

Дело C-868/19

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване в Съда:

27 ноември 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

21 ноември 2019 г.

Жалбоподател:

M-GmbH

Ответник:

Finanzamt für Körperschaften (Данъчна служба „Юридически лица“)

Предмет на делото по главното производство

Директива 2006/112 — Член 11 — Допустимост на ограничаване на персоналният обхват на член 11, първа алинея от национална уредба — Условия по член 11, втора алинея за обосноваването на такава уредба

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

- 1) Трябва ли член 11, първа алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС) да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредбата на член 2, параграф 2, точка 2 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък

„UStG“), доколкото тя лишава персонално дружество (в случая GmbH & Co. KG (ООД & Ко. КД), чиито съдружници наред с консолидиращото лице са не само лица, които са финансово интегрирани в предприятието на консолидиращото лице по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG, от възможността да бъде интегрирано дружество в режим на данъчно единство за целите на облагането с данък върху добавената стойност?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос:

- a) Трябва ли — като се имат предвид принципите на пропорционалност и на неутралност на ДДС — член 11, втора алинея от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба може да обоснове изключването на персонално дружество с посочената в първия въпрос структура от режима на данъчно единство за целите на облагането с данък върху добавената стойност с оглед на това, че националното право не предвижда спазването на определена форма за сключването и изменението на дружествените договори на персоналните дружества като такава за действителност, както и на това, че при устни споразумения в конкретния случай може да се окаже трудно доказването на факта, че е налице финансово интегриране на интегрираното дружество?
- b) Пречка ли е за прилагането на член 11, втора алинея от Директивата за ДДС от националния законодател фактът, че той не е посочил още при приемането на мярката, че нейна цел е предотвратяване на неплащането или на избягването на данъци?

Посочени разпоредби на правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), по-специално член 11

Посочени разпоредби на националното право

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота), по-специално член 2

Кратко представяне на фактическата обстановка и на производството

- 1 Жалбоподателят е универсален правоприемник на PD GmbH & Co. KG. В разглеждания период негови съдружници са A-GmbH (A-ООД) като комплементар, както и гражданско дружество D, г-н С, г-н D, г-н Е и М-

GmbH (M-ООД) като командитисти. Съгласно дружествения договор всеки съдружник притежава право на един глас с изключение на M-GmbH, което разполага с шест гласа. С малко на брой изключения всички решения на дружеството се вземат с обикновено мнозинство.

- 2 В разглеждания период комплементарът PD GmbH & Co. KG и M-GmbH имат един и същ управител. Освен това съществуват широкообхватни отношения между PD GmbH & Co. KG и M-GmbH за предоставяне на услуги.
- 3 PD GmbH & Co. KG не подава справка-декларация по ДДС за декември 2017 г. пред ответника, след което той издава данъчен акт на 9 май 2018 г., с който установява данъчната основа и налага глоба за неплащане на данъчни задължения в срок. Жалбата по административен ред на PD GmbH & Co. KG срещу този акт е отхвърлена, след което дружеството подава жалба по съдебен ред.

Основни доводи на страните в главното производство

- 4 Жалбоподателят поддържа, че от декември 2017 г. нататък PD GmbH & Co. KG и M-GmbH се намират в отношение на данъчно единство по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG. Последницата от това била, че всички сделки и платеният данък по получени доставки за декември 2017 г. следвало да се считат за отнасящи се към дейността на M-GmbH, а не на PD GmbH & Co. KG, и поради това въпросната справка-декларация трябвало да бъде подадена от M-GmbH.
- 5 Противно на това ответникът счита, че през декември 2017 г. не е съществувало отношение на данъчно единство между PD GmbH & Co. KG и M-GmbH. Не било налице финансово интегриране на PD GmbH & Co. KG в M-GmbH. Националното право предвиждало като условие за финансово интегриране съдружниците на персоналното дружество наред с консолидиращото лице да бъдат само лица, които са финансово интегрирани в предприятието на консолидиращото лице по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG. Следователно персоналното дружество, за чието финансово интегриране става въпрос, не можело да има за съдружници физически лица. Командистите в PD GmbH & Co. KG наред с M-GmbH били и физически лица, което изключвало възможността за финансовото им интегриране.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

Преценка на спора въз основа на националното право

- 6 В настоящия спор се поставя въпросът дали са изпълнени условията за данъчно единство по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG. Ако се

приеме, че такова е налице, данъчнозадължено лице би било не PD GmbH & Co. KG, а консолидиращото лице (в случая M-GmbH), така че само M-GmbH би било задължено да подаде справка-декларация по ДДС за декември 2017 г.

