



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 8 май 2014 година¹

Дело C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige
срещу
Skatteverket

(Преюдициално запитване, отправено от Förvaltningsrätten i Stockholm (Швеция))

„Обща система на данъка върху добавената стойност — ДДС-група — Вътрешно фактуриране на услугите, предоставени от централата на дружество със седалище в трета държава на неговия клон, включен в ДДС-група в държава членка — Облагаеми или необлагаеми доставки на услуги“

I – Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване е отправено в рамките на спор между шведския клон на дружеството Skandia America Corporation със седалище в Съединените щати и Skatteverket (шведската данъчна администрация) по повод на решението на последната да обложи с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) доставките на услуги от Skandia America Corporation на неговия шведски клон, регистриран в Швеция като член на ДДС-група, съставена от няколко дружества, разглеждани като едно данъчнозадължено лице за целите на облагането с ДДС (по-нататък „ДДС-групата“).

2. В решение FCE Bank Съдът приема, че постоянен обект, който не е правен субект, отделен от дружеството, към което принадлежи, установен в друга държава членка и на който това дружество доставя услуги, не следва да бъде разглеждан като данъчнозадължено лице за разходите, които този обект дължи във връзка с посочените доставки².

3. Настоящото дело, което се отнася до тълкуването на член 9, параграф 1, членове 11 и 196 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“)³, повдига основно въпроса дали прогласеният от Съда в решение FCE Bank (EU:C:2006:196) принцип се прилага в случай, когато клонът е част от ДДС-група в държавата, където е установен, и ако това е така, дали ДДС се дължи от доставчика или от получателя на съответните услуги.

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

² — C-210/04, EU:C:2006:196, т. 41.

³ — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

II – Правна уредба

A– Правото на Съюза

4. Член 2 от Директивата за ДДС гласи следното:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“.

5. Член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС гласи:

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

6. Съгласно член 11 от Директивата за 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, предвидена в първия параграф, може да приеме всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данъци чрез използването на настоящата разпоредба“.

7. Член 43 от Директивата за ДДС гласи:

„За място на доставка на услуги се счита мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект, от който се доставя услугата, или при липса на такова място на стопанска дейност или постоянен обект — мястото, където се намира постоянният му адрес или обичайното му местоживееене“.

8. Член 56, параграф 1, букви в) и к) от Директивата за ДДС гласи:

„1. За място на доставка на следните услуги за клиенти, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в държавата на доставчика, се счита, че е мястото, където клиентът е установил своята дейност или има постоянен обект, за който се доставя услугата или при липса на такова място — мястото на постоянния му адрес или обичайно местоживееене:

в) услуги, извършвани от консултанти, инженери, консултантски бюра, адвокати, счетоводители и други подобни услуги, както и обработка на данни и предоставянето на информация;

[...]

к) услуги, извършвани по електронен път, като тези посочени в приложение 2;

[...]“.

9. Съгласно член 193 от Директивата за ДДС:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и член 202“.

10. Съгласно член 196 от Директивата за ДДС:

„ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице, на което се доставят услугите, посочени в член 56, или от всяко лице, идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, в която се дължи данъкът и на което се доставят услугите, посочени в членове 44, 47, 50, 53, 54 и 55, ако услугите са доставени от данъчнозадължено лице, което не е установено в тази държава членка“.

11. Приложение II, озаглавено „Индикативен списък на услугите, предоставяни по електронен път, посочени в член 56, параграф 1, буква к)“, има следния текст:

- „1) Доставка на интернет адрес, уебхостване, дистанционно поддържане на програми и оборудване;
- 2) доставка и осъвременяване на софтуер;
- 3) доставка на образи, текст и информация и предоставяне на бази данни;
- 4) доставка на музика, филми и игри, включително игри на шанса и хазартни игри, и политически, културни, художествени, спортни, научни и развлекателни предавания и мероприятия;
- 5) доставка на дистанционно обучение“.

Б– *Шведското право*

12. Съгласно глава 6а, членове 1—4 от Закон № 200 от 1994 г. относно данъка върху добавената стойност [mervärdesskattelagen (1994:200)] двама или повече икономически оператори могат да бъдат третирани като един оператор (ДДС-група), а извършваната от тях дейност може да разглежда като обща дейност. В ДДС-група може да участва само установен в Швеция постоянен обект на икономически оператор. ДДС-групата може да включва само икономически оператори, които са тясно свързани помежду си финансово, икономически и организационно. ДДС-групата се учредява с регистрирането ѝ от данъчната администрация по искане на членовете. Тези разпоредби са приети въз основа на разрешителната норма на член 11 от Директивата за ДДС.

13. Глава 5, член 7, параграф 1 от този закон гласи, че изброените в параграф 2 услуги се считат за доставени на територията на Швеция, когато са доставени от страна извън Европейския съюз, а получателят е регистриран в Швеция икономически оператор. Тези услуги включват по-специално консултантските и други подобни услуги, както и предоставяните по електронен път услуги за дистанционна поддръжка на програми и за доставка и осъвременяване на софтуер. С тази разпоредба се транспонира член 56 от Директивата за ДДС.

