



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ  
G. PITRUZZELLA  
представено на 11 юли 2019 година<sup>1</sup>

**Дело C-400/18**

**Infohos  
срещу  
Belgische Staat**

(Преюдициално запитване, отправено от Hof van Cassatie (Върховен касационен съд, Белгия)

„Преюдициално запитване — ДДС — Случаи на освобождаване — Самостоятелни групи лица — Доставки, извършени на членове и на лица извън членския състав“

1. Загубва ли самостоятелна група лица, състояща се от множество обществени центрове за социални грижи, на които предоставя услуги от обществен интерес, качеството си на данъчно незадължено лице по ДДС във връзка с дейностите, извършвани в полза на своите членове, поради това че решава да предоставя услуги и на трети лица?

2. Това е по същество въпросът, отправен от белгийския национален съд, който иска от Съда да прецени дали е съвместима с правото на Съюза национална разпорежба, която обвързва освобождаването от облагане с ДДС на самостоятелните групи лица, състоящи се от обществени центрове за социални грижи, с предоставянето от тях на услуги единствено на своите членове.

### **I. Правна уредба**

#### ***A. Право на Европейския съюз***

3. Съгласно член 13 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: данъчна основа<sup>2</sup>, относно случаи на освободени доставки на територията на страната:

„А. Освободени доставки при някои дейности от обществен интерес

<sup>1</sup> Език на оригиналния текст: италиански

<sup>2</sup> ОВ L 145, 1977 г., стр. 1.

1. Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[...]

е) доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност, когато такива групи изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи, при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на конкуренцията“.

4. Член 13, част А, параграф 1, буква е) от Шеста директива съответства на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност<sup>3</sup>, която отменя и заменя Директива 77/388. Въпреки отмяната обаче, тъй като датата на фактите по главното производство е преди датата на влизане в сила на това решение, се прилага Шеста директива.

### **Б. Белгийското право**

5. В член 44, параграф 2, точка *1bis* от *Vtw-wetboek* (белгийският Кодекс за ДДС) в редакцията му, която се прилага към фактите, се предвижда, че от данъчно облагане се освобождават:

„доставките на услуги, извършвани за членовете им от самостоятелни групи лица, чиято дейност е освободена от данък по силата на настоящия член или във връзка с която те не са данъчнозадължени лица, когато такива услуги са пряко необходими за осъществяване на посочената дейност и когато групите се задължават да изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи, при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на конкуренцията; Кралят регулира условията за прилагане на това освобождаване“.

6. Член 2 от *Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten* (Кралски указ № 43 от 5 юли 1991 година за освобождаването от данък върху добавената стойност на доставките на услуги, извършвани от самостоятелните групи лица за техните членове), предвижда:

„Доставките на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица за техните членове и уредени в член 1, се освобождават от данък, при условие че:

1. дейностите на групата се състоят изключително в извършването на услуги пряко в полза на нейните членове лично, и всички те извършват дейност, която е освободена от данък по силата на член 44 от Кодекса или във връзка с която те не са данъчнозадължени лица“.

<sup>3</sup> ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

## II. Фактите, главното производство и преюдициалният въпрос

7. Infohos — жалбоподателят в главното производство — е сдружение за информационни технологии, което е учредено от различни обществени центрове за социални грижи, наричани по-нататък „CPAS“ (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn)<sup>4</sup>. Infohos извършва доставка на услуги на база информационни технологии с приложение в болниците на свързаните с него CPAS, а наред с доставката на услуги, извършвани за неговите членове, и услуги за лица извън членския му състав. На 5 септември 2000 г. то сключва с NV IHC-Group договор за съвместно разработване, по поръчка на самото Infohos, на нови и обновени софтуерни приложения, предназначени за членуващите в него болници.

8. Infohos не се е регистрирало като задължено лице по ДДС, тъй като счита, от една страна, че не може да се разглежда като такова по смисъла на член 6 от Кодекса за ДДС<sup>5</sup> и че във всички случаи е освободено от данъчно облагане по силата на член 44, параграф 2, *1bis* от същия кодекс.

