



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Ж. КОКОТТ

от 23 април 2020 година¹

Дело C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd

срещу

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство)

(Преюдициално запитване, отправено от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен административен съд, отделение по данъчни дела, Обединеното кралство))

„Преюдициално запитване — Система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Освобождаване от данъка — Член 132, параграф 1, буква е) — Услуги, предоставяни от самостоятелна група за споделяне на разходите на нейните членове — Териториален обхват — Група, установена в трета държава — Понятие за нарушаване на конкуренцията — Връзка с груповото данъчно облагане (член 11)“

I. Въведение

1. Настоящото производство отново поставя въпроса за освобождаването от ДДС на т.нар. групи за споделяне на разходите (член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС), който многократно е разглеждан в практиката на Съда². Тази разпоредба освобождава услугите, предоставяни от група на нейните членове, когато тази група разпределя между членовете си само разходите за тези услуги (т.нар. Cost Sharing Group — наричана по-нататък от запитваща юрисдикция „ГСР“).

2. Особеност в разглеждания случай е, че групата се намира в Хонконг, т.е. в трета държава, докато членовете ѝ са дъщерни дружества от една и съща корпоративна група, всяко от които е установено в Обединеното кралство. Заедно с други дъщерни дружества от корпоративната група почти всички членове образуват в Обединеното кралство ДДС група съгласно член 11 от Директивата за ДДС. Ето защо понастоящем е необходимо да се определи дали член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС има трансгранично действие и обхваща групи, установени в трети държави. Ако това е така, следва да се изясни връзката между това освобождаване и облагането на ДДС група, в резултат на което услугите в рамките на такава група са необлагаеми.

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Решения от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург (C-274/15, EU:C:2017:333), от 21 септември 2017 г., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), от 21 септември 2017 г., DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), от 21 септември 2017 г., Комисия/Германия (C-616/15, EU:C:2017:721), и от 20 ноември 2019 г., Infohosp (C-400/18, EU:C:2019:992).

3. По-специално първият въпрос има съществено икономическо значение. Избраният модел за трета държава, в която, както в разглеждания случай, не е въведен ДДС, дава възможност на групата да получава почти всички услуги без начислен ДДС и впоследствие да ги предоставя на своите членове в Обединеното кралство като освободени от данък. Това създава значителен потенциал за спестяване на данъка, ако, както в разглеждания случай, тези членове нямат право на приспадане.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Правната уредба на Съюза е установена в членове 11, 131 и 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 (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)³.

5. Член 11, параграф 1 от Директивата за ДДС предоставя на държавите членки следната възможност:

„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“.

6. Член 131 от Директивата за ДДС урежда освобождаванията общо:

„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

7. Съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, който е част от глава 2 относно освобождаванията за някои дейности от обществен интерес, държавите членки освобождават от ДДС следните сделки:

„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“.

Б. Правото на Обединеното кралство

8. Освобождаването за група е транспонирано в националното право с група 16, приложение 9 от VATA 1994. В съответствие с него са освободени:

„Точка № 1

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

Доставката на услуги, извършвани от самостоятелна група лица, когато всяко от следните условия е изпълнено:

- a) всяко от тези лица е лице, чиято дейност („релевантната дейност“) е освободена от ДДС или във връзка с която то не е данъчнозадължено лице по смисъла на член 9 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета,
- b) предоставянето на услуги се извършва с цел предоставяне на членовете на групата на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност,
- c) групата изисква от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи, и
- d) освобождаването на доставката не би довело до нарушаване на конкуренцията“.

9. Член 43 се основава на член 11, параграф 1 от Директивата за ДДС и съдържа разпоредба относно ДДС групите. Той предвижда:

„(1) Когато по силата на [членове 43A—43D] юридическите лица се третират като членове на група, всяка дейност, извършвана от член на групата, се третира като изпълнявана от представителния член, и

- a) всяка доставка на стоки или услуги от член на групата на друг член на групата не се взема предвид; и
- b) всяка доставка, за която не се прилага буква а) по-горе, и съставлява доставка на стоки или услуги от или в полза на член на групата, се третира като доставка от или в полза на представителния член; и
- c) ДДС, платен или дължим от член на групата за придобиване на стоки от друга държава членка или при внос на стоки от трета държава, се третира като платен или дължим от представителния член и стоките се считат:
 - i) за стоки, придобити в друга държава членка, за целите на член 73, параграф 7 и
 - ii) в случай на стоки, внесени от трета държава, за тези цели и за целите на член 38,

като придобити или, в зависимост от случая, внесени от представителния член; и всички членове на групата са солидарно отговорни за дължимия ДДС от представителния член“.

10. Член 43, параграф 1AA предвижда, че:

„Когато:

- a) за целите на всяка разпоредба, приета на основание или в приложение на този закон („релевантната разпоредба“), е от значение да се установи дали лицето, което извършва доставката или лицето, което придобива или внася стоки, е лице, отговарящо на конкретно описание,
- b) буква b) или c) от параграф 1 по-горе се прилага към всяка доставка, придобиване или внос, и
- c) налице е разлика, която би била съществена за целите на съответната разпоредба между:
 - i) описанието, приложимо за представителния член, и

- ii) описанието, приложимо за образуването, което (с изключение на случаите по този член) за целите на настоящия закон ще се счита за извършило доставката, придобиването или вноса или, в зависимост от случая, за получателя на доставката

съответната разпоредба има действие по отношение на тази доставка, придобиване или внос, все едно-единственото описание, приложимо за представителния член, е фактическото описание, приложимо на практика за това образуване“.

11. Член 43, параграф 1АВ предвижда:

„Параграф 1АА по-горе не се прилага, когато от решаващо значение за целите на съответната разпоредба е обстоятелството дали дадено лице е данъчнозадължено лице“.

III. Предмет

12. Жалбоподателят в главното производство Kaplan International Colleges UK Limited (наричан по-нататък „KIC“) действа като холдингово дружество на други дружества в корпоративната група Kaplan, която предоставя образователни услуги. Тя има няколко дъщерни дружества в Обединеното кралство. Те управляват колеж за висше образование (наричани по-нататък „международните колежи“) в Обединеното кралство в сътрудничество с университети от Обединеното кралство.

13. Данъчната администрация (Her Majesty's Revenue and Customs (наричана по-нататък „HMRC“) потвърждава на KIC, че дъщерните дружества, понастоящем като „университетски колежи“, имат право да третират образователните услуги, които предоставят на студентите, като освободени от ДДС.

14. Всеки международен колеж е 100 % собственост на KIC с изключение на University of York International Pathway College (Международния колеж на Университета на Йорк, наричан по-нататък „UIPC“), в който мажоритарният дял (55 %) е собственост на Университета на Йорк.