14. Член 2, първа алинея, точка 1) от глава 1 от посочения закон гласи, че всяко лице, което извършва доставки на стоки или услуги по смисъла на член 1 от същата глава, дължи ДДС за тези доставки. Съгласно първа алинея, точка 2) от същия член 2 получателят на услуги по глава 5, член 7, доставчик на които е чуждестранно предприятие, е длъжен да внесе ДДС за доставката. С тези разпоредби се транспонират членове 193 и 196 от Директивата за ДДС.

15. Съгласно глава 1, член 15 от същия закон „чуждестранно предприятие“ е всеки икономически оператор, който няма седалище или постоянен обект в Швеция, нито е лице с постоянно или обичайно местопребиваване в Швеция.

III – Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

16. Skandia America Corporation е дружество, регистрирано съгласно законодателството на Delaware (Съединените щати), чието основно място на икономическа дейност са Съединените американски щати. То е част от застрахователната група Old Mutual, чието дружество майка, Old Mutual plc, е установено във Великобритания. През финансовите 2007 и 2008 години функцията на Skandia America Corporation е да снабдява в световен мащаб групата с услуги в областта на информационните технологии. То преразпределя тези придобити от външни доставчици услуги в областта на информационните технологии на различни дружества или клонове от групата, включително и на шведския клон.

17. Считано от 11 юли 2007 г., шведският клон е регистриран като член на ДДС-групата на застрахователното дружество Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ). Неговата роля е да преработва услугите в областта на информационните технологии, договорени от Skandia America Corporation в краен продукт, наречен „информационен продукт“ (IT-produktion). След това този продукт се доставя на други дружества от групата, някои от които са част от ДДС-групата, а други — не. За всяка доставка на услуги между Skandia America Corporation и шведския му клон, както и между този клон и останалите дружества от групата, към цената се начислява 5%-на надценка („mark-up“). Разходите се префактурират между Skandia America Corporation и шведския му клон чрез издаването на вътрешни фактури.

18. Skatteverket счита, че тези доставки на услуги от Skandia America Corporation на шведския му клон са облагаеми, поради което решава да начисли върху тях ДДС, платим от Skandia America Corporation. За тази цел тя решава, че шведският клон е данъчнозадължено лице за целите на облагането с ДДС и го задължава да плати размера на данъка в качеството му на постоянен обект на Skandia America Corporation в Швеция.

19. Шведският клон на Skandia America Corporation обжалва това решение пред запитващата юрисдикция, тъй като счита, че няма законно основание за облагане на сделка между търговеца и неговия клон и за регистриране като данъчнозадължено лице на клона, който вече е регистриран като член на ДДС-група.

20. Тъй като намира, че поставените в главното производство въпроси по прилагането на ДДС все още не са разглеждани от Съда, запитващата юрисдикция спира производството и поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Съставляват ли облагаеми сделки доставките на услуги, придобити от външни доставчици, от установен в трета държава търговец за неговия клон в държава членка, доставки, при които разходите за външните придобивания се възлагат на клона, в случая, в който клонът е част от ДДС-група в държавата членка?

- 2) Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, следва ли централата, която е със седалище в третата държава, да се разглежда като данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка по смисъла на член 196 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, в резултат от което данъкът по тези сделки да е изискуем от получателя?⁴.

IV – Производството пред Съда

21. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 7 януари 2013 г. Skandia America Corporation, Skatteverket, германското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Европейската комисия представят писмени становища.

22. На 21 януари 2014 г. Съдът изпраща до страните следния въпрос, на който те да отговорят в съдебното заседание:

„На основание член 61, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда страните са поканени да изразят становището си по въпроса дали с оглед на съдебната практика FCE Bank [EU:C:2006:196] установеният в държава членка клон на дружество със седалище в трета държава може да бъде считан за „лице, установено на територията на тази държава членка“ по смисъла на член 11 от Директивата за ДДС“.

23. На 12 март 2014 г. се провежда съдебно заседание, на което устни становища представят Skandia America Corporation, шведското и германското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Комисията.

V – Анализ

A – По първия преюдициален въпрос

24. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали когато дадени услуги, придобити от външни за групата доставчици, се доставят от централата на търговец, установен в трета държава, на неговия клон в държава членка, и доставките са свързани с възлагане на разходите за тези външни придобивания на клона, тези доставки са облагаеми с ДДС сделки, ако клонът е член на ДДС-група в посочената държава членка.