9. На 20 април 2005 г., след извършена проверка, данъчният орган преценява, че за взаимно предоставяните услуги между Infohos и NV IHC-Group (като лице извън състава на групата) се дължи ДДС. Освен това според данъчния орган извършването на облагаеми сделки за лица, които не са членове на групата, означава, че и сделките, извършвани в полза на членовете на Infohos, подлежат на облагане с ДДС и че следователно Infohos не може да се ползва вече от освобождаването от данък за доставката на услуги, извършвани в полза на собствените членове, предвидено в член 44, параграф 2, *1bis* от Кодекса за ДДС.

10. На 13 декември 2005 г. данъчният орган съставя протокол за констатациите и въз основа на същия е издадена заповед за плащане, която е обявена за изпълнима.

11. На 22 май 2007 г. с акт, постъпил в Rechtbank van eerste aanleg Brugge (Първоинстанционен съд Брюж, Белгия), Infohos обжалва заповедта, като иска изпълнението ѝ да бъде спряно, както и да бъде постановено, че исканите суми не са дължими; при условията на евентуалност, иска да бъде разпоредена отмяна на наложените санкции или поне тяхното съществено намаляване, възстановяване на всички събрани въз основа на заповедта суми, заедно с лихвите за забава, както и ответникът да бъде осъден да заплати съдебните разноски.

12. С решение от 23 февруари 2009 г. горепосоченият първоинстанционен съд приема, че не са изпълнени условията за прилагане на освобождаването по член 44, параграф 2, *1bis* от Кодекса за ДДС, както и че жалбоподателят в главното производство дължи ДДС за всички предоставени от него услуги — както на неговите членове, така и на лицата извън членския му състав.

13. Infohos подава жалба срещу това решение пред Hof van Beroep te Gent (Апелативен съд Гент, Белгия), който с решение от 21 септември 2010 г. постановява, че Infohos не може да се позовава на освобождаването по член 44, параграф 2, *1bis* от Кодекса за ДДС, тъй като доставя услуги и на лица, които не са негови членове, и поради това прилагането на освобождаването от данъчно облагане би нарушило конкуренцията. Той обаче постановява също че със смесения си статут на данъчнозадължено и данъчно незадължено лице Infohos има право да иска възстановяване на ДДС от белгийската държава за сумата от 117 781,03 EUR.

4 От преписката е видно, че Infohos е сдружение, учредено на 21 февруари 1986 г. под формата на публичноправно образование от CPAS в Аалст, Бланкенберг, Брюж, Гент, Кортрийк, Остенде и Ронзе. В член 3 от устава се определя предметът на сдружението, а именно осигуряване, анализиране, организация и управление на информационни системи в подкрепа на организацията на болниците на неговите членове, както и на извършваните от членовете свързани дейности.

5 Посоченият член предвижда, че обществените организации не се разглеждат като данъчнозадължени лица за дейностите или сделките, които извършват в качеството им на публични органи, дори когато чрез тези дейности или сделки получават такси, налози, дялове или възнаграждения.

14. На 5 юли 2012 г. данъчният орган подава касационна жалба пред Hof van Cassatie (Върховен касационен съд, Белгия). С решение от 31 октомври 2014 г. Hof van Cassatie (Върховен касационен съд) отменя решението на Hof van Beroep di Gent (Апелативен съд Гент, Белгия) поради противоречивост на констатациите, че от една страна, жалбоподателят в главното производство не може да се позовава на член 44, параграф 2, *1bis* от Кодекса за ДДС, доколкото Infohos предоставя услуги не само на своите членове, но и на лица извън членския си състав, което предполага то да получи статут на неограничено данъчнозадължено лице, и че от друга страна, Infohos може да се позовава на смесен статут на данъчнозадължено и данъчно незадължено лице, по смисъла на член 46 от Кодекса за ДДС, така че да може да получи освобождаване за услугите, предоставяни на членовете му, пропорционално на доставката на услуги на лица извън членския му състав, с право на приспадане, сведено до облагаемите доставки, извършвани на лица извън членския му състав.