- 7 Член 2, параграф 2, точка 2 от UStG гласи: *„Производствената, търговската или професионалната дейност не се счита за независима, [...] когато общата преценка на фактическите отношения сочи, че юридическото лице е интегрирано финансово, икономически и организационно в предприятието на консолидиращото лице (данъчно единство). Последниците от данъчното единство обхващат само вътрешните услуги между намиращите се в страната подразделения на предприятието. Тези подразделения трябва да се разглеждат като едно предприятие“.*
- 8 Следователно интегрирано дружество може да бъде само „юридическо лице“. Въз основа на телеологично разширително тълкуване Пети състав на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд (наричан по-нататък „BFH“) приема, че интегрирано дружество могат да бъдат и персонални дружества, когато съдружниците му наред с консолидиращото лице са само лица, които са финансово интегрирани в предприятието на консолидиращото лице по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG. Физически лица не могат да бъдат финансово интегрирани.
- 9 Съгласно националното право жалбата би следвало да бъде отхвърлена, тъй като съдружници на PD GmbH & Co. KG са и физически лица, макар – наред с безспорното наличие на икономическо и организационно интегриране на PD GmbH & Co. KG – да са изпълнени останалите условия за неговото финансово интегриране. Всъщност се изисква консолидиращото лице да може да налага волята си на интегрираното дружество чрез взети с мнозинство решения. В случая това е така, тъй като консолидиращото лице M-GmbH разполага с мнозинство на гласовете в общото събрание на съдружниците на PD GmbH & Co. KG (шест от единадесет гласа) при приемането на неговите решения, с което е могло да налага в PD GmbH & Co. KG волята.

Преценка на спора въз основа на правото на Съюза

- 10 Запитващата юрисдикция изпитва съмнение дали резултатът, произтичащ от националното право, е съвместим с изискванията по член 11 от Директивата за ДДС.

По първия преюдициален въпрос

- 11 Съгласно практиката на Съда на Европейския съюз (Съда) член 11, първа алинея от Директивата за ДДС не предвижда изрично възможността държавите членки да налагат други условия на икономическите оператори,

за да могат същите да образуват ДДС група, и в частност възможността държавите членки да поставят качеството юридическо лице като изискване за членство в ДДС група (вж. решения от 16 юли 2015 г., C-108/14 и C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, т. 38, от 25 април 2013 г., C-480/10, Комисия/Швеция, EU:C:2013:263, т. 35 и от 9 април 2013 г., C-85/11, Комисия/Ирландия, EU:C:2013:217, т. 36). От мотивите на решение Larentia + Minerva би могло да се заключи, че при транспонирането на член 11, първа алинея от Директивата за ДДС в националното право държавите членки могат да ограничат изискванията по тази разпоредба само когато са налице условията по член 11, втора алинея от Директивата за ДДС или когато Съдът е признал на държавите членки правото да правят уточнения. Такова право обаче не им е признато от Съда по отношение на персоналният обхват на разглежданите разпоредби. От това би могло да се направи изводът, че персоналният обхват на член 11, първа алинея от Директивата за ДДС може да бъде ограничаван само в случаите по член 11, втора алинея от Директивата за ДДС.

- 12 Налице са обаче различни виждания между отделните състави на ВФН по данъчни дела във връзка с данъка върху оборота по въпроса как следва да се транспонират изискванията, изведени от Съда в решението му Larentia + Minerva.
- 13 Единадесети състав на ВФН приема, че изискванията съгласно решение на Съда Larentia + Minerva са безусловно обвързващи. Въз основа на изложените от Съда съображения този състав тълкува член 11 от Директива за ДДС в смисъл, че *„не допуска национална правна уредба, съгласно която предвидената в тази разпоредба възможност за създаване на група от лица, които за целите на данъка върху добавената стойност могат да се разглеждат като едно данъчнозадължено лице, имат само субекти, които са юридически лица и се намират с консолидиращото лице на тази група в отношения на контрол и подчинение, освен ако тези две изисквания са необходими и подходящи мерки за постигането на целите да се предотвратят практиките или действията на злоупотреба и да се противодейства на данъчните измами или на избягването на данъци — обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да провери“* (решение от 16 юли 2015 г., C-108/14 и C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, т. 2 от диспозитива). От това би могло да се изведе заключението, че Единадесети състав счита всяко ограничаване на елемента „интегрирано дружество“ по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG в зависимост от правно-организационната му форма за несъвместимо с член 11, първа алинея от Директивата за ДДС, освен ако по изключение са налице условията по член 11, втора алинея.
- 14 За разлика от това Пети състав на ВФН застъпва виждането, че ограничаването на понятието „лица“ по член 11, първа алинея от Директивата за ДДС в смисъла, описан в точка 7, е наложително по съображения за правна сигурност. Тя би била накърнена, ако персоналните

дружества задължително би трябвало да се разглеждат като интегрирано дружество по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG. Според този състав всъщност съгласно националното право съществува разлика в режима на персоналните дружества в сравнение с юридическите лица по отношение на правната сигурност при определянето на съотношението между правата на глас, като това е релевантно обстоятелство при преценката дали е налице финансово интегриране, елемент, който е задължително условие съгласно член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG.