25. С други думи, този въпрос поставя проблематиката за приложимостта на прогласения в решение FCE Bank (EU:C:2006:196) принцип в случаите, когато клонът на установено в трета държава дружество участва в ДДС-група в държавата членка, в която е установен. По това дело Съдът приема, че „постоянен обект, който не е правен субект, отделен от учредилото го дружество, установен е в друга държава членка, и на който дружеството доставя услуги, не следва да бъде разглеждан като данъчнозадължено лице поради разходите, които са му начислени във връзка с посочените доставки“⁴.

4 — Решение FCE Bank (EU:C:2006:196, т. 41).

1. Доводи на страните

26. Skandia America Corporation и германското правителство считат, че един клон може да участва в ДДС-група отделно от търговеца. Германското правителство посочва по-конкретно, че доколкото се отнася до „лицата, установени на територията [на държавата членка на групата]“, член 11 от Директивата за ДДС се прилага по отношение на установените на територията на тази държава членка постоянни обекти на чуждестранни данъчнозадължени лица.

27. Skandia America Corporation и германското правителство считат още, че прогласеният в решение FCE Bank (EU:C:2006:196) принцип на единство на предприятието на търговеца и неговия клон се прилага и когато клонът участва в ДДС-група. Според тях член 11 от Директивата за ДДС не предоставя на държавите членки правото да разделят изкуствено търговеца и неговия клон на две данъчнозадължени лица.

28. По този повод Skandia America Corporation посочва, че неговият шведски клон не е достатъчно независим, за да действа за собствена сметка, на собствена отговорност и да поема сам икономическите рискове от дейността си, за да е налице между него и търговеца оборот за целите на ДДС. По съображенията, изложени в точки 36—40 от решение FCE Bank (EU:C:2006:196), и по-специално поради обстоятелството, че клонът не носи икономическите рискове от упражняването на дейността на предприятието и не разполага със собствен капитал, Skandia America Corporation изтъква, че неговият клон не може да бъде считан за данъчнозадължено за целите на облагането с ДДС лице поради начислените му разходи във връзка с преработването на придобитите от външни доставчици услуги в областта на информационните технологии.

29. От своя страна германското правителство счита, че последиците от принципа на единство на предприятието важат само по отношение на местата на стопанска дейност на един и същ правен субект, а в рамките на облагането на ДДС групите — само по отношение на членовете на дадена група със седалище в държавата членка на групата. Според германското правителство от това следва, че вътрешните доставки между различните правни субекти от една ДДС-група са необлагаеми за целите на ДДС, доколкото те се ограничават само до сделки, в които участват единствено субекти (включително и централи на търговци), установени в държавата членка на ДДС-групата. От това следва, че тези престации са облагаеми за целите на ДДС, когато една от страните по сделката е субект (включително централа на търговец), който не е установен в държавата членка на ДДС-групата.

30. Правителството на Обединеното кралство от своя страна също счита прогласения от Съда в решение FCE Bank (EU:C:2006:196) принцип за приложим в конкретния случай, както и че доставката на услуги, извършена между търговеца и неговия клон, е необлагаема.

31. За разлика от Skandia America Corporation и германското правителство обаче, правителството на Обединеното кралство смята, че един клон не може сам по себе си да участва в ДДС-група. То се позовава на текста на член 11 от Директивата за ДДС, в който става въпрос за „лица, установени на територията на [тази] държава членка [където е регистрирана ДДС-групата], които [са] [...] *юридически независими*“⁵.

32. Правителството на Обединеното кралство изтъква, че под израза „лица, установени [...]“ следва да се разбира юридическо лице в неговата цялост, част от което е неговият клон, и смята, че в конкретния случай това „лице“ е Skandia America Corporation, установено в Швеция посредством своя клон, а не последният в това си качество.

⁵ — Курсивът е мой.

33. Skatteverket, шведското правителство и Комисията се противопоставят на това тълкуване на членове 9 и 11 от Директивата за ДДС. Макар да не оспорват принципа, прогласен в решение FCE Bank (EU:C:2006/196), Skatteverket, шведското правителство и Комисията считат, че той е неприложим, когато в ДДС-група участва само клонът. Вместо това те приемат, че вследствие на присъединяването на клона към ДДС-група, по силата на принципа на член 11 от Директивата за ДДС за едно данъчнозадължено лице, клонът вече не е част от едно и също данъчнозадължено лице с търговеца.

34. В подкрепа на становището си Skatteverket шведското правителство и Комисията цитират по-специално решение Ampliscientifica и Amplifin, в което Съдът приема, че „прилагането на режима, предвиден в член [11 от Директивата за ДДС] предполага, че приетата въз основа на тази норма национална уредба позволява лицата, и по-специално дружествата, които са свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки, вече да се считат не за отделни данъчнозадължени лица по ДДС, а за едно данъчнозадължено лице“⁶.

35. Като се обосновават с този принцип за едно данъчнозадължено лице, Skatteverket, шведското правителство и Комисията посочват, че вследствие включването на клона в ДДС-група за целите на ДДС ще е налице доставка на услуги между две данъчнозадължени лица, а именно търговеца Skandia America Corporation и ДДС-групата, в която е включен неговият клон.

