

Дело C-269/20

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

18 юни 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

7 май 2020 г.

Ответник и жалбоподател в ревизионното производство:

Finanzamt T

Жалбоподател и ответник в ревизионното производство:

S

Предмет на главното производство

ДДС — Член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388 — Право на държавите членки да разглеждат като едно данъчнозадължено лице всички лица, установени на територията им, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки — Член 6, параграф 2, буква б) от Директива 77/388 — Извършване на свързана с упражняването на властнически правомощия дейност наред с икономическа дейност

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

1. Трябва ли предвиденото в член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно

хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота право на държавите членки да разглеждат като едно данъчнозадължено лице всички лица, установени на територията им, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки, да се упражнява така, че

а) едно от тези лица да се разглежда като едно данъчнозадължено лице, което е данъчнозадължено лице за всички сделки на тези лица, или така, че

б) разглеждането като едно данъчнозадължено лице непременно — а оттам и като възникват значителни данъчни загуби — трябва да води до формирането на отделна от тясно обвързаните едно с друго лица ДДС група, която представлява специално създаден за целите на ДДС фиктивен субект?

2. Ако правилният отговор на първия въпрос е отговор а): следва ли от практиката на Съда на Европейския съюз относно целите, различни от икономическата дейност на лицето, по смисъла на член 6, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота (решение на Съда от 12 февруари 2009 г., VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88), че в случай на данъчнозадължено лице, което:

а) от една страна, упражнява икономическа дейност и извършва възмездни доставки по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота, и

б) от друга страна, същевременно извършва дейност, с която се ангажира като държавен орган (свързана с упражняването на властнически правомощия дейност), по отношение на която съгласно член 4, параграф 5 от Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота не се разглежда като данъчнозадължено лице,

безвъзмездната доставка на услуги от областта на икономическата му дейност за свързаната с упражняването на властнически правомощия област на дейност не подлежи на облагане съгласно член 6, параграф 2, буква б) от Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота?

Цитирани разпоредби на правото на Съюза

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

единна данъчна основа, по-специално член 4, параграф 4 втора алинея и член 6, параграф 2

Член 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

Цитирани национални разпоредби

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), по-специално член 2, параграф 2, точка 2 и член 3, параграф 9а

Член 73, първо изречение от Abgabenordnung (Данъчен кодекс, наричан по-нататък „АО“)

Кратко представяне на фактите и на производството

- 1 Жалбоподателят е фондация, субект на публичното право, и институция, отговорна за университет, ангажирана и в областта на университетската медицина. Той е данъчнозадължено лице и извършва възмездни доставки на услуги (грижа за пациентите). Същевременно в качеството си на публичноправно юридическо лице той извършва институционално присъщи дейности (обучение на студенти), по отношение на които не се разглежда като данъчнозадължено лице.
- 2 Съгласно член 2, параграф 2, точка 2 от UStG жалбоподателят е консолидиращо лице на U-GmbH. U-GmbH предоставя на жалбоподателя, наред с останалото, услуги по почистване. Услугите по почистване се отнасят за целия комплекс от сгради, който се ползва за дейността в областта на университетската медицина, т.е. за както помещенията, предназначени за тази област на дейност, която обслужва грижата за пациентите (стаи за пациенти, коридори и операционни зали), и следователно трябва да се отнесе към икономическата област на дейност на жалбоподателя, в която той действа в качеството на данъчнозадължено лице, така и за помещенията, предназначени за свързаната с упражняването на властнически правомощия област на дейност на жалбоподателя, т.е. помещенията, ползвани за обучение на студентите (аудитории и лаборатории), по отношение на които той не се разглежда като данъчнозадължено лице.
- 3 След извършена на място проверка Finanzamt (данъчна администрация) приема, че предприятията на жалбоподателя представляват едно-единствено предприятие. В тази връзка данъчната администрация счита, че услугите по почистване, предоставени от U-GmbH за свързаната с упражняването на властнически правомощия област на дейност, са предоставени в рамките на съществуващо между жалбоподателя и U-GmbH данъчно единство. Според данъчната администрация услугите по почистване обслужват дейност,

различна от икономическата дейност на лицето, и са безвъзмездна доставка на жалбоподателя по смисъла на член 3, параграф 9а, точка 2 от UStG (член 6, параграф 2, буква б) от Директива 77/388). Въз основа на дела на почистените площи, предназначени за свързаната с упражняването на властнически правомощия област на дейност, тя изчислява с 841,12 EUR повече ДДС. Възражението, подадено по административен ред, не е уважено.

- 4 Finanzgericht (Данъчен съд, Германия) уважава жалбата. Finanzgericht счита, че е налице данъчно единство, в резултат от което жалбоподателят, като консолидиращо лице, и U-GmbH, като интегрирано лице, са обединени в едно предприятие. Това данъчно единство обхващало и свързаната с упражняването на властнически правомощия област на дейност на жалбоподателя. Условието за безвъзмездна доставка съгласно член 3, параграф 9а, точка 2 от UStG обаче не били налице. Ответникът подава пред запитващата юрисдикция ревизионна жалба срещу това решение.