15. Всеки международен колеж на KIC има своя собствена управленска и организационна структура. За всеки международен колеж университетът партньор одобрява предлаганите обучителни програми. Международните колежи набират 85 % от своите студенти чрез мрежа от 500 образователни агенти за набиране на студенти (наричани по-нататък „агенти“) в 70 страни. Нито един от агентите не работи изключително за Kaplan-групата. Те имат право да работят и за преките конкуренти на международните колежи, както и директно за университетите. В замяна на услугите си агентите получават комисиона. При това KIC поддържа агентите си чрез редица представителства в някои от ключовите си пазари, включително Китай, Хонконг, Индия и Нигерия. Представителствата предоставят на агентите оперативна подкрепа, включително рекламни материали, обучения относно институциите и курсовете, които се предлагат, както и процедурите за приемане и нормативно съответствие и т.н.

16. Преди октомври 2014 г. агентите сключват договори директно с KIC в Обединеното кралство. Преди октомври 2014 г. услугите, предоставяни от агентите, и услугите, предоставяни от представителствата, подлежат на облагане с ДДС в Обединеното кралство, тъй като мястото на доставката е в Обединеното кралство. Поради свързаното с това обратно начисляване от страна на получателя KIC дължи ДДС. Тъй като KIC няма право на приспадане заради освободените си сделки, които извършва, облагането с ДДС е окончателно.

17. През октомври 2014 г. международните колежи (включително UYIPC) създават дружеството Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (наричано по-нататък „KPS“). KPS е капиталово дружество със седалище в Хонконг. Така KIC непряко притежава малко под 94 % от KPS, а останалата част от дружествения капитал се притежава непряко от Университета на Йорк, при това чрез мажоритарното му участие в UYIPC. Самият KIC не е член на групата (KPS).

18. След създаването на KPS KIC продължава да извършва дейност чрез мрежа от местни представителства и агенти — трети страни. Въпреки това договорните отношения с местните представителства и агенти — трети страни, вече се уреждат само от KPS. От 2014 г. както мрежата на представителства, така и независимите агенти предоставят услугите си за набиране на студенти на KPS.

19. По отношение на получаваните услуги от KPS това има следните последици: мястото на доставка на тези услуги понастоящем вече не е в Обединеното кралство, а би било в Хонконг, ако в Хонконг би било приложимо същото законодателство в областта на ДДС като в Съюза. Следователно услугите биха били облагани с местен ДДС, ако такъв има. Случаят обаче не е такъв. В това отношение KPS получава услугите в Хонконг, без да подлежи на облагане с ДДС.

20. По отношение на предоставяните от KPS услуги то не предоставя услуги на лица, които не са членове. В крайна сметка KPS поема задачи, които преди това са извършвани от KIC в Лондон (Обединено кралство). KPS отговаря и за управлението на мрежата от представителства в световен мащаб.

21. Според запитващата юрисдикция съществуват три вида услуги, извършвани понастоящем от KPS на KIC: първо, услугите, които KPS получава от агентите; второ, услугите, които KPS получава от представителствата, и трето, услугите, които са свързани с въпроси като т.нар. осигуряване на нормативно съответствие, наред с разгледаните по-горе други дейности като например подпомагане на агентите, които KPS предоставя.

22. KIC представя доказателства пред запитващата юрисдикция, че международните колежи не биха получавали услуги по набиране на студенти от други дружества, различни от KPS. С други думи, това означава, че групата е убедена, че членовете ѝ ще приемат услугите ѝ.

23. KPS таксува всеки международен колеж отделно за сумите, дължими на агентите за услугите, предоставяни на съответния колеж. KPS таксува всеки колеж както за собствените си услуги (напр. т.нар. услуги по осигуряване на нормативно съответствие), така и за тези, които се доставят от представителствата въз основа на броя на студентите, осигурен за този колеж. KPS изчислява дължимите суми, като събира разходите и след това ги разделя на броя на студентите. Разходите за маркетинг на агентите се управляват по същия начин. Въпреки това комисионите на агентите са пряко свързани с отделните студенти и се начисляват на колежа, където е приет студентът. При това като цяло не се начислява ДДС.

24. Следователно в резултат от създаването на ГСР в Хонконг нейните членове изцяло избягват облагането с ДДС в Обединеното кралство на услугите, които агентите и представителствата са предоставяли преди това на KIC, а понастоящем предоставят на KPS.

25. Според запитващата юрисдикция е безспорно, че за създаването на KPS в Хонконг има разумни търговски причини. Според нея не се твърди, че KPS е изкуствено образувание, освен това HMRC не твърди, че създаването на KPS води до злоупотреба с права. Също така не е спорно, че KPS предоставя на членовете си — международните колежи, услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност и че възприетият от KPS метод на таксуване предвижда точно възстановяване на дела от общите разходи на всеки от членовете.

26. Всички международни колежи са част и от ДДС група с изключение на UYIPС, чийто представителен член е KIC.

27. С решение за установяване на данъчни задължения от 21 април 2017 г. HMRC установява задължение за ДДС за периода от октомври 2014 г. до юли 2016 г. в размер на 5 252 264 британски лири (GBP), а с решение за установяване на данъчни задължения от 22 май 2017 г. — задължение за ДДС за октомври 2016 г. в размер на 590 000 GBP. В мотивите си HMRC посочва, че услугите, предоставяни от KPS на KIC, не попадат в обхвата на освобождаването от ДДС на групите за споделяне на разходите и поради това са предмет на разпоредбите за обратно начисляване. Поради обстоятелството, че много от доставките, които KIC извършва, са освободени, данъкът, начислен върху входящите ресурси, не можел да се възстанови.

28. С жалба, подадена на 28 септември 2017 г., KIC обжалва тези решения.

IV. Преюдициалното производство

29. First-Tier Tribunal (Първоинстанционен съд, Обединено кралство) спира производството и на основание член 267 ДФЕС отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

- „1. Какъв е териториалният обхват на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета? По-специално (i) обхваща ли група за споделяне на разходи (ГСР), установена в държава членка, която е различна от държавата членка или държавите членки по установяване на членовете на ГСР? И в случай на утвърдителен отговор (ii) това освобождаване обхваща ли и ГСР, която е установена извън Съюза?
2. Ако освобождаването на ГСР по принцип се прилага по отношение на образувание, установено в държава членка, различна от тази на един или няколко от членовете на ГСР, както и по отношение на ГСР, установена извън Съюза, как следва да се приложи критерият, изискващ освобождаването да не води до нарушаване на конкуренцията? По-специално:
 - а) Прилага ли се този критерий по отношение на потенциално нарушаване на конкуренцията, което засяга други получатели на подобни услуги, които не са членове на ГСР, или се прилага само за потенциално нарушаване, което засяга потенциалните алтернативни доставчици на услуги за членовете на ГСР?
 - б) Ако се прилага само за други получатели, може ли да съществува реална възможност за нарушаване на конкуренцията, ако други получатели, които не са членове на ГСР, могат или да поискат да се присъединят към въпросната ГСР, или да създадат своя собствена ГСР за получаването на подобни услуги, или да спестят еквивалентен по размер ДДС чрез други методи (например чрез създаване на клон във въпросната държава членка или в трета държава)?
 - в) Ако този критерий се прилага само за други доставчици, трябва ли реалната възможност за нарушаване на конкуренцията да се преценява, като се установи дали ГСР е сигурна в запазването на клиентелата на своите членове, независимо от наличието на освобождаване от ДДС, и следователно да бъде преценена с оглед на достъпа на други доставчици до националния пазар, на който са установени членовете на ГСР? В случай на утвърдителен отговор, от значение ли е обстоятелството, че ГСР е сигурна, че ще запази клиентелата на своите членове, тъй като те са част от една и съща корпоративна група?