15. Hof van Cassatie (Върховен касационен съд) връща делото на Hof van Beroep Antwerpen (Апелативен съд Антверпен, Белгия) за ново разглеждане. С решение от 20 септември 2016 г. този съд приема, че първо, даването на разрешение за възмездна продажба на софтуерни приложения, които са еднолична собственост на жалбоподателя в главното производство или съсобственост на жалбоподателя в главното производство и NV IHC-Group, попада в обхвата на член 18, параграф 1, втора алинея, точка 7 от Кодекса за ДДС и поради това следва да се счита за облагаема доставка на услуги. На следващо място посоченият съд приема, че жалбоподателят в главното производство не само предоставя услуги на своите членове, а чрез NV IHC-Group, с което е сключил договор за съвместна дейност, продава на лица извън членския си състав софтуерни приложения, които е разработил или е поръчал да бъдат разработени, и следователно в крайна сметка няма право на освобождаване от данъчно облагане по силата на член 44, параграф 2, *1bis* от Кодекса за ДДС във връзка със своите дейности.

16. При тези обстоятелства Infohos обжалва решението пред Hof van Cassatie (Върховен касационен съд), като изтъква, че в член 13, част А, параграф 1, буква е) от Шеста директива не е предвидено условието за прилагане на освобождаването, залегнало в член 2, параграф 1 от Кралския указ, по смисъла на което самостоятелната група лица (наричана по-нататък „СГЛ“)<sup>6</sup> може да извършва доставка на услуги единствено за своите членове, и че следователно националната разпоредба не е в съответствие с правната уредба на Съюза.

17. Запитващата юрисдикция — Hof van Cassatie (Върховен касационен съд) — посочва, че според Hof van Beroep Antwerpen (Апелативен съд Антверпен) стеснителното тълкуване на член 13, част А, параграф 1, буква е) от Шеста директива, и по-специално на поставеното в тази разпоредба условие, което предвижда задължение СГЛ да изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи, изключва възможността предоставянето на услуги да се извършва и за лица извън членския състав. Освен това, тъй като не само доставя услуги на своите членове, а продава приложен маркетингов софтуер и на трети лица, Infohos не може да разчита на освобождаване за всички извършвани дейности.

18. Според националната юрисдикция така направеното оспорване може да се разреши само чрез тълкуване на член 13, част А, параграф 1, буква е) от Шеста директива.

<sup>6</sup> Под самостоятелни групи лица (СГЛ) се разбират групи от лица или предприятия, които предоставят самостоятелно стоки или услуги на своите членове.

19. Ето защо Hof van Cassatie (Висш касационен съд, Белгия) спира производството и отправя до Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 13, част А, параграф 1, буква е) от Шеста директива 77/388/ЕИО от 17 май 1977 г., понастоящем член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 г., да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да определят условие за изключване на предвиденото в тази разпоредба освобождаване от данъчно облагане, по силата на което самостоятелна група, предоставяща услуги и на лица извън своя членски състав, става задължено лице по ДДС в пълен обем и във връзка с услугите, които предоставя на своите членове?“.

### III. Правен анализ

20. С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 13, част А, параграф 1, буква е) от Шеста директива допуска законодателство като белгийското, което позволява освобождаване от плащане на ДДС за СГЛ единствено в хипотезата, при която те извършват доставка на услуги само за членовете на групата.

21. В противен случай, ако бъде прието, че такава национална разпоредба е съвместима с правото на Съюза, то ще следва, че във всички случаи, когато СГЛ извършва доставка на услуги и за лица извън членския си състав, тя става данъчнозадължено лице по ДДС и за целите на доставките, извършвани за нейните членове.

22. Квалификацията на жалбоподателя в главното производство като СГЛ и изпълнението за извършваната от него дейност — поне за неговите членове — на условията, предвидени в член 13, част А, параграф 1, буква е) от Шеста директива, и следователно на предварителните условия, при които извършваните доставки са освободени от ДДС, не са конкретно оспорени и поради това в делото, предмет на настоящото производство, и двете могат да се разглеждат за установени. Във всички случаи задължение на националната юрисдикция е да провери конкретно че се спазват условията по член 13, част А, параграф 1, буква е)<sup>7</sup>.