Кратко представяне на мотивите на преюдициалното запитване

По първия преюдициален въпрос

Национална правна уредба

- 5 Член 2, параграф 2, точка 2 от UStG транспонира член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388 в националното право и предвижда, че юридическо лице („интегрирано лице“), което въз основа на финансови, икономически и организационни връзки е интегрирано в предприятието на друго лице („консолидиращо лице“), не извършва независима икономическа дейност. Съгласно член 2, параграф 2, точка 2 от UStG на основание член 4, параграф 4, четвърта алинея от Директива 77/388 сделките между интегрираното лице и консолидиращото лице се разглеждат като предоставени в рамките на едно данъчнозадължено лице (член 2, параграф 2, точка 2, трето изречение от UStG). Тези т. нар. вътрешни сделки не попадат в приложното поле на данъка. В спорния случай услугите по почистване, предоставени на жалбоподателя от U-GmbH, са такива вътрешни сделки. **Член 73, първо изречение от АО** предвижда отговорност на интегрираното лице по отношение на качеството на данъчнозадължено лице, което консолидиращото лице притежава, и следващото от това данъчно задължение на консолидиращото лице.

Съмнения относно тълкуването на правото на Съюза, които се нуждаят от изясняване

- 6 Запитващата юрисдикция по принцип счита, че на първия преюдициален въпрос следва да се отговори в съответствие с хипотеза а). Въпреки това съществуват съмнения относно правилното тълкуване на правото на Съюза,

тъй като — по-специално в светлината на решение от 17 септември 2014 г., Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 28) „относно ДДС група“ — трябва да се изясни дали разпоредбите на Директивата разрешават на държава членка да определи за данъчнозадължено лице член на ДДС групата (консолидиращото лице) вместо ДДС групата (на кръга от консолидиращо лице и интегрирани дружества). По този въпрос запитващата юрисдикция вече е отправила преюдициално запитване до Съда (дело C-141/20).

Текстът и целта на член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388

- 7 Изискването от член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388 разглеждане като едно данъчнозадължено лице се реализира чрез обединяването при едно от тясно обвързаните едно с друго лица. Както е видно от практиката на Съда (решение от 25 април 2013 г., Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 37), тази идея се подкрепя и от преследваното с тази разпоредба опростяване на администрирането. Националното законодателство опростява прилагането на правото в областта на ДДС, като в член 2, параграф 2, трето изречение от UStG урежда разглеждането на няколко лица като едно данъчнозадължено лице и следователно съсредоточава облагането в едно от тези лица, което при всички положения е данъчнозадължено лице.

Отговор на първия преюдициален въпрос в съответствие с хипотеза б)

- 8 Ако на първия преюдициален въпрос трябва да се отговори в съответствие с хипотеза б), не е налице **данъчно единство** между жалбоподателя, като консолидиращо лице, и U-GmbH, като интегрирано лице, и в спорния случай прилагането на член 6, параграф 2, буква б) от Директива 77/388 е излишно от самото начало. При липсата на данъчно единство U-GmbH би било разглеждано като самостоятелно данъчнозадължено лице, предоставящо на жалбоподателя услуги, които биха попаднали в приложното поле на данъка и по отношение на които U-GmbH би било данъчнозадължено лице. В спорната година, а впрочем и до момента, националното право не предвижда **формиране на ДДС група**. Такава ДДС група със солидарно отговорни тясно обвързани едно с друго лица не може да се приеме в националното право, дори посредством тълкуването на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG.
- 9 Извън спорния случай отговорът на първия въпрос има голямо значение за данъчните постъпления в Германия, тъй като плащанията за данъци на всички консолидиращи лица по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG представляват 10 % от всички данъчни постъпления от ДДС в Германия.
- 10 Ако на първия преюдициален въпрос трябва да се отговори в съответствие с хипотеза б), ще има съществени фискални поледици от това, доколкото в

този случай не би било налице **нищо данъчно задължение на консолидиращото лице** — което при оспорването на данъчното си задължение съгласно член 2, параграф 2, точка 2 от UStG би могло да се позове на незаконосъобразността на тази разпоредба от гледна точка на правото на Съюза и в съответствие с това вече не би трябвало да облага най-малкото сделките на интегрираното лице, **нищо данъчно задължение на ДДС група или членове на групата** — доколкото националният законодател не е приел правила в това отношение и не е възможно пряко прилагане на правото на Съюза в тежест на „фиктивен“ и следователно при липсата на нормативни изисквания несъществуващ субект, **нищо данъчно задължение на интегрираното лице** — което независимо от член 73, първо изречение от АО (доколкото в него е предвидена само отговорност като „интегрирано лице“) може да настоява за прилагане на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG.

- 11 До възникващите по този начин данъчни загуби би се стигнало и при действието на Директива 2006/112, доколкото член 11 от нея по същество съответства на член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388.