- г) Трябва ли потенциалното нарушаване на конкуренцията да се преценява на национално равнище по отношение на другите доставчици в третата държава, където е установена ГСР?
 - д) Данъчният орган в рамките на Съюза, който прилага Директивата за ДДС, носи ли доказателствената тежест за установяване на вероятността от нарушаване на конкуренцията?
 - е) Необходимо ли е данъчният орган в рамките на Съюза да възлага специална експертна оценка на пазара на трета държава, в която е установена ГСР?
 - ж) Може ли наличието на реална възможност за нарушаване на конкуренцията да се установи чрез идентифициране на търговски пазар в трета държава?
3. Може ли освобождаването в полза на ГСР да се приложи при обстоятелствата по настоящото дело, когато членовете на ГСР са свързани помежду си в икономическо, финансово или организационно отношение?
4. Може ли освобождаването в полза на ГСР да се приложи в случаите, при които членовете са сформирали ДДС група, която представлява едно данъчнозадължено лице? От значение ли е обстоятелството, че Kaplan International Colleges UK Limited — представителният член, на когото (според националното право) се предоставят услугите, не е член на ГСР? При утвърдителен отговор, релевантността на това обстоятелство отпада ли с оглед на национално законодателство, според което представителният член притежава характеристиките и статута на членовете на ГСР за целите на прилагането на освобождаването на ГСР?“.
30. В производството пред Съда писмени становища представят Kaplan International Colleges UK Limited, Обединеното кралство и Европейската комисия, като същите вземат участие и в съдебното заседание на 23 януари 2020 г.

V. Правен анализ

31. Общо единадесетте въпроса, отправени от запитващата юрисдикция, по същество засягат три теми. Първият въпрос се отнася до териториалния обхват на разпоредбата за данъчно освобождаване по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС (по този въпрос вж. раздел А). Вторият въпрос, със своите седем подвъпроса, се отнася до тълкуването на критерия за ненарушаване на конкуренцията съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС (по този въпрос вж. раздел Б). Третият и четвъртият въпрос засягат връзката на освобождаването на ГСР, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, с груповото данъчно облагане по смисъла на член 11 от Директивата за ДДС (по този въпрос вж. раздел В).

А. По териториалния обхват на разпоредбата за данъчно освобождаване по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС (първи въпрос)

32. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали разпоредбата за данъчно освобождаване по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обхваща група, установена в държава членка, различна от държавата членка, в която са установени членовете ѝ, и при утвърдителен отговор, дали това се прилага и когато групата е установена извън Съюза.

33. От акта за преюдициално запитване изрично следва, че групата (KPS) е установена в Хонконг, т.е. извън Съюза. Ето защо първата част от въпроса е хипотетична, а оттук и недопустима⁴. Следователно трябва да се отговори само на втората част от въпроса. Преди обаче да се разгледа териториалният обхват на разпоредбата (по този въпрос вж. точка 2), следва най-напред да се установи дали тя изобщо е приложима по отношение на лицата (по този въпрос вж. точка 1).

1. Предварително условие: услуги, предоставяни от групата на нейните членове

34. Действително член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС освобождава само доставката на услуги, извършена от група за нейните членове. Според преюдициалното запитване KPS предоставя на KIC три различни услуги (по този въпрос вж. т. 21). KIC обаче не е член на групата (вж. т. 17). В това отношение разпоредбата за данъчно освобождаване по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС би била неприложима.

35. От друга страна, запитващата юрисдикция подчертава, че международните колежи се облагат с данък. Те са членове на групата. От четвъртия въпрос става ясно, че според националната правна уредба на основание на режима за груповото данъчно облагане, който се основава на член 11 от Директивата за ДДС, чрез фикция се приема, че релевантният получател на услугите е KIC, а не колежа. В това отношение изглежда, че услугите действително са предоставяни на международните колежи. Единствено въз основа на националната правна уредба в областта на груповото данъчно облагане за целите на ДДС те се приемат за предоставени на представителния член KIC.

36. В този случай обаче, противно на мнението на Комисията и Обединеното кралство, освобождаването съгласно член 132 от Директивата за ДДС принципно е приложимо.

37. Всъщност, на първо място, предоставянето на услуги на друг правен субект представлява фактическа операция. Възможността, предвидена в член 11 от Директивата за ДДС, няколко тясно обвързани едно с друго лица да бъдат разглеждани като едно данъчнозадължено лице не променя нищо в тази фактическа операция. Също така това групово данъчно облагане за целите на ДДС не може да промени нищо в гражданскоправната самостоятелност на лицата, участващи в ДДС група. Ето защо услугите биха могли да бъдат предоставяни и на международните колежи, а не на KIC, дори ако към този момент колежа са част от ДДС група.

38. На второ място, това е в съответствие със смисъла и целта на предвидената в член 11 от Директивата за ДДС възможност за ДДС група. Всъщност смисълът и целта на предвиденото в член 11 от Директивата за ДДС групово данъчно облагане се състои главно в опростяване в полза на данъчнозадълженото лице, а оттам и на данъчната администрация.

39. От една страна, тази цел следва още от мотивите към предложението на Комисията за Шеста директива на Съвета относно хармонизирането на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота от 1973 г. Що се отнася до член 4, параграф 4 от Шеста директива (съответстващ на настоящия член 11 от Директивата за ДДС), в него изрично се посочва: „[о]свен това изглежда целесъобразно в параграф 4 да се избере гъвкава формулировка, така че държавите членки да не са длъжни с оглед опростяването на администрирането или избягването на злоупотребите (като например разделянето на едно

⁴ Относно тази правна последица вж. по-специално решение от 14 февруари 2019 г., Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, т. 45).

предприятие между няколко данъчнозадължени лица, така че всяко от тях да може да се възползва от специален режим) да обвързват системно качеството данъчнозадължено лице с чисто правната независимост⁵⁴. От друга страна, същото следва и от практиката на Съда, която също подчертава целта за опростяване, преследвана от член 11 от Директивата за ДДС⁶.

40. В рамките на облагането на всички фази от търговския обмен чрез механизма на приспадане на данъка това опростяване на администрирането по същество се постига, като за услуги в рамките на групата не се издават фактури (с посочване на ДДС). Освен това не е необходимо всеки член на групата да подава собствена данъчна декларация (с изчисление на данъчното задължение и приспадането), а е необходимо само „представителят“ на групата да подаде една-единствена данъчна декларация. Следователно данъчната администрация не трябва повече да администрира много, а само едно данъчнозадължено лице, което в крайна сметка носи отговорност за данъчните задължения на членовете на групата си.