23. Впрочем в допълнение ще посоча, че националната юрисдикция е длъжна да прецени и дали предлагането на услуги на лица извън членския състав е съвместимо с предмета на дейност на СГЛ. Всъщност, ако дейността, свързана с лица извън членския състав, не влиза в предмета на дейност на СГЛ, нейните последици ще бъдат преценени въз основа на вътрешното право.

24. По същество две са тезите, поддържани от представилите становища заинтересованите лица, във връзка с отговора на отправения преюдициален въпрос.

25. Първата теза, изложена от Комисията и от жалбоподателя в главното производство, води към отрицателен отговор на преюдициалния въпрос и следователно към разбирането за несъвместимост с правото на Съюза на разпоредба като белгийската, която обвързва освобождаването от облагане с ДДС с това, че услугите на групата се предлагат единствено на членовете.

26. Тази теза се основава по-специално на предположението, че изключването от освобождаване по член 13, част А, параграф 1, буква е) на СГЛ, извършващи доставка на услуги и на лица извън членския им състав, би довело до твърде ограничително тълкуване на разпоредбата и следователно до затруднено, ако не и невъзможно прилагане на освобождаването.

<sup>7</sup> Вж. в този смисъл решение от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 27).

27. В тази насока се уточнява, че доставката на услуги на трети лица от СГЛ би била допустима само ако подлежи на нормално данъчно облагане (освен ако са обект на различно освобождаване), по смисъла на член 2 от Шеста директива, който определя обхвата на Директивата.

28. Ето защо според тази теза възможността за доставка на услуги на лица извън групата не може да бъде поставена под въпрос от допълнително условие за изключване, което не е част от съдържанието на разпоредбата на член 13, част А, параграф 1, буква е) от Шеста директива.

29. Втората теза, застъпвана от белгийското правителство и от португалското правителство, води към утвърдителен отговор на преюдициалния въпрос и следователно към разбирането за съвместимост с правото на Съюза на разпоредба като белгийската, която обвързва освобождаването от ДДС с това, че услугите на групата се предлагат единствено на членовете.

30. Налагащото се изключване следвало от самата разпоредба, предвиждаща, наред с другото, да се предоставя освобождаване, освен ако то води до нарушаване на конкуренцията, което щяло да се наблюдава при услуги, предлагани на трети лица, при положение че СГЛ била учредена основно с цел да предлага услуги само на членуващите в нея лица.

31. Освен това условието за изключване имало функцията да гарантира правилното прилагане на принципа на данъчен неутралитет.

32. Първата теза ми изглежда по-убедителна, с уточненията, които ще изложа по-долу.

33. На първо място е необходимо да се провери дали въвеждането на такова условие за изключителност съответства на граматическото, системно и телеологично тълкуване на член 13, част А, параграф 1, буква е) от Шеста директива<sup>8</sup>, а на второ място — дали държавите членки имат свобода на преценка, за да го въведат.

***А. Тълкуване на член 13, част А, параграф 1, буква е) от Шеста директива във връзка с целите на самата директива и с функцията на освобождаванията***

34. Текстът на посочената разпоредба не указва по никакъв начин необходимостта доставката на услуги да е само за собствените членове.

35. Съгласно постоянната практика на Съда освобождаванията от облагане с ДДС — които, както ще бъде изложено в точка 41, представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза — трябва да бъдат тълкувани стеснително, тъй като тези освобождавания представляват изключение от общия принцип, че ДДС трябва да се начислява върху всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице.

36. Това ограничително тълкуване от страна на държавата членка към момента на транспониране на Директивата обаче не може да доведе дотам, че да затрудни прекомерно прилагането на режима на освобождаванията и да лиши от ефект самостоятелното понятие за същите<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Във връзка с тълкуването на същата разпоредба, вж. решение от 21 септември 2017 г., DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, т. 29 и цитираната съдебна практика), съгласно които при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза трябва да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част.

<sup>9</sup> В този смисъл, пак във връзка с тълкуването на същата разпоредба, вж. решение от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 30 и цитираната съдебна практика). Според Съда, въпреки че е необходимо ограничително тълкуване, това не означава, че формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от техния ефект или който да направи посочените случаи на освобождаване почти неприложими.