36. Що се отнася до възможността за включване на клона на дадено дружество в ДДС-група, без в нея да се включва централата на търговеца, Комисията счита, че изразът „лица, установени на територията на тази държава членка“, използван в член 11 от Директивата за ДДС, следва да бъде тълкуван в смисъла, който тя е посочила в своето Съобщение до Съвета и Парламента относно възможността за ДДС групиране, предвидена в член 11 от Директива 2006/112 относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричано по-нататък „Съобщението“)⁷.

37. Според Съобщението този израз предполага, че установените в друга държава клонове на установени в държавата членка по регистрация на ДДС-групата правни субекти са изключени от участие в ДДС-група. А contrario, в ДДС-група могат да бъдат включени установените в държавата членка по регистрация на ДДС-групата клонове на установени в чужбина правни субекти.

38. Ето защо Skatteverket, шведското правителство и Комисията считат, че включването на посочения шведски клон в ДДС-групата не нарушава принципа, прогласен в решение FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Съображения

39. Моят анализ започва с текста на член 11 от Директивата за ДДС, според който „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“.

40. Както подсказва поставеният от Съда към страните въпрос за отговор в съдебното заседание, на първо място следва да се определи дали един клон може в това си качество да участва в ДДС-група в държавата членка, където е установен, тоест без в нея да бъде включен учредителят го търговец, който не е установен в същата държава членка. С други думи, следва да се определи дали шведският клон на Skandia America Corporation може да се счита за „лице“, установено на територията на Швеция по смисъла на член 11 от Директивата за ДДС.

6 — Решение Ampliscientifica и Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, т. 19). Курсивът е мой.

7 — COM(2009) 325 окончателен, точка 3.3.2.

41. Този термин вече е бил предмет на анализ от страна на Съда по дело Комисия/Ирландия⁸, макар анализът да е концентриран върху доста специфичния въпрос дали терминът „лице“, използван в член 11 от Директивата за ДДС, означава „данъчнозадължено лице“ по смисъла на член 9 от тази директива.

42. За разлика от изложеното в съдебното заседание от страна на шведското и германското правителство, макар Съдът да приема, че данъчно незадължени лица могат да бъдат включвани в група за целите на ДДС⁹, той не допуска включването на клонове в ДДС-група отделно от търговеца.

43. Всъщност обстоятелството, че в решение Комисия/Ирландия (EU:C:2013:217) Съдът приема, че „лице“ не означава „данъчнозадължено лице“, предполага единствено, че няколко лица, които сами по себе си не са данъчнозадължени лица, могат чрез създаване на ДДС-група да съставляват заедно „едно данъчнозадължено лице“ по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, тоест такова, което извършва „независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“. Следователно в решение Комисия/Ирландия Съдът не е дал определение на термина „лице“, употребен в член 11 от Директивата за ДДС.

44. Подчертавам терминологичната разлика между член 9 и член 11 от Директивата за ДДС. Член 9 се прилага по отношение на „всяко лице, което извършва [...] икономическа дейност [...]“¹⁰, докато член 11 се прилага по отношение на „лица[та], установени на територията на [...] държава членка [където е регистрирана ДДС-групата], които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки“¹¹.

45. По мое мнение тази разлика показва, че приложното поле на член 11 *ratione personae* е по-тясно от това на член 9. Ето защо терминът „лице“ може да се разбира само в обичайното му значение, а именно като „създание с призната правосубектност“ [свободен превод]¹², тоест физическо или юридическо лице, което е по-тясно от общото „всяко лице“. Пример за тази разлика е даден в решение *Heerma*, където Съдът приема, че понятието „данъчнозадължено лице“ включва не само физическите и юридическите лица, но и образуванията, които нямат правосубектност, каквото е гражданското дружество по нидерландското право¹³. Мисля, че това тълкуване не би било възможно, ако член 9 също се отнасяше за „лица“.

46. Следователно, както изтъква правителството на Обединеното кралство, за да се присъедини дадено образувание към ДДС-група, то трябва да е отделно „лице“, каквото клонът не е.

47. От друга страна, като части от едно и също юридическо лице търговецът и неговият клон не могат поотделно да бъдат данъчнозадължени за ДДС лица.

48. Всъщност, както генералният адвокат Léger пояснява в точка 56 от заключението си по дело *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582), „след консултиране с Консултативния комитет по ДДС, предвидено в член [11] от [Директивата за ДДС], всяка държава членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице лицата, установени на територията ѝ, които, макар и юридически

8 — Решение Комисия/Ирландия (C-85/11, EU:C:2013:217). Вж. също така решения Комисия/Швеция (C-480/10, EU:C:2013:263), Комисия/Нидерландия (C-65/11, EU:C:2013:265), Комисия/Финландия (C-74/11, EU:C:2013:266), Комисия/Обединено кралство (C-86/11, EU:C:2013:267) и Комисия/Чешка република (C-109/11, EU:C: 2013:269).