41. Ако обаче смисълът и целта на член 11 от Директивата за ДДС се състоят основно в опростяване за данъчнозадълженото лице и данъчната администрация, правилото на член 11 от Директивата за ДДС също се отнася само до отношението между данъчнозадълженото лице (и тясно обвързаните едно с друго лица в него) и данъчната администрация.

42. Действително за данъчната администрация за целите на ДДС е прието чрез фикция, че е налице само едно данъчнозадължено лице, на което са причислени всички сделки на групата. Тази ДДС група обаче не може да действа във външните си отношения като самостоятелен правен субект, следователно, противно на мнението, изразено от Обединеното кралство и Комисията по време на заседанието, тази ДДС група не може да създаде група по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС или да бъде част от такава група. Членове на групата са лицата, които създават групата по силата на собствената си правосубектност — в разглеждания случай отделните международни колежи.

43. Ето защо загубата на самостоятелност за целите на ДДС (т.е. съгласно член 11 от Директивата за ДДС) се ограничава само до отношението между тясно обвързаните едно с друго дружества и данъчната администрация. Тя не поражда никакви последици по отношение на трети лица. В повечето случаи дадено чуждестранно предприятие изобщо не знае (съответно дори не може да провери) дали получателят на услугите му е част от ДДС група, или не е. Поради това е необходимо например съгласно член 226, точка 5 от Директивата за ДДС доставчикът да посочи във фактурата своя съдоговорител като получател, а не неизвестната за него ДДС група или нейния представителен член.

44. Ето защо трябва да се направи разграничение: ако KPS предоставя определени услуги първоначално на KIC, които самото то използва или евентуално предоставя на трети лица или на отделните международни колежи, освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, поначало е изключено, доколкото KIC не е член на групата.

45. За услуги, предоставяни на международните колежи, обаче положението може да бъде различно, дори ако националното право в областта на груповото данъчно облагане чрез фикция приема, че те са представлявани от KIC. Това фактическо обстоятелство — на кое лице действително са предоставени отделните услуги — обаче може да бъде изяснено не от Съда, а от запитващата юрисдикция.

5 Вж. мотивите относно член 4, параграф 4, изложени на страница 4 от предложението на Комисията от 20 юни 1973 г., COM(73) 950 окончателен.

6 Решения от 9 април 2013 г., Комисия/Ирландия (C-85/11, EU:C:2013:217, т. 47 и 48), от 25 април 2013 г., Комисия/Швеция (C-480/10, EU:C:2013:263, т. 37) и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 40).

46. Ето защо в изложението по-долу се приема, че — противно на твърденията на запитващата юрисдикция в акта за преюдициално запитване — посочените в него три вида услуги (цитирани по-горе в т. 21) *действително* са предоставени на отделните международни колежи — членове на групата (KPS), а не на KIC. Всъщност само при това положение се поставя въпросът за освобождаването съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

2. Група, установена в трета държава

47. В този случай следва да се установи дали освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, обхваща и услугите, предоставяни от установена в трета държава група на нейните членове, установени в държава членка. В съответствие със становището на Комисията и Обединеното кралство по този въпрос, който вече подробно съм разгледала в заключенията ми по дела *Aviva und DNB Banka*⁷ и който Съдът е могъл да остави открит в досегашните си решения⁸, следва да се отговори отрицателно.

а) Текстът, историческото и систематичното тълкуване на разпоредбата

48. На пръв поглед обаче текстът на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС не съдържа териториално ограничение. Също както и в други разпоредби (например член 11, параграф 1 от Директивата за ДДС) законодателят не ограничава изрично обхвата до територията на само една държава членка. Съществуват обаче и разпоредби, които изрично изискват данъчнозадълженото лице да има трансгранична дейност (вж. член 148, буква д) от Директивата за ДДС — „въздухоплавателни средства, опериращи срещу заплащане главно по международни маршрути“).

49. В това отношение при всички положения може да се констатира, че текстът не изисква нито едното, нито изключва другото. От текста не може да се направи заключение в подкрепа на довода, че групите в трети държави също са обхванати от него.

50. Един поглед върху предходната уредба — Шеста директива⁹ — обяснява защо, за разлика от член 11 от Директивата за ДДС, текстът на тази разпоредба не съдържа изрично ограничение.

51. В миналото освобождаването по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС е било уредено в член 13 от Шеста директива. Както става ясно от заглавието му, този член е обхващал само „освободените доставки на територията на страната“. Преработването обаче не е свързано със съдържателно изменение в това отношение¹⁰. Следователно, като се вземе предвид Шеста директива, може да се приеме, че освободени доставки на територията на страната включват само доставките от установена в страната група за нейните местни членове.

52. Това по-ограничително тълкуване намира потвърждение и в системата на хипотезите на освобождаване, предвидени в дял IX от Директивата за ДДС. Глави 1—3 не предполагат специфична трансгранична операция. Специалните хипотези на освобождаване за трансгранични сделки се съдържат само в глави 4—8 и 10. Ако освобождаването се отнася до трансгранични групи, законодателят е щял да го уреди в тях.

⁷ Вж. заключенията ми по дело *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, т. 36 и сл.) и *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:145, т. 45 и сл.).

⁸ Решения от 21 септември 2017 г., *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718) и от 21 септември 2017 г., *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:719).

⁹ Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1).

¹⁰ Според съображение 3 с приемането на Директивата за ДДС са преработени структурата и текстът на Директивата, без това обаче да води до съществени промени в съществуващото законодателство. Внесените все пак съществени изменения са описани изчерпателно в разпоредбите, управляващи въвеждането и влизането им в сила. Подобно описание не се открива по отношение на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

53. От горното следва да се изведе, че с правилото на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС (предишен член 13, параграф 1, буква е) не се имат предвид трансгранични групи — още повече такива, установени в трети държави — а „групи в страната“ във връзка с „освобождаване в страната“.

б) Логическото противоречие с член 11 от Директивата за ДДС

54. С това тълкуване, а именно ограничаването на самостоятелните групи по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС до територията на държава членка, се избягва по-специално логическото противоречие с член 11 от Директивата за ДДС. Този член позволява на държавите членки да разглеждат като едно данъчнозадължено лице група от лица, които са „установени на [тяхна] територия“ и са „тясно обвързани едно с друго“ по определен начин. Ето защо само предприятия, установени в една и съща държава членка, могат да образуват група съгласно член 11.

55. В сравнение с член 11 освобождаването съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС определя по-малко строги изисквания по отношение на естеството на групата. Действително освобождаването съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС не предполага дружествата да са тясно обвързани едно с друго. Ето в това се състои противоречието да се допусне трансгранично освобождаване от ДДС, което не може да бъде последица от режима с по-строгите изисквания.