37. Ето защо трябва да се разгледат смисълът и целта на самата разпоредба.

38. Целта на Шеста директива относно ДДС<sup>10</sup> е да хармонизира националните законодателства с оглед на въвеждането на обща система на данъка върху добавената стойност и следователно на единна данъчна основа.

39. Тази цел е уточнена в съображение 9 по следния начин: „като има предвид, че данъчната основа трябва да бъде хармонизирана, така че прилагането на общностната данъчна ставка към облагаемите сделки да води до сравними резултати във всички държави членки“<sup>11</sup> [неофициален превод].

40. Всъщност, както уточнява съображение 11 от Шеста директива, „следва да бъде съставен общ списък на освободените доставки, така че собствените ресурси на Общностите да могат да бъдат събирани по съпоставим начин във всички държави членки“ [неофициален превод].

41. Както Съдът вече е имал повод да изясни, оттук следва, че целта собствените ресурси на Общностите да могат да бъдат събирани по съпоставим начин във всички държави членки може се постигне само чрез хармонизирано тълкуване и прилагане на освобождаванията, което включва изработването на самостоятелно понятие на правото на Съюза за тези освобождавания<sup>12</sup>.

42. По-конкретно член 13, част А, параграф 1, буква е) предвижда освобождаването от облагане с ДДС, от което могат да се възползват някои СГЛ, основаващи се на система за самообслужване, т.е. група, чиято цел е да предоставя на своите членове услуги, пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност (която трябва да е освободена от данък или във връзка с която те не са данъчнозадължени лица), и която изисква от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи.

43. Всъщност целта на подобно освобождаване е да се установи „освобождаване от ДДС, което да спести задължението за плащане на споменатия данък за лицето, предлагащо определени услуги, когато то е трябвало да сътрудничи с други професионалисти посредством обща структура, която предприема необходимите дейности за извършване на посочените услуги“<sup>13</sup>, както и „да бъдат освободени от ДДС някои дейности от обществен интерес, за да се улесни достъпът до някои услуги, както и доставката на някои стоки, като се избегнат допълнителните разходи, които биха възникнали в резултат на облагането им с ДДС“<sup>14</sup>.

44. Както личи от представените в преписката становища, при липсата на тълкуване от Съда на разпоредбата за освобождаване, в различни работни документи относно ДДС Комисията уточнява, че нито особенният характер на освобождаването, нито необходимостта да се даде ограничително тълкуване на освобождаването са в състояние да обосноват забраната ползвателите да извършват и дейности (стига да бъдат облагани с данък) за трети лица<sup>15</sup>.

<sup>10</sup> Също както и целта на действащата Директива 2006/112.

<sup>11</sup> Съображение 9 от Шеста директива.

<sup>12</sup> Вж. по този въпрос решение от 15 юни 1989 г., Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, т. 11), както и решение от 14 декември 2006 г., VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, т. 26).

<sup>13</sup> Решение от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 37), както и решение от 21 септември 2017 г., Комисия/Германия (C-616/15, EU:C:2017:721, т. 56).

<sup>14</sup> Решение от 21 септември 2017 г., DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, т. 33 и цитираната съдебна практика) и решение от 21 септември 2017 г., Комисия/Германия (C-616/15, EU:C:2017:721, т. 47 и 48 и цитираната съдебна практика) относно целта на член 132, параграф 1, буква е) в рамките на Директива 2006/112.

<sup>15</sup> Видно от преписката, Комитетът по ДДС се е произнесъл по този аспект във връзка с член 132, параграф 1, буква е), но Комисията счита, че в това тълкуване трябва да се включи и старият член 13, част А, параграф 1, буква е) поради идентичността на съдържанието; вж. член 398 от Директива 2006/112/ЕО работен документ № 654 от 3 март 2010 г., т. 3.4, а).

45. От смисъла и целта на посочената разпоредба и на предвидените освобождавания обаче не следва — както всъщност е пояснено в официални документи на Комисията — необходимостта от въвеждане на условие за изключителност на услугите, предлагани от СГЛ на собствените членове.

