освободена от ДДС, и на трето място, облагаема икономическа дейност. Следователно в този контекст се поставя въпросът дали в конкретния случай и до каква степен такова данъчнозадължено лице има право да приспадне начисления върху разходите ДДС по получени от него доставки — разходи, които не могат да се отнесат към определени последващи дейности“.