56. Това е особено ясно в конкретния случай. По принцип в разглеждания случай групата KPS би могла да е част от ДДС групата на KIC („тясно обвързани една с друга“). Член 11 от Директивата за ДДС обаче изрично ограничава необлагането до територията на Обединеното кралство. Защо тогава да съществува възможност съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС да се постигне подобен резултат (необлагане на услугите, предоставяни от групата на нейните членове)?

57. Това логическо противоречие може да бъде преустановено само ако последиците от член 132, параграф 1, буква е) и член 11 от Директивата за ДДС останат ограничени до една държава членка. Това предполага групата и членът, който е получател на услуга, да бъдат установени в една и съща държава членка.

58. Впрочем двата случая се основават на едни и същи съображения: ограничението до територията на страната позволява да се гарантира, че държавите членки няма да могат да ограничават териториалния данъчен суверенитет на други държави членки, като признават наличието на групово данъчно облагане или съответно на група от лица, при положение че предпоставките за това трудно могат да бъдат проверени от другата държава членка. В същото време се гарантира, че няма да се стига до противоречиви решения на различните данъчни администрации. Основната причина обаче би трябвало да е, че по този начин се възпрепятства използването на различни данъчни ставки или на различни данъчни режими. Това много ясно личи в случая на трети държави (включително специалните им административни райони), доколкото, както в разглеждания случай, не е необходимо те да въвеждат ДДС.

в) Наличието на различни данъчни ставки (проблемът със данъчните ставки)

59. Всъщност приемането на трансгранична група дава възможност за съвсем лесно приложим модел за данъчно оптимизиране, особено за групите от дружества, действащи в световен мащаб, които осъществяват освободени сделки (т.е. които не пораждат право на приспадане). За тях би било необходимо само да обединят в група предприятията си с дейност в Европа и да установят тази група в трета държава с по-малка данъчна ставка или без ДДС (например Съединените щати или, както в разглеждания случай, Хонконг). Тази група би могла да купува от трети лица всички услуги, които дотогава е купувала с ДДС.

60. Тъй като в такъв случай мястото на доставка по правило ще е в тази държава, където не е въведен ДДС или е въведен ДДС, но с ниска данъчна ставка, групата няма да начислява или ще начислява ДДС с ниска данъчна ставка. След това групата ще „препродава“ закупените услуги на своите членове само срещу възстановяване на разходите. В този случай мястото на доставка ще е в съответните държави членки. Там обаче тази доставка ще бъде освободена съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

61. Независимо от въпроса как тогава засегнатите държави членки следва да могат да проверят дали липсва нарушение на конкуренцията или дали са налице другите критерии (вж. т. 67 и сл. по-долу), без много усилия би могло да се стигне до намаляване на вътрешногруповата данъчна тежест от ДДС¹¹. Такъв резултат обаче не би могъл да се постигне посредством ДДС-групата по член 11 от Директивата за ДДС (вж. т. 54 и сл. по-горе).

62. Дори да се вземат предвид основните свободи, резултатът ще е същият. Дори ако в тази хипотеза, свързана с трети държави, основните свободи биха се приложили, териториалното ограничение на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е), както и териториалното ограничение по отношение на ДДС-групите по смисъла на член 11 от Директивата за ДДС биха били обосновани по съображения за запазване на разпределянето на правомощията за данъчно облагане между държавите членки¹². Освен това необходимостта да се осигури ефективността на данъчния контрол също обосновава съответното ограничение. От друга страна, ако се приеме, че ограничаването на освобождаването до територията на държава членка нарушава правото на Съюза, възниква въпросът дали член 11 от Директивата за ДДС също не противоречи на правото на Съюза. В това отношение обаче е налице значително съмнение¹³.

63. Противоречие с правото на Съюза трябва да е изненадващо, доколкото според КИС¹⁴ рискът от използването на различни данъчни ставки следва да се пренебрегне, тъй като освобождаването съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обхваща само посочените в член 132 от Директивата за ДДС общественнополезни дейности. От една страна, от естеството на дейността (освободена от данък общественнополезна дейност) трудно може да се направи извод за размера на съответната данъчна основа. Несъмнено значимите сектори на образованието и здравеопазването доказват достатъчно ясно това обстоятелство.

11 Сходен модел за данъчно оптимизиране е налице, когато за седалище на групата се избира държавата членка с най-ниска ДДС ставка в рамките на Европейския съюз.

12 Относно това основание вж. например решения от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 45 и 46), от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 48), от 21 май 2015 г., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, т. 47) и от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, т. 60).

13 Също така против това схващане *Ehrke-Rabel*, T. VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive. — World Journal of VAT/GST Law, Vol. 1, № 1, VI, 2012 г., p. 61 (70 sq.); *Bjerregaard Eskildsen*, C., VAT Grouping versus Freedom of Establishment. — 20 EC Tax Review, Issue 3, 114—120; по-подробно по този въпрос вж. също *Stadie*, H. In: Rau/Dürwächter, UStG, § 2 — бележка 812 и сл. (174-та актуализация — октомври 2017 г.).

Друго становище против: *Van Doesum*, A., *Van Kesteren* H. et *Van Norden*, G.-J. The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups. — 16 EC Tax Review, Issue 1, 2007, p. 34 (41).

14 Вж. точка 55 и сл. от писменото становище.

64. От друга страна, това противоречи на очевидната воля на законодателя. Изброените в член 132 от Директивата за ДДС дейности не са освободени изцяло, а само частично (що се отнася до добавената стойност на последния етап на създаване на стойност).

65. Ако законодателят е имал за цел да редуцира изцяло данъчната тежест от ДДС за получателите на обществено полезните дейности (като образователните услуги или услугите в областта на здравеопазването), е трябвало да добави в член 169 от Директивата за ДДС и разпоредбата за данъчно освобождаване на член 132 от Директивата за ДДС и да допусне приспадането на ДДС въпреки освободените изходящи доставки. Той обаче съзнателно не използва инструмента, който му е бил известен.

66. Съзнателното решение на законодателя за само частично освобождаване обаче в крайна сметка е изцяло лишено от съдържание поради избора от КИС подход (създаване на група в трета държава без система за облагане с ДДС).

г) Преценка на липсата на нарушения на конкуренцията

67. Обстоятелството, че съгласно текста на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС освобождаването не бива да води до нарушаване на конкуренцията, което трябва да може да бъде проверено от националната данъчна администрация, също е довод в полза на териториалното ограничаване на данъчното освобождаване. При всички положения това изключва група в трета държава.

68. Данъчните администрации не са в състояние да извършат трансгранична преценка за това извършени ли са нарушения на конкуренцията в различни държави, по-специално в трети държави (като в разглеждания случай в Хонконг). В този смисъл подходът на Съда към член 13 от Директивата за ДДС¹⁵, използван в решение *Isle of Wight Council*, може да се отнесе и към член 132, параграф 1, буква е) от Директивата.