46. В заключение по въпроса за съгласуваността на разпоредба като белгийската с целите на освобождаването, във всички случаи с нейната строгост тя изглежда непропорционална спрямо целта.

47. Съдът нееднократно е припомнял, че в съответствие с принципа на пропорционалност, част от общите принципи на правото на Съюза, способите, използвани за транспониране на Шеста директива, трябва да са в състояние да реализират преследваните с този акт цели и да не надхвърлят необходимото за постигането им<sup>16</sup>.

48. Има опасност обаче загубата на правото на освобождаване и по отношение на сделките, извършвани в полза на членовете, да наруши баланса на разпоредбата от правото на Съюза поради „санкционна“ цел, чужда на духа на Директивата.

49. Би било по-правилно с оглед на прилагането на освобождаването да се гледа по-скоро дейността, извършвана от лицето, отколкото естеството на самото лице.

50. Това означава, че предвиденото освобождаване трябва да се прилага единствено за услугите, предоставени от СГЛ на техните членове, но не и че СГЛ могат да предлагат услуги само на своите членове. В тази насока Съдът вече е постановил, че услугите, доставени от СГЛ на техните членове, се ползват от предвиденото в тази разпоредба освобождаване, дори ако тези услуги се доставят на един или на няколко от тези членове<sup>17</sup>.

51. Именно извършваната в полза на членовете дейност за целите, визирани в разпоредбата от правото на Съюза, подлежи на закрила и следователно на освобождаване, а не естеството на лицето, което би следвало да се разглежда като заслужаващо да се ползва от освобождаване единствено ако предлага доставки само на членовете на самата група. Това, разбира се, е при условие че по отношение на лицето, поискало освобождаването, националната юрисдикция установи, че са налице предвидените в Шеста директива условия<sup>18</sup>.

### ***Б. Свобода на преценка на държавите членки***

52. Член 13, част А, параграф 1 предвижда, че държавите членки определят условията, „за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“ [неофициален превод].

53. В буква е) се добавя, че освобождаването не бива да води „до нарушаване на конкуренцията“.

54. Свободата на преценка на държавите членки при определянето на условията за достъп до освобождаването не може да стига дотам, че да променя дефиницията на съдържанието на случаите на освобождаване, изброени в Директивата<sup>19</sup>.

16 Решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, т. 25) и по аналогия решение от 26 април 2012 г., Комисия/Нидерландия (C-508/10, EU:C:2012:243, т. 75).

17 Решение от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 43).

18 Решение от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 27).

19 Вж. по въпроса решение от 14 декември 2006 г., VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, т. 26 и цитираната съдебна практика) и решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 39 и цитираната съдебна практика).



55. Ето защо държавата членка не може да въведе разпоредби, които могат да лишат от съдържание освобождаването или да направят неговото приложение по-трудно или невъзможно<sup>20</sup>.

56. Подобна ситуация е налице, когато при транспониране на Директивата държавата членка приема строги мерки от общ характер като предвидените в член 2 от белгийския Кралски указ, които ограничават обхвата на освобождаването.

57. За мен изразът „за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки“ цели да позволи на държавите членки да въвеждат национални подзаконови разпоредби, които да не правят прилагането на правилата за освободени доставки твърде сложно за икономическите оператори и евентуално да оптимизират реда и условията на контрол.

58. Със сигурност този израз не може да се счита, както, изглежда, би могло да се разбере от някои от доводите на страните, за целящ само да насърчава проверките от страна на компетентните органи.

59. От преписката освен това не е видно каква би била прекомерната трудност за националните органи да приложат и следят за правилното прилагане на предвидените в Директивата освобождавания<sup>21</sup>.

60. Националната юрисдикция трябва да провери дали лицата, ползващи се от освобождаванията, водят изрядно и отделно счетоводство, позволяващо необходимия контрол от страна на компетентните органи.

61. Горепосоченият израз обаче не може да оправдае въвеждането на стриктно условие за изключителност, което няма връзка, както бе споменато по-горе, с текста и смисъла и целта на разпоредбата от правото на Съюза.