9 — Решение Комисия/Ирландия (EU:C:2013:217, т. 50).

10 — Курсивът е мой.

11 — Курсивът е мой.

12 — *Corti*, G., *Vocabulaire juridique*, 9^e éd., PUF, Paris, 2011, p. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки. Както посочва правителството на Обединеното кралство, тази разпоредба може а contrario да бъде разбрана в смисъл, че едно и също юридическо лице може да бъде е регистрирано само като едно данъчнозадължено лице“.

49. Изводът, че един клон в това си качество не може да се присъедини към ДДС-група, без в нея да е включен и търговецът, на когото принадлежи, напълно съответства с решение FCE Bank (EU:C:2006:196), и не се оспорва от никоя от страните. В това решение Съдът постановява, че „доставката се облага само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации“¹⁴. Той приема, че клонът не извършва независима икономическа дейност, тъй като не носи сам икономическите рискове от упражняване на дейността на учредилото го предприятие¹⁵. Вследствие на това той достига до извода, че клон, който не представлява различен от учредилото го дружество правен субект, не следва да бъде считан за независимо от това дружество данъчнозадължено лице¹⁶.

50. Нещо повече, Skatteverket, шведското правителство и Комисията посочват, че решение FCE Bank (EU:C:2006:196) не би следвало да се прилага, когато клонът е част от ДДС-група, тъй като поради принадлежността си към тази група той престава да бъде част от данъчнозадълженото дружество и става част от друго данъчнозадължено лице, а именно от ДДС-групата.

51. Комисията се позовава подробно на своето съобщение, в което е посочено, че член 11 следва да бъде тълкуван съобразно принципите за териториалност и данъчен суверенитет¹⁷, според които данъчните правомощия на всяка държава членка не могат да се разпростират извън границите на територията ѝ. Вследствие на това Комисията твърди, че единствено предприятията със седалище на стопанската дейност или местата на стопанска дейност на такива предприятия или на чужди предприятия, които се намират на територията на една държава членка, могат да се включат в група по ДДС в тази държава членка.

52. Считам, че текстът на Директивата за ДДС и практиката на Съда не позволяват такъв подход. Впрочем според самата Комисия позицията ѝ „може на пръв поглед да изглежда несъвместима с решение FCE Bank [EU:C:2006:196]“¹⁸. Обратно на анализа на Комисията, обстоятелството, че това решение не съдържа никаква препратка към положението на ДДС-групите, не означава, че един клон в това му качество може да бъде включен в ДДС-група.

53. Нещо повече, доводът на Комисията, според който чрез участието си в ДДС-група клонът става част от друго данъчнозадължено лице, не дава отговор на предходния въпрос дали един клон в това му качество може да бъде включен в ДДС-група.

14 — FCE Bank (EU:C:2006:2803, т. 34).

15 — Пак там (т. 35—41).

16 — Пак там (т. 41).

17 — СОМ(2009) 325 окончателен, точка 3.3.2.1.

18 — Пак там, точка 3.3.2.2.

54. Фактът, че доставката на услуги между търговеца и клон е възмездна, е без значение. Както Съдът посочва в решение FCE Bank, „наличието на споразумение относно разпределението на разходите, също [е] ирелевантно за настоящото дело, доколкото това споразумение не е договорено между независими страни“¹⁹. Освен това, както потвърждава Skandia America Corporation, става въпрос за определяне на цени и за префактуриране на разходи по силата на вътрешни решения на дружеството, с които по-конкретно се определят печалбите на постоянния обект²⁰.

55. От друга страна, в съдебното заседание шведското и германското правителство се позовават на точка 33 от решение Crédit Lyonnais, в което Съдът приема, че „дружество, което е установило своето седалище в държава членка и притежава постоянен обект в друга държава членка, трябва на това основание да се разглежда като установено в тази последна държава членка за извършените там дейности“²¹.

56. Макар този текст да се отнася до връщането на ДДС чрез приспадане или чрез възстановяване, а не до образуването на ДДС-група, той по никакъв начин не дава право на даден клон да се присъедини към ДДС-група отделно от търговеца. Струва ми се, че той по-скоро е в подкрепа на обратната на защитаваната от шведското и германското правителство теза, а именно за включването на цялото дружество в ДДС-групата поради обстоятелството, че вследствие на наличието на постоянен обект в държавата членка на ДДС-групата разглежданото дружество е „лице, установено на територията на тази държава членка“ по смисъла на член 11 от Директивата за ДДС.

57. Накрая един последен, но не и по важност, довод, при едновременното ѝ прилагане с принципа от решение FCE Bank (EU:C:2006:196) тезата на Skandia America Corporation, че шведският клон може в качеството си на такъв да участва в ДДС-група, би довела до необлагане както на доставките между американския търговец и шведския му клон, така и на доставките между този клон и другите членове на ДДС-групата.