69. В него Съдът подчертава трудностите при установяване на нарушения на конкуренцията на пазари, които не съвпадат с пределите на териториалната компетентност на местните органи. Подобно положение би създавало риск от незачитане на принципите на данъчен неутралитет и на правна сигурност. Това важи още повече в хипотезите, свързани с трети държави.

70. Към това трябва да се добави и фактът, че съгласно член 131 от Директивата за ДДС трябва да се осигури правилно и ясно прилагане на член 132 от Директивата за ДДС. Последното обаче на практика е невъзможно, ако данъчният орган трябва да преценява нарушена ли е конкуренцията в световен мащаб или съответно ако няколко данъчни органа стигнат до различни и може би дори взаимно противоречиви изводи. Именно последното би довело до нарушаване на конкуренцията¹⁶. В това отношение съществени практически затруднения при прилагането и контрола също са довод против включването на установените в трети държави групи.

¹⁵ Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 49 и сл.).

¹⁶ Това се проявява, когато дадена държава разреши на групата да приспада данъка по получени доставки, тъй като смята, че извършваните от групата доставки не са освободени, доколкото иначе би била нарушена конкуренцията. За разлика от това, в държавата членка на получателя на услугите при прилагане на механизма за самоначисляване от страна на съответния член на групата доставката се приема за освободена, защото тази държава не е констатирала нарушаване на конкуренцията.

3. Заключение

71. В заключение член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че услугите, предоставяни от група, установена в трета държава, не попадат в обхвата на освобождаването. Ето защо услугите, които KPS предоставя на международните колежи, не са освободени, поради което останалите въпроси на запитващата юрисдикция са излишни.

Б. При условията на евентуалност: тълкуване на критерия за липсата на „нарушаване на конкуренцията“ (въпрос 2)

72. Ако противно на това Съдът приеме, че член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обхваща и групи, установени в трета държава, следва да се отговори на останалите въпроси на запитващата юрисдикция.

73. Всички седем подвъпроса, поставени в рамките на втория въпрос, зависят от критериите, по които се преценява кога е налице нарушаване на конкуренцията по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, което обаче отново изключва действително предоставеното освобождаване.

74. Доколкото запитващата юрисдикция поставя въпроса за преценката по отношение на група, установена в друга държава членка, както вече беше посочено (вж. т. 33), този въпрос е хипотетичен и поради това недопустим. Следва да се отговори само доколкото вторият въпрос се отнася до група, установена в трета държава.

1. Целта на разпоредбата

75. Както Съдът вече е постановил¹⁷ и както съм посочила на друго място¹⁸, член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС има за цел да компенсира определена *конкурентна неизгода* на по-малките предприятия в сравнение с по-големия конкурент. Последният може да предоставя услугите, присъщи на групата, чрез свои собствени служители или в рамките на ДДС група — чрез тясно обвързано с него дружество. Както Комисията правилно отбелязва¹⁹, член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС трябва да осигури сходно третиране от гледна точка на ДДС на големите и по-малките предприятия, като тази необходимост следва от изключването на възможността за приспадане по отношение на освободени изходящи сделки.

76. Това става ясно от следния пример: не се начислява ДДС върху разходите за персонал на голяма болница, която е в състояние да осигури сама изхранването на пациентите си (чрез собствения си кухненски персонал). Малка болница, която не може да назначи съответния персонал, има само две възможности.

¹⁷ Вж. в този смисъл решения от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 37), от 21 септември 2017 г., Комисия/Германия (C-616/15, EU:C:2017:721, т. 56), и от 20 ноември 2019 г., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, т. 36). Вж. също заключението на генералния адвокат Mischo по дело Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, т. 118).

¹⁸ Моите заключения по дело Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, т. 20 и сл.) и по дело DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, т. 51).

¹⁹ Вж. точка 11 от писменото становище.

77. Тя може да възложи изхранването на трето лице. В този случай обаче ще бъде начислен ДДС както за материалните разходи, така и за разходите за персонала на третото лице във връзка с кухненския му персонал. На равнището на болницата това начисляване на ДДС е окончателно (поради освободените изходящи доставки на услуги не е налице право на приспадане — вж. членове 168 и 169 от Директивата за ДДС). Следователно, за да може да предлага същите услуги, тя трябва да понесе по-високи разходи в сравнение с конкурента. Това представлява конкурентна неизгода, произтичаща главно от размера на предприятието.

78. Член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обаче позволява да се избегне тази конкурентна неизгода. По-точно посочената болница може да образува група с друга болница. Тази група назначава персонал, който впоследствие се използва в достатъчна степен и от двата члена на групата и осигурява изхранването в двете болници. Разходите за тази дейност са разпределени между двете болници. Поради обстоятелството, че услугата, предоставяна от групата на нейните членове, е освободена, понастоящем не се начислява ДДС върху разходите за персонал (по отношение на материалните разходи се запазва същото облагане с ДДС). По този начин конкурентната неизгода на двете по-малки болници в сравнение с (по-големия) конкурент би била премахната.

79. След като обаче освобождаването следва да премахне конкурентна неизгода, по принцип то не може едновременно с това да води отново до нарушаване на конкуренцията, съответно да породи риск от нарушаване на конкуренцията. В това отношение клаузата за ненарушаване на конкуренцията в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС е донякъде своеобразна и няма голям смисъл от нея²⁰.

2. Изискване за стеснително тълкуване на критерия за нарушаване на конкуренцията

80. Поради тази причина смятам, че е необходимо стеснително тълкуване, за да не се допусне обезсмисляне на разпоредбата за данъчно освобождаване по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

81. Същият извод се налага, когато липсата на нарушаване на конкуренцията се разглежда като изключение от освобождаването, предвидено по принцип в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, тъй като според Съда отклоняването от или изключението от общо правило подлежат на стеснително тълкуване²¹.

82. Ако обаче липсата на нарушаване на конкуренцията се разглежда като изключение от освобождаването, а то на свой ред — като изключение от принципното данъчно задължение²², би могло да се приеме, че е налице изключение от изключението. Подобно изключение от изключението би могло да бъде тълкувано или особено стеснително (като подлежащо на стеснително тълкуване изключение от изключение), или особено разширително (като изключение от подлежащо на стеснително тълкуване изключение).

20 В този смисъл вж. още заключението на генералния адвокат Mischo по дело Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, т. 125 и сл.) — „следва да се констатира, че той [пазарът] се представя доста странно“. Вж. също заключението ми по дело Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, т. 67).

21 Вж. по-специално: решение от 28 септември 2006 г., Комисия/Австрия (C-128/05, EU:C:2006:612, т. 22 и цитираната съдебна практика). Във връзка с освобождаванията съгласно Директивата за ДДС вж. също решения от 5 октомври 2016 г., TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, т. 34 и цитираната съдебна практика), от 21 септември 2017 г., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, т. 30) и от 21 септември 2017 г., Комисия/Германия (C-616/15, EU:C:2017:721, т. 49).

22 Конкретно относно разпоредбите за данъчно освобождаване по член 132 от Директивата за ДДС решение от 21 септември 2017 г., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, т. 30).