62. Същото трябва да се каже и по отношение на другата част от горепосочената разпоредба, която позволява на държавите членки да определят условията, „за да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

63. Тя също не е основание да се счита за необходимо допълнението, липсващо в Директивата, за предоставяне на услуги само в полза на членовете.

64. Евентуалната доставка на услуги на трети лица не може да се разглежда като начин за улесняване на отклонението от данъчно облагане, неплащането на данъци или злоупотребите, доколкото тази доставка е надлежно отделена в счетоводството на групата и за нея се дължи съответният данък.

65. Накрая, що се отнася до опасността от нарушаване на конкуренцията, анализът може да се окаже по-сложен, но според мен ще доведе до същия извод във връзка с възможността СГЛ да предоставят услуги и на трети лица извън членския им състав.

20 Вж. пак решение от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 30 и цитираната съдебна практика).

21 Вж. по този въпрос член 398 от Директива 2006/112/ЕО, работен документ № 654 от 3 март 2010 г., т. 3.4, а), в който са посочени възможните утежнения и практически трудности за органа, които обаче според мен не се различават от практическите трудности, които възникват в много други ситуации, в които е необходимо да се разгледат дейностите, подлежащи на облагане с данъка, и освободените от данък дейности. Комисията посочва също така, че такъв анализ е възприет и доразвит в работния документ, приложен към Зелената книга относно бъдещето на ДДС (SEC(2010) 1455 окончателен от 1 декември 2010 г.) и в последващите работи на Комитета по ДДС (член 398 от Директива 2006/112/ЕО, работен документ № 856 от 6 май 2015 г., т. 3.1.10)

66. Съдът вече е имал повод да уточни, че „предоставянето на освобождаване от облагане с ДДС трябва да бъде отказано, ако съществува реална опасност освобождаването само по себе си да може непосредствено или в бъдеще да доведе до нарушаване на конкуренцията“<sup>22</sup>.

67. Както вече е отбелязала генералният адвокат Kokott, решение за наличието на нарушение на конкуренцията не може да се взима предварително и абстрактно за определени сектори. Следователно Шеста директива не предоставя на националния законодател никаква свобода на преценка относно въвеждането на абстрактна разпоредба, която не предвижда проверка *in concreto* на нарушаването на конкуренцията<sup>23</sup>.

68. Разпоредба като белгийската обаче — доколкото става ясно от преписката, където белгийското правителство определя като главно основание на съображенията за въвеждане на условието за изключителност възможното нарушаване на конкуренцията — приема, в общ и строг текст, без каквато и да е свобода на съда за преценка, че доставката на услуги на трети лица нарушава конкуренцията на този конкретен пазар.

69. Съдът вече е постановил, че за да се определи дали прилагането на освобождаването по член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 към определена дейност може да доведе до нарушаване на конкуренцията, националният законодател безспорно би могъл да предвиди правила, които компетентните органи лесно да прилагат и контролират. Все пак тези условия не биха могли да се отнасят до определянето на съдържанието на предвидените в тази директива случаи на освобождаване, с уточнението че от условието за липса на нарушения на конкуренцията, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, не следва, че се допуска държавата членка да ограничи най-общо приложното поле на това освобождаване<sup>24</sup>.

70. Освобождаването би могло да доведе до нарушаване на свободната конкуренция, когато съществена част от доставките на услуги се извършва за лица извън членския състав и ако доставките, извършвани на лица, които не са членове на групата, също са освободени от облагане с ДДС.

71. В тълкуването, което се предлага, не е налице нито една от двете хипотези, поради което следва да се счита, че и по този въпрос доводите в полза на необходимостта от условие за изключителност не са убедителни, при липсата и на конкретни данни в тяхна подкрепа.

### ***V. Ограничения по отношение на възможността СГА да предоставят услуги на трети лица извън членския им състав***

72. Условията за освобождаване, предвидени в цитирания член, както припомня и Комисията в представеното си по делото становище, могат да бъдат обобщени по следния начин: необлагаемите доставки се извършват от самостоятелна група лица; тази група осъществява дейност, която е освободена от данък или във връзка с която тя не е данъчнозадължено лице; целта на тези доставки е да се предоставят на членовете услуги, пряко необходими за осъществяване на дейността; тези групи изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи.