По втория преюдициален въпрос

Определение за данъчнозадължено лице

- 12 Дейността на данъчнозадълженото лице в качеството му на данъчнозадължено лице е икономическата дейност, посочена в член 4, параграф 1 от Директива 77/388/ЕО. Тази дейност се характеризира с това, че данъчнозадълженото лице извършва или възнамерява да извършва възмездни доставки на стоки и услуги по смисъла на член 2, параграф 1 от Директива 77/388 (решение от 12 май 2016 г., Gemeente Borsele и Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 21).

Юридическото лице като данъчнозадължено лице

- 13 Юридическо лице, също както и физическо лице, може да извършва дейности, различни от икономическите. Съдът квалифицира тези дейности като „неикономическа дейност“ (решение от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, наричано по-нататък „решение VNLTO“, т. 35 и сл.). Публичноправно юридическо лице, като жалбоподателя, може да бъде данъчнозадължено лице по отношение на част от дейността си, но може да извършва и дейности, с които е ангажиран като държавен орган (без значение за конкуренцията) (свързани с упражняването на властнически правомощия дейности), поради което в това отношение не е налице икономическа дейност.

По член 6, параграф 2 от Директива 77/388 и решение VNLTO

- 14 Член 6, параграф 2 от Директива 77/388/ЕО предвижда две хипотези — в буква а) чрез употребата на стоки, които са част от стопанските активи, и в буква б) чрез безвъзмездната доставка на услуги. Наред с условието стоката или услугата да се употребяват за конкретни цели, обаче само буква а) поставя и друго условие, свързано с правото на приспадане по отношение на употребата на стоки.
- 15 Ако юридическо лице придобие стока със смесена употреба, както за целите на икономическата си дейност като данъчнозадължено лице, така и за „неикономическата си дейност“ и напр. за нестопански цели, Съдът не дава възможност на юридическото лице за пълно приспадане, за разлика от едноличния предприемач (вж. решение VNLTO, т. 37—39). В това отношение Съдът отхвърля хипотезата на член 6, параграф 2, буква а) от Директива 77/388 с мотива, че употребата за „неикономически дейности“ не представлява употреба за цели, различни от икономическата дейност на лицето по смисъла на тази разпоредба. В решение VNLTO Съдът постановява, че член 6, параграф 2, буква а) и член 17, параграф 2 от Директива 77/388 не се прилагат по отношение на използването на стоки и услуги, включени в стопанските активи за нуждите на сделки, различни от облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, като дължимият ДДС за придобиването на тези стоки и услуги, свързани с такива сделки, не подлежи на приспадане.
- 16 В това отношение в разглежданото дело се поставя въпросът дали тази практика на Съда се отнася само до обхвата на приспадането или тази съдебна практика е валидна и за самостоятелното прилагане на член 6, параграф 2, буква б) от Директива 77/388, без връзка с приспадането. От последното би следвало, че дори за целите на прилагането на член 6, параграф 2, буква б) от Директива 77/388 „неикономическата дейност“ не би трябвало да се разглежда като „различна от икономическата дейност на лицето“ и тази разпоредба не следва да се прилага по отношение на безвъзмездна доставка на услуги за целите на нестопанска или свързана с упражняването на властнически правомощия дейност.

Изискване за облагане в съответствие със системата

- 17 Ако данъчнозадълженото лице напр. използва назначения за целите на икономическата си дейност персонал за извършването на доставки на услуги за други цели, се поставя въпросът дали може да има разлика в данъчното облагане на данъчнозадължените лица, които са физически лица, и данъчнозадължените лица, които са юридически лица.
- 18 Ако данъчнозадълженото лице е физическо лице, което напр. стопанисва фирма за почистване и използва персонала на предприятието си, за да предоставя услуги по почистване за целите на личния си живот в частното

си жилище, запитващата юрисдикция счита, че това е безвъзмездна доставка на услуги от данъчнозадълженото лице за личните му нужди по смисъла на член 6, параграф 2, буква б) от Директива 77/388.

- 19 Ако данъчнозадълженото лице е юридическо лице, което също стопанисва фирма за почистване и използва персонала на предприятието си за почистването, както в спорния случай, на помещения, използвани за свързани с упражняването на властнически правомощия цели, е спорно дали това — както при употребата за лични нужди на едноличния предприемач — също води до прилагане на член 6, параграф 2, буква б) от Директива 77/388, доколкото в този случай може да е налице безвъзмездна доставка на услуги от данъчнозадълженото лице за цели, различни от икономическата му дейност.
- 20 От гледна точка на системата за данъчно облагане и в двата случая би могло да се потвърди прилагането на член 6, параграф 2, буква б) от Директива 77/388. В съответствие с това употребата за „неикономическа дейност“, която може да е употреба за свързаната с упражняването на властнически правомощия дейност на публичноправно юридическо лице, би била разглеждана като употреба за цели, различни от икономическата дейност на лицето, по смисъла на член 6, параграф 2, буква б) от Директива 77/388. Би могло да се приеме обаче, че това противоречи на решение VNLTO, тъй като това решение, както беше посочено, е постановено в контекста на приспадането и следователно е спорно дали е релевантно в рамките на самостоятелно прилагане на член 6, параграф 2, буква б) от Директива, без връзка с приспадането.