83. Независимо от това обаче въпросното „изключение от изключението“ също подлежи на стеснително тълкуване. Всъщност съгласно практиката на Съда тълкуването трябва да бъде в съответствие с преследваните в тези случаи цели на освобождаване от ДДС и в съответствие с изискванията за данъчен неутралитет. По-специално термините, използвани в посочения член 132 за определяне на случаите на освобождаване, не трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от действието им²³.

84. Последното обаче би било възможно, ако нарушаването на конкуренцията се тълкува разширително. На практика това се припокрива с телеологичното, стеснително тълкуване на критерия за липсата на „нарушаване на конкуренцията“, посочено по-горе (точка 80).

85. Отправна точка за подобно стеснително тълкуване вече е предложена от практиката на Съда, според която установяването на нарушение на конкуренцията изисква да съществува реална опасност освобождаването само по себе си да може непосредствено или в бъдеще да доведе до нарушаване на конкуренцията²⁴. В това отношение нарушаването на конкуренцията се отнася до освобождаването на услугите, предоставяни от групата²⁵. Това освобождаване възпрепятства възможността трети лица доставчици да предоставят на членовете на групата тези услуги на същата цена (отговор на въпрос 2 а), с което става излишно да се отговаря на въпрос 2 б).

86. Предвид изискваното стеснително тълкуване на критерия за липсата на нарушаване на конкуренцията, едно такова тълкуване не може да бъде обосновано само с наличието на търговски пазар. Това би довело до абсурд в идеята на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС. Липсата на нарушаване на конкуренцията предполага съществуването на възможност да се избегне конкурентната неизгода в сравнение с по-големи конкуренти (по този въпрос вж. по-горе точка 75) именно чрез коопериране с други предприятия (отговор на въпрос 2 г).

87. Следователно, когато групата е установена в трета държава, би било необходимо да се разгледат следващите от услугите, които предоставя на национално равнище, нарушения на конкуренцията и по отношение на други доставчици на услуги от третата държава, в която групата е установена. Чуждестранните посредници в и извън Обединеното кралство биха били в неизгодно конкурентно положение и не биха били в състояние да предоставят идентични услуги на международните колежи в Обединеното кралство, тъй като техните услуги се осъществяват с начисления в Обединеното кралство ДДС.

88. По отношение на нарушаването на конкуренцията следва да се провери дали групата може да бъде сигурна, че ще запази членовете си като свои клиенти и ако не се ползва от освобождаване²⁶. Ако услугите, които групата предоставя, са адаптирани към нуждите на нейните членове по такъв начин, че групата да бъде сигурна и в това, че членовете ще поемат тези услуги, принципно са налице кооперативни действия (по този въпрос вж. по-горе точка 75 и сл.), които съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС следва да бъдат освободени (отговор на въпрос 2 в).

23 Решения от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388, т. 47), от 14 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, т. 16), от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 30), от 21 март 2013 г., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, т. 23), от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 25), от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург (C-274/15, EU:C:2017:333, т. 50), и от 20 ноември 2019 г., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, т. 30).

24 Вж. решения от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, т. 64), и от 20 ноември 2019 г., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, т. 48).

25 Решение от 20 ноември 2019 г., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, т. 47).

26 Вж. решение от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, т. 59), и заключението на генералния адвокат Mischo по дело Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, т. 131 и сл.).

89. Членовете на подобна група по правило се обединяват само когато са сигурни, че действително ще поемат доставките на групата („гаранция за поемане“). Ето защо по принцип може да се приеме, че създаването на група не води до нарушаване на конкуренцията по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

90. Смятам, че с оглед на целта на освобождаването (възпрепятстване на конкурентната неизгода) критерият за нарушаване на конкуренцията може да служи единствено за предотвратяване на злоупотреби (вж. член 131 от Директивата за ДДС). Следователно е необходимо само да се гарантира, че освобождаването от ДДС не се прилага превратно. Кога случаят е такъв, може да бъде установено само въз основа на признаци.

91. Предвид целта на критерия, който служи главно за предотвратяването на злоупотреби, тежестта на доказване²⁷ на злоупотреба, която следва да се предотврати, съответно на признаците за нея (отговор на въпрос 2д), се понася от данъчната администрация. В това отношение нито една разпоредба от правото на Съюза не задължава данъчната администрация да прави специална експертна оценка на пазарите на трети държави. Въпросът относно начина, по който националните данъчни администрации изпълняват тежестта на доказване, е предмет на националното данъчно процесуално право (отговор на въпрос 2е), а не на правото на Съюза.

3. Признаци за нарушаване на конкуренцията

92. Признак за превратно прилагане на разпоредбата за освобождаване по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС може да е например обстоятелството, че групата предоставя срещу възнаграждение до голяма степен същите услуги на лица, които не са нейни членове, и по този начин извършва дейност на пазара главно като конкурент и по-малко като група за сътрудничество, като се възползва от синергийните ефекти. В този случай при определени обстоятелства съответно би могла да съществува реална опасност от нарушаване на конкуренцията по отношение на посочените по-горе трети лица доставчици.

93. Признак може да е и обстоятелството, че групата не доставя услуги, които са адаптирани само към нуждите на нейните членове, а само препродава закупените услуги. Същите услуги лесно биха могли да бъдат предлагани и закупени от други лица. И в този случай третите лица доставчици биха били отстранени от съответния пазар. Това би могло да бъде евентуално отчасти прието, тъй като голяма част от услугите, предоставяни от групата, очевидно представляват просто препродаване на членовете на услугите, закупени от трети лица (агенти и т.н.).

94. Подобно закупуване на услуги и последващото им предоставяне, без да бъдат променени, също противоречи на изложения по-горе характер на освобождаването. То няма за цел да оптимизира самото закупуване на услуги и препродажбата, а да позволи на по-малките предприятия да действат в сътрудничество с цел да се компенсира конкурентната неизгода в сравнение с по-големите конкуренти, които предоставят тези услуги сами (вж. по-горе т. 75 и сл.).

95. При простото купуване на услугата и нейното последващо предоставяне, без тя да се променя, обаче не е налице собствена услуга, предоставена от групата. В този случай не е налице конкурентна неизгода спрямо конкурентите, които сами купуват услугите, доколкото на тях е начислен ДДС в същия размер. Положението би било различно, ако групата създава

²⁷ Относно тежестта на доказване на злоупотреба в областта на ДДС вж. например решение от 10 юли 2019 г., *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588, т. 35 и 38).

самостоятелна добавена стойност. Такъв би бил случаят например, ако агентите бяха назначени от самата група, така че самата група да предоставя посредническите услуги. Тогава би бил налице и елементът на сътрудничество, който е в основата на освобождаването по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

96. Друг признак може да е това, че на преден план стои само оптимизирането на начислявания ДДС върху входящите доставки, а не взаимното сътрудничество с цел избягване на конкурентна неизгода. Може да се приеме, че е налице оптимизиране на начислявания ДДС върху входящите доставки в случай на създаване на конкурентно предимство чрез прехвърляне към групата на всевъзможни външни доставки в държава с много ниска или дори несъществуваща ставка на ДДС. Такъв би могъл да бъде и настоящият случай.