- 15 Предвид на постановеното от Съда в решение *Larentia + Minerva* запитващата юрисдикция изпитва съмнение дали с такова позоваване на принципа на правна сигурност по смисъла на правото на Съюза е допустимо да се обосновава ограничаване на персоналния обхват на член 11, първа алинея от Директивата за ДДС.
- 16 От една страна, въпросът за възможността за ограничаване на понятието „лица“ по член 11, първа алинея от Директивата за ДДС видимо вече е разгледан изчерпателно от Съда, който приема, че такова ограничаване е възможно само в случаите по член 11, втора алинея от ДДС (вж. т. 10 по-горе). С това Съдът може и да се произнесе вече окончателно по въпроса дали простото позоваване на принципа на правна сигурност е достатъчно, за да се обоснове въпросното ограничаване.
- 17 От друга страна, държава членка не може да се позовава на разпоредби, практики или фактически положения от вътрешния си правен ред, за да оправдае неспазването на задължения, които произтичат от правото на Съюза (така изрично напр. в решение от 12 ноември 2019 г., C-261/18, Комисия/Ирландия, EU:C:2019:955, т. 89). Това обаче би било така, ако националното дружествено право — както приема и Пети състав на ВФН — създава възможност за ограничаване на изискванията по член 11, първа алинея от Директивата за ДДС.
- 18 Извън тези случаи обаче, когато става въпрос за персонални дружества, едва ли може да има накърняване на принципа на правна сигурност, каквото е установено от Пети състав на ВФН.
- 19 Във връзка с това следва да се има предвид, от една страна, че принципът на правна сигурност по смисъла на правото на Съюза няма за цел да защитава администрацията при прилагането на правните норми, а цели закрила на данъчнозадължените лица, на които съответната норма възлага задължения. Съгласно постоянната практика на Съда този принцип изисква правата, които правото на Съюза предоставя на частноправните субекти, да са определени достатъчно точно, ясно и предвидимо, за да може заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на своите права и задължения и да действат съобразно с тях, както и евентуално да се позоват на тях пред националните юрисдикции (вж. решение от 7 октомври 2019 г., C-171/18, *Safeway*, EU:C:2019:839, т. 25 и цитираната съдебна практика). На

данъчнозадълженото лице обаче е известно дали са налице условията за финансово интегриране на персоналните дружества, така че по отношение на него не съществува правна несигурност.

- 20 От друга страна, виждането, че правната сигурност при устните споразумения, които са допустими само за персонални дружества, но не и за юридически лица, е по-малка от тази при писмените споразумения, и че следователно е налице неспазване на принципа на правна сигурност, поражда съмнения, тъй като това виждане може да доведе до положението устните споразумения просто да не бъдат вземани предвид за целите на облагането с данък върху оборота. Видимо обаче от принципа на правна сигурност по смисъла на правото на Съюза едва ли може да се изведе толкова крайно заключение.

По втория преюдициален въпрос, точка а)

- 21 Съдът е постановил, че държавите членки могат да вземат мерки по смисъла на член 11, втора алинея от Директивата за ДДС само в съответствие с правото на Съюза и че само с тази уговорка те могат да ограничат прилагането на режима, предвиден в посочения член 11, параграф 1 от Директивата за ДДС, за да противодействат на данъчните измами или на избягването на данъци (вж. решение от 25 април 2013 г., C-480/10, Комисия/Швеция, EU:C:2013:263, т. 38). Вторият преюдициален въпрос се отнася за тълкуването на тази уговорка.
- 22 Възможно е да се окаже, че поставените от Пети състав на ВФН изисквания са в разрез с принципите на пропорционалност и на неутралност на ДДС по смисъла на правото на Съюза.
- 23 Съгласно принципа на пропорционалност въпросната национална мярка трябва да е подходяща за постигането на преследваната с нея цел и да не надхвърля необходимото за постигане на тази цел. По-специално мярката не може да бъде използвана по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от законодателството на Съюза в тази област (вж. решение от 27 септември 2007 г., C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 24 Принципът на данъчен неутралитет не допуска по-специално икономически оператори, които осъществяват едни и същи сделки, да бъдат третирани различно по отношение на облагането с ДДС (вж. решение от 29 ноември 2018 г., C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 25 С оглед на изложеното запитващата юрисдикция изпитва съмнение дали изключването на персоналните дружества, чиито съдружници наред с консолидиращото лице са не само лица, които са финансово интегрирани в

предприятието на консолидиращото лице по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG, от режима на данъчно единство за целите на облагането с данъка върху оборота представлява пропорционално ограничаване на принципа на данъчен неутралитет. Всъщност между сделките, осъществявани от персонални дружества, чиито съдружници наред с консолидиращото лице са само лица, които са финансово интегрирани в предприятието на консолидиращото лице по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG, и сделките, осъществявани от персонални дружества, при които този елемент не е налице, не съществува разлика, която да е релевантна по отношение на облагането с ДДС. Освен това двата вида дружества се намират в пряка конкуренция при осъществяването на еднакви сделки.