58. До такъв резултат, от особено значение в областта на застраховането, където се прилага предвиденото в член 135, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС освобождаване от ДДС и съответно липсва право на приспадане, би могло да се стигне единствено с прилагането на две несъвместими правила. Не може за целите на ДДС клонът да бъде считан по силата на решение FCE Bank (EU:C:2006:196) за един икономически субект заедно с учредилия го търговец и същевременно да бъде отделен от него също за целите на ДДС поради самостоятелното му участие в ДДС-група.

59. Да добавя и това, че член 11, втора алинея от Директивата за ДДС дава право на държавите членки „да вземат всички необходими мерки, за да не доведе прилагането на първа алинея от този член до данъчни измами или избягване на данъци“. Съдът също като цяло признава, че борбата срещу данъчните измами и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС²².

19 — EU:C:2006:196, т. 40. В т. 41 Съдът уточнява, че клонът не може да бъде „считан за данъчнозадължено лице поради начислените му разходи във връзка с посочените услуги“. Курсивът е мой.

20 — Вж. в този смисъл т. 65 и 66 от заключението на генералния адвокат Léger по дело FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

22 — Вж. по-конкретно решения 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, т. 54), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, т. 36), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, т. 50), Mahagében (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 41), Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 35) и Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 46).

3. Заключение

60. По тези съображения съм на мнение, че решението на Skatteverket, с което шведският клон на Skandia America Corporation е допуснат в това си качество да участва в ДДС-групата на застрахователното дружество Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), е незаконосъобразно от гледна точка на член 11 от Директивата за ДДС.

61. Във връзка с последиците от тази незаконосъобразност, които следва да бъдат определени от запитващата юрисдикция, тук трябва да бъдат представени четири хипотези в следния ред.

4. Последици от незаконосъобразността

а) Неприлагане на решението за включване на клона в ДДС-група

62. В тази хипотеза клонът не участва в ДДС-групата. Следователно доставките между централата на Skandia America Corporation и шведския му клон са необлагаеми с ДДС съгласно принципа, прогласен в решение FCE Bank (EU:C:2006:196).

63. Обратно, доставките на услуги между шведския клон на Skandia America Corporation и посочената ДДС-група са облагаеми с ДДС, дължим от Skandia America Corporation на основание член 193 от Директивата за ДДС, съгласно който „ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на [...] услуги“²³.

б) Тълкуване на решението за включване на клона в ДДС-групата в съответствие с правото на Европейския съюз

64. При тази хипотеза запитващата юрисдикция би могла да тълкува решението за включване на клона в ДДС-групата в смисъл, който би го привел в съответствие с правото на Съюза, като приеме, че молбата за участие в ДДС-групата е могла да изхожда единствено от самото дружество Skandia America Corporation, тоест, че самото то в своята цялост е неин член.

65. Уместно да се определи дали дружество, учредено съгласно законодателството на трета държава, в случая САЩ, което има постоянен обект в държава членка — в случая в Кралство Швеция — може да бъде разглеждано като част от ДДС-група, създадена в тази държава членка.

66. По мое мнение, както изтъква правителството на Обединеното кралство, текстът на член 11 от Директивата за ДДС, който говори за „лица, установени на територията [на държавата членка, където е образувана групата]“, допуска такова дружество, което има постоянен обект на територията на дадена държава членка, да се включи в своята цялост в ДДС-група, образувана в тази държава членка.

67. Това тълкуване на израза „лица, установени [...]“ съответства не само на понятието „установяване“ по смисъла на правото на Съюза, но и на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, съгласно който „подлежат на облагане с ДДС [...] доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице,

23 — В дадения случай член 196 от Директивата за ДДС, който във връзка с член 56 установява за получателя на услугите задължение за плащане на ДДС, е неприложим, тъй като съответните услуги не са доставени „за данъчнозадължени лица, установени в [Съюза], но не в държавата на доставчика“. В качеството си на получател на услуги ДДС-групата е установена в Швеция, където е установен посредством шведския си клон и доставчикът на съответните услуги, а именно Skandia America Corporation. В такъв случай се прилага член 43 от Директивата, съгласно който „[за]място на доставка на услуги се счита мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект, от който се доставя услугата“. Курсивът е мой.

действащо в това си качество²⁴. „Място на доставка на услуги“ съгласно общото правило на член 43 е „мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност *или има постоянен обект, от който се доставя услугата*, или при липса на такова място на стопанска дейност или постоянен обект — мястото, където се намира постоянният му адрес или обичайното му местоживееене“²⁵.

68. В настоящия случай Skandia America Corporation има постоянен обект в Швеция, от който се извършват доставките на посочените услуги. Следователно може да се счита, че независимо от регистрацията си в САЩ, Skandia America Corporation е установено в Швеция лице по смисъла на член 11 от Директивата за ДДС.