97. В крайна сметка обаче запитващата юрисдикция следва да прецени това.

В. При условията на евентуалност: връзка с груповото данъчно облагане съгласно член 11 от Директивата за ДДС (трети и четвърти въпрос)

98. В случай че Съдът приеме, че освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, обхваща и група, установена в трета държава, и в случай че въпреки наличните признаци, Съдът установи, че не е налице нарушаване на конкуренцията, следва да се отговори и на третия и четвъртия въпрос.

99. Тези два въпроса се отнасят до връзката на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС с предвидената в член 11 от Директивата за ДДС възможност за групово данъчно облагане. Обединеното кралство се е възползвало от тази възможност. По-специално става въпрос за това дали и при какви условия членове на ДДС група могат да бъдат едновременно членове на група.

100. В това отношение Комисията и Обединеното кралство се съгласяват, че само услугите, предоставяни от групата на отделните ѝ членове, могат да бъдат освободени от данък. Наличието на ДДС група според тях възпрепятства предоставянето на услуги на членовете на групата, тъй като въз основа на разпоредбите относно ДДС-групата те губят своята самостоятелност. Доколкото международните колежи, създадени от KPS, са част от ДДС група, според Комисията и Обединеното кралство вече не може да става въпрос за членове на групата, а само за един-единствен член.

101. Както вече посочих по-горе (вж. по-горе т. 34 и сл.), това е много формален подход, който не приемам за правилен. Освен това в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС става въпрос за група „лица“. Самостоятелните лица от гледна точка на гражданското право обаче остават лица, дори ако попаднат в обхвата на ДДС група. Освен това, както КИС правилно отбелязва в писменото си становище, в Директивата се използва терминът „самостоятелни групи“, а не терминът „групи самостоятелни лица“.

102. Ето защо самостоятелността следва да се отнася само до групата, а не до членовете на групата. В разглеждания случай е безспорно, че фикцията за несамостоятелност на групата (за KPS) не може да се приложи при групово данъчно облагане. Член 11 от Директивата за ДДС изрично изключва наличието на трансграничен ефект.

103. В съответствие с КИС и противно на поддържаното от Комисията в съдебното заседание, терминът „лице“, използван в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, не означава „данъчнозадължено лице“, а още по-малко разширеното чрез фикция понятие за данъчнозадължено лице по член 11 от Директивата за ДДС. Това става ясно от текста на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС. Всъщност той засяга и лица, които упражняват дейности, във връзка с които те не са данъчнозадължени лица. Следователно данъчно незадължени лица също се смятат за членове на група.

104. В това отношение създаването на ДДС група с фикция за едно-единствено данъчнозадължено лице чрез прилагането на член 11 от Директивата за ДДС (няколко лица могат да бъдат разглеждани „като едно данъчнозадължено лице“) само по себе си не възпрепятства наличието на група от лица. Освен това то не изключва възможността групата да предоставя услуги на своите членове.

105. Това става ясно, ако горният пример (т. 76 и сл.) бъде донякъде изменен. В дадена държава членка друга по-малка болница (С) се обединява в група (Z) с болниците А и В, като групата поема изхранването на пациентите. Впоследствие обаче Х придобива А и А понастоящем е член на ДДС група, чийто представител (в Обединеното кралство — представляващият член) Х. Z продължава да предоставя услуги на А, В и С, чиято самостоятелност от гледна точка на дружественото право не е засегната от режима, предвиден в член 11 от Директивата за ДДС.

106. Изглежда съмнително, че освобождаването на услугите, предоставяни от Z на А, действително следва да зависи от обстоятелството, че от гледна точка на правото в областта на ДДС чрез фикция се приема, че тези услуги са предоставяни на Х, а формално погледнато Х не е част от групата. Както беше посочено по-горе (т. 38 и 39), смисълът и целта на груповото данъчно облагане е опростяване на администрирането, а не освобождаването на групата да се постави в зависимост от последващата структура на нейните членове от гледна точка на данъчното право и от наличието на режим на групово данъчно облагане.

107. Обстоятелството, че А вече е част от ДДС-групата на Х не обезсмисля необходимостта от сътрудничество между А, В и С при спазване на неутралност на ДДС. Всъщност това не променя нищо в конкурентната неизгода на А, В и С в сравнение съответно с голям конкурент.

108. Ето защо, противно на становищата на Комисията и Обединеното кралство, двете системи (на груповото данъчно облагане и на освобождаването на услугите на група) по принцип не се изключват. Необходимо е единствено да се съгласуват помежду си.

109. Член 11 представлява *lex specialis* спрямо член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, само доколкото членовете на групата са лица, всяко от които е част от една и съща ДДС група. Груповото данъчно облагане съгласно член 11 от Директивата за ДДС е разпоредбата с по-широк обхват, доколкото не предвижда облагане на никакви услуги, предоставяни в рамките на групата. За разлика от нея, член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС освобождава само услугите, предоставяни от групата на нейните членове (а не обратно или между членовете). Следователно член 11 измества приложимостта на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

110. Ето защо обстоятелството, че някои членове на групата са част и от ДДС група в Обединеното кралство, не възпрепятства прилагането на освобождаването съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС.

VI. Заключение

111. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от First-tier Tribunal (Първоинстанционен съд, Обединено кралство) преюдициални въпроси по следния начин:

- „1. Разпоредбата относно освобождаването, предвидена в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, не обхваща група, установена в трета държава.
2. Член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването на услугите, предоставяни от група на нейните членове срещу точно възстановяване на дела им от разходите, по принцип не води до нарушаване на конкуренцията, освен ако не се прилага превратно.

Признаци за превратно прилагане могат да бъдат например:

- (1) обстоятелството, че групата предоставя срещу възнаграждение до голяма степен същите услуги на лица, които не са нейни членове, и по този начин извършва дейност на пазара главно като конкурент и по-малко като група за сътрудничество,
- (2) обстоятелството, че групата не предоставя услуги, които са адаптирани само към нуждите на нейните членове, а само препродава закупените услуги или
- (3) обстоятелството, че на преден план стои само оптимизирането на начислявания ДДС върху входящите доставки, а не взаимното сътрудничество с цел избягване на конкурентна неизгода.

Данъчната администрация носи тежестта за доказване на тези признаци. От гледна точка на правото на Съюза обаче тя не е задължена да направи оценка на пазарите на трети държави или други подобни оценки. В крайна сметка обаче запитващата юрисдикция следва да разгледа тези признаци.

3. Обстоятелство, че някои членове на групата са част и от ДДС група, не възпрепятства прилагането на освобождаването съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС. По-широкото по обхват групово данъчно облагане съгласно член 11 от Директивата за ДДС обаче се прилага с предимство. Поради това освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, не се прилага, ако всички членове на групата са част от една и съща ДДС група“.