- 26 Запитващата юрисдикция изпитва също така съмнение дали мярка на държава членка по смисъла на член 11, втора алинея от Директивата за ДДС, която води до общо изключване на всички персонални дружества, чиито съдружници наред с консолидиращото лице са не само лица, които са финансово интегрирани в предприятието на консолидиращото лице по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG, от режима на данъчно единство за целите на облагането с данъка върху оборота, не надхвърля необходимото за постигане на целта да се противодейства на данъчните измами или на избягването на данъци. Изглежда не е изключено да съществуват и по-смекчени законодателни средства, които също са подходящи да предвидят защита от данъчни измами и избягване на данъци. Така например би могло да се предвиди, че данъчното единство поражда действие само въз основа на подадено заявление или след разрешение от данъчната администрация.
- 27 Най-накрая, следва да се предприеме претегляне между важността на преследваната с мярката цел (предотвратяване на данъчните измами и на избягването на данъци) и тежестта от ограниченията на принципа на данъчен неутралитет. При тази преценка следва да се има предвид, че германското право предвижда общо изключване на персоналните дружества, чиито съдружници наред с консолидиращото лице са не само лица, които са финансово интегрирани в предприятието на консолидиращото лице по смисъла на член 2, параграф 2, точка 2 от UStG, от кръга на интегрираните дружества в режим на данъчно единство, без оглед на това дали в конкретния случай условията за финансовото интегриране са предмет на спор или са трудно установими. Освен това използването на възможността по член 11, втора алинея от Директивата за ДДС се основава в крайна сметка само на допускането, че правната сигурност при устните споразумения е по-малка от тази при писмените споразумения и че поради това има опасност от данъчни измами и избягване на данъци (вж. по-горе точка 19). Наред с това, за разлика например от вътреобщностните доставки или доставките за износ, случаите на данъчно единство не съдържат трансгранични елементи, при които евентуално би било особено трудно установяването на фактите и обстоятелствата. Всъщност последиците от данъчното единство са

ограничени до вътрешните услуги между намиращите в страната подразделения на предприятието (член 2, параграф 2, точка 2, второ изречение от UStG). Това съответства на предвиденото в правото на Съюза условие по член 11, първа алинея от Директивата за ДДС.

По втория преюдициален въпрос, буква б)

- 28 Освен това възниква съмнение дали мерките, изисквани от член 11, втора алинея от Директивата за ДДС, трябва да са приети от законодателя с видимо изразеното намерение, че са подходящи и необходими за предотвратяването на данъчни измами и на избягване на данъци, или е достатъчно обективно погледнато мярката да е подходяща и необходима за предотвратяването на данъчни измами и на избягване на данъци, независимо от това каква е преследваната от законодателя цел.
- 29 От текста на член 11, втора алинея от Директивата за ДДС („да приеме всякакви мерки, необходими за [...]“) е видно, че предотвратяването на данъчни измами и на избягване на данъци трябва да бъде цел на законодателната мярка и нейна последица. Това се потвърждава от английската и френската версии на текста на член 11, втора алинея.
- 30 Като е въвеждал обаче ограничението в зависимост от правно-организационната форма на интегрираните дружества, което е предвидено член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG, законодателят не е целял с тази мярка предотвратяването на данъчни измами и на избягване на данъци. От мотивите към законопроекта е видно съображението на законодателя, че с оглед на гражданско-правната им структура персоналните дружества не са пригодни да бъдат интегрирани в консолидиращо лице. Такава цел не е посочвана като мотив и за последващите изменения на UStG.
- 31 Освен това следва да се отбележи, че последващо допълване на поставената цел е несъвместимо с текста на член 11, втора алинея от Директивата за ДДС. Аргумент за това е и фактът, че член 11, първа алинея от Директивата за ДДС предвижда консултиране на държавата членка с Консултативния комитет по данък върху добавената стойност, преди тя да въведе уредба относно режима на данъчно единство. Това изискване за консултиране би било компрометирано, ако впоследствие националният законодател можеше да се позовава на целта за предотвратяване на данъчни измами и на избягване на данъци.