69. При това положение извършваните от централата на Skandia America Corporation на неговия шведски клон доставки не биха били облагаеми с ДДС съгласно принципа, посочен в решение FCE Bank (EU:C:2006:196).

70. Обратно, доставките на услуги между ДДС-групата (включваща Skandia America Corporation) като получател и нейния доставчик (който би могъл да е установен в държава членка, различна от Кралство Швеция, или в трета държава) като изпълнител, който не участва в групата на Skandia America Corporation, биха били облагаеми с ДДС, тъй като би ставало въпрос за „доставка на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

71. По-точно, би ставало въпрос за доставка на услуги, „извършвана [...] на територията на държава членка“, като в тази хипотеза би бил приложим член 56, тъй като в случая би ставало въпрос за услуги, извършвани по електронен път [параграф 1, буква к) от този член]. По дерогация от общото правило, записано в член 43 от Директивата за ДДС, член 56, параграф 1 гласи, че „[з]а място на доставка на [посочените] услуги [...] за данъчнозадължени лица, установени в [Съюза], но не в държавата на доставчика, се счита, че е мястото, където клиентът е установил своята дейност“. В дадения случай посочените услуги са доставяни за ДДС-групата, която е установена в Швеция и е извън страната на доставчика, който би могъл да бъде установен в трета държава или в държава членка, различна от Кралство Швеция.

72. Остава да определим и кое е лицето — платец на ДДС. Член 196 от тази директива гласи, че „ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице, на което се доставят услугите, посочени в член 56“. От тази разпоредба следва, че ДДС би бил дължим от ДДС-групата в качеството ѝ на получател на услуги.

в) В ДДС-групата не участва нито Skandia America Corporation, нито клонът

73. Както шведското правителство заявява в съдебното заседание, включването на едно лице в ДДС-група се основава на свободната му воля да влезе в нея и на одобрението на Skatteverket. Ако беше знаело, че Skatteverket не допуска включването в ДДС-група само на неговия клон, Skandia America Corporation вероятно не би подало от свое име искане за включване. Ето защо ми се струва правилно решението, с което шведският клон на Skandia America Corporation е включен в посочената ДДС-група, да бъде тълкувано в смисъл, че неин член е станало Skandia America Corporation в неговата цялост, единствено в случая, в който волята на дружеството е такава.

24 — Курсивът е мой.

25 — Курсивът е мой.

74. В случай че това не е така, последиците във връзка с ДДС приложими в първата хипотеза, биха били приложими и към в настоящата хипотеза²⁶.

г) Решението на Skatteverket да обложи с ДДС доставките на услуги от Skandia America Corporation на неговия шведски клон е обосновано с борбата срещу избягването на данъци (член 11, втора алинея от Директивата за ДДС).

75. Тази хипотеза следва да се предвиди в случай, когато по съображения от вътрешното право решението за допускане на шведския клон на Skandia America Corporation в ДДС-групата вече не може нито да се остави без приложение, нито да се тълкува по начина, описан във втората и третата хипотеза, както Skandia America Corporation посочва в съдебното заседание. В този случай оспореното решение на Skatteverket би могло да се обоснове с член 11, втора алинея от Директивата за ДДС, която допуска държавата членка, избрала възможността да разреши създаването на ДДС-групи, „да приеме всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данъци“.

76. Както посочих в точки 57 и 58 от настоящото заключение, вследствие на включването в ДДС-групата само на шведския клон на Skandia America Corporation и на едновременното прилагане на принципа от решение FCE Bank (EU:C:2006:196) доставките между американската централа и шведския клон биха били необлагаеми с ДДС, като същевременно биха били необлагаеми и доставките между клона и останалите членове на ДДС-групата, този път на основание член 11 от Директивата за ДДС. Този процес би довел до нежелан от законодателя на Съюза резултат, а именно до необлагане на посочените доставки на услуги.

77. В такава хипотеза с ДДС би следвало да се обложат сделките между централата на Skandia America Corporation и шведския му клон и, както посочва Комисията, на основание членове 56 и 196 от Директивата за ДДС данъкът се дължи от ДДС-групата в качеството ѝ на получател на услуги²⁷.

78. Обръщам внимание, че в четирите хипотези посочените доставки са облагаеми с ДДС.

79. Ето защо на първия въпрос е уместно да се отговори, че член 11 от Директивата за ДДС следва да бъде тълкуван в смисъл, че клонът на дружество, регистрирано съгласно законодателството на трета държава, не може отделно от това дружество да стане член на ДДС-група, регистрирана в държавата членка, в която е установен. Доставките на услуги между централата на дружеството и клона са сделки, необлагаеми с ДДС, за разлика от доставките на услуги между клона и неговите клиенти, независимо дали те са членове на ДДС-групата или не.