73. Националната юрисдикция трябва да провери наличието на всички тези условия.

<sup>22</sup> Решение от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, т. 64), както и заключение на генералния адвокат Kokott по дело Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, т. 68).

<sup>23</sup> Заключение на генералния адвокат Kokott по дело DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, т. 22).

<sup>24</sup> Решение от 21 септември 2017 г., Комисия/Германия (C-616/15, EU:C:2017:721, т. 65 и цитираната съдебна практика и т. 67).

74. Нужно е обаче да се уточни, че от гледна точка на предложеното досега телеологично и систематично тълкуване следва да бъдат поставени някои допълнителни условия, за да е налице освобождаване от облагане с ДДС на услугите, предоставяни на членовете, когато дадено лице предлага услуги и на лица извън групата (които следва да се облагат с ДДС).

75. На първо място, услугите, предлагани на членовете, трябва да преобладават количествено в сравнение с тези, които се предоставят в полза на трети лица, така че следователно последните могат да имат само ограничен характер в съвкупността от дейности на групата<sup>25</sup>.

76. Това се налага с цел предотвратяване на възможността да бъде опорочена функцията на групите и по този начин да се стигне до транспониране със заобикаляне на нормата, което да наруши конкуренцията.

77. На второ място, все така с оглед да не бъде опорочена горепосочената функция, е необходимо лицето, на което е предоставено освобождаване, да докаже, че дейността, извършвана в полза на трети лица, които не са негови членове, е оправдана от съображения за техническа ефективност, от която в бъдеще могат да се възползват и членовете.

78. И двете описани по-горе проверки са от компетентността на националната юрисдикция, която трябва да приложи гореизложените критерии за тълкуване, за да направи извод по въпроса за правото на освобождаване от данък в случай на лице, което предоставя услуги на своите членове, но и на трети лица.

79. С тези уточнения, необходими с оглед на запазването на съгласуваността на целите на Директивата и на освобождаванията, е още по-малко вероятно да възникне опасност от нарушаване на конкуренцията; тези уточнения обаче подчертават функцията на освобождаванията — да компенсират СГЛ за поставянето в по-неизгодно положение от гледна точка на конкуренцията в сравнение с лицата, които възлагат извършването на услугите на групата на собствените си служители или на лица, с които са в ДДС група<sup>26</sup>.

#### IV. Заключение

80. По изложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос, отправен от Hof van Cassatie (Върховен касационен съд, Белгия), както следва:

„Член 13, част А, параграф 1, буква е) от Директива 77/388/ЕИО от 17 май 1977 г., понастоящем член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 г., трябва да се тълкува в смисъл, че не позволява на държавите членки да обвързват предвиденото в тази разпоредба освобождаване с условие за изключителност, вследствие от което самостоятелната група, предоставяща услуги и на лица извън своя членски състав, става задължено лице по ДДС в пълен обем и във връзка с услугите, които предоставя на своите членове.

Задължение на националния съд е да се увери, че предвидените в горепосочената разпоредба условия за освобождаване са изпълнени, а в случай на услуги, предоставени и на лица извън членския състав — че за да не бъде опорочена целта на освобождаването, последните услуги не преобладават количествено в сравнение с услугите, предоставени на членовете, и са оправдани от съображения за техническа ефективност, от които могат да се възползват и членовете“.

<sup>25</sup> От преписката е видно, че считано от 1 юли 2016 г., след искане за пояснения от страна на Комисията до белгийското правителство, в Белгия е в сила нов режим на освобождавания за СГЛ. По-специално новият член 44, параграф 2*bis* от Кодекса за ДДС предвижда, че когато СГЛ извършва услуги и на лица извън членския си състав, извършваните за собствените членове доставки се ползват от освобождаване от ДДС, ако тези сделки представляват по-голямата част от дейността, извършвана от СГЛ.

<sup>26</sup> Заключение на генералния адвокат Kokott по дело Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, т. 67).