Б– По втория преюдициален въпрос

80. При условията на евентуалност, ако Съдът приеме, че когато придобити извън групата услуги са доставени от установената в трета държава централа на дружеството на негов клон, установен в държава членка и участващ в регистрирана в тази държава членка ДДС-група, и доставките са свързани с възлагане на разходите за външните покупки на клона, посочените доставки биха били облагаеми с ДДС, би следвало да се даде отговор на втория въпрос, отправен от запитващата юрисдикция.

²⁶ — Вж. точки 62 и 63 от настоящото заключение.

²⁷ — За по-пълнен анализ вж. точки 81—87 от настоящото заключение.

81. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали централата на това дружество трябва да бъде смятана за „данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка по смисъла на член 196 от Директивата [за ДДС], в резултат на което данъкът по сделките да е изискуем от получателя“.

82. Според Skandia America Corporation и Комисията в хипотезата, в която доставките между търговеца и клон са облагаеми, ДДС се дължи от ДДС-групата на основание член 196 от Директивата за ДДС, съгласно който ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице, на което се доставят услугите, посочени в член 56 от тази директивата.

83. Според Skandia America Corporation и Комисията в случаите, когато постоянен обект на данъчнозадължено лице, което е със седалище в чужбина, се присъедини към ДДС-група в държавата членка, където тази група е създадена, следва да се приеме, че от гледна точка на ДДС този обект съществува само като част от тази група. Ето защо Комисията предлага телеологично тълкуване на член 196 от Директивата за ДДС, което би довело до извода, че Skandia America Corporation следва да се третира като данъчнозадължено лице, неустановено в посочената държава членка, а ДДС се дължи от ДДС-групата в качеството ѝ на получател на услугите, посочени в член 56 от Директивата за ДДС.

84. От своя страна Skatteverket намира, че в случая не са изпълнени условията на член 196 от Директивата за ДДС, тъй като доставчикът на посочените услуги, а именно Skandia America Corporation, е установен посредством своя клон в същата държава членка като получателя на услугите, по-точно в Швеция. Поради това Skatteverket счита, че включването на шведския клон на Skandia America Corporation в шведската ДДС-група не е пречка това дружество да се приеме за данъчнозадължено лице, установено в Швеция. От това според Skatteverket следва, че ДДС се дължи от Skandia America Corporation на основание член 193 от Директивата за ДДС.

85. За мен позицията на Skatteverket е неубедителна. Припомням, че вторият въпрос е поставен само ако вследствие на отговора на първия въпрос сделките между централата на Skandia America Corporation и неговия шведски клон биха били облагаеми. Това предполага, че шведският клон може да бъде разглеждан не като обект на доставчика на услуги, а като част от получателя на услуги, а именно от ДДС-групата. Вследствие на това споделям позицията на Skandia America Corporation и на Комисията, че в такава хипотеза ДДС ще е дължим от ДДС-групата на основание член 196 от Директивата за ДДС.

86. Този извод би могъл да изглежда абсурден за Skatteverket, тъй като Skandia America Corporation очевидно е установено в Швеция посредством своя шведски клон, но до него се достига само ако бъде възприето становището на Skatteverket за неприложимост на съдебната практика FCE Bank (EU:C:2006:196), когато клонът е част от ДДС-група. По мое мнение тези противоречия са допълнителен аргумент срещу становището на Skatteverket и на Комисията по първия въпрос.

87. Вследствие на това на втория въпрос е уместно да се отговори, че член 196 от Директивата за ДДС следва да бъде тълкуван в смисъл, че когато централата на дружество, намираща се в трета държава, е данъчнозадължено лице доставчик, неустановено в държавата членка, където е неговият клон, получателят на услугите, а именно ДДС-групата, в която участва клонът, дължи данък върху посочените доставки на основание член 56 от тази директива.

VI – Заключение

88. Затова предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Förvaltningsrätten i Stockholm по следния начин:

На основния въпрос

„1. Член 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва да бъде тълкуван в смисъл, че клонът на дружество, регистрирано съгласно законодателството на трета държава, не може да бъде приет отделно от това дружество в група, съставена от няколко дружества, разглеждани като едно данъчнозадължено лице за целите на облагането с данък върху добавената стойност, регистрирана в държавата членка, в която този клон е установен. Доставките на услуги между централата на дружеството и клона не съставляват сделки, облагаеми с данък върху добавената стойност, за разлика от доставките на услуги между клона и неговите клиенти, независимо дали те са членове на тази група или не“.

При условията на евентуалност:

„2. Член 196 от Директива 2006/112 следва да бъде тълкуван в смисъл, че когато централата на дружество, намираща се в трета държава, е данъчнозадължено лице доставчик, неустановено в държавата членка, в която то има клон, данъкът върху посочените доставки на основание член 56 от тази директива следва да бъде начислен на получателя на услугите, а именно на групата, съставена от няколко дружества, разглеждани като едно данъчнозадължено лице за целите на облагането с данък върху добавената стойност, част от която е този клон“.