

Дело C-141/20**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

23 март 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

11 декември 2019 г.

**Ответник в първоинстанционното производство и жалбоподател в
производството по ревизионно обжалване**

Finanzamt Kiel

**Жалбоподател в първоинстанционното производство и ответник в
производството по ревизионно обжалване**

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Предмет на главното производство

Данък върху оборота — Директива 77/388 — Възможност на държава членка да дерогира правната последица, предвидена в член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388 — Възможност на частноправните субекти да се позоват на противоречие на предвидената в националното право правна последица с правото на Съюза — Критерий, който следва да бъде приложен при проверката необходима ли е националната дерогация — Възможност за държавите членки да се позоват на член 4, параграф 1 или на параграф 4, първа алинея от Директива 77/388, за да обосноват такава дерогация

**Предмет и правно основание за отправяне на преюдициалното
запитване**

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

- 1) Трябва ли член 4, параграф 4, втора алинея във връзка с член 21, параграф 1, буква а) и параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (Директива 77/388/ЕИО) да се тълкуват в смисъл, че 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)?
- 2) При отрицателен отговор на първия въпрос: може ли в това отношение да се прави позоваване на член 4, параграф 4, втора алинея във връзка с член 21, параграф 1, буква а) и параграф 3 от Директива 77/388/ЕИО?
- 3) Трябва ли при проверката, която следва да се извърши съгласно точка 46 от решение на Съда на ЕС от 16 юли 2015 г., *Larentia + Minerva* (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 44 и сл.), а именно дали изискването за финансово интегриране, съдържащо се в член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от *Umsatzsteuergesetz* (Закон за данъка върху оборота), представлява допустима мярка, която е необходима и подходяща за постигането на целите да се предотвратят практиките или действията на злоупотреба и да се противодейства на данъчните измами или на избягването на данъци, да се прилага строг или широк критерий?
- 4) Трябва ли член 4, параграф 1 и параграф 4, първа алинея от Директива 77/388/ЕИО да се тълкуват в смисъл, че позволяват на държава членка въз основа на типизиране да приеме, че дадено лице не е независимо по смисъла на член 4, параграф 1 от Директива 77/388/ЕИО, когато във финансово, икономическо и организационно отношение това лице е интегрирано в предприятието на друг предприемач (консолидиращото лице) по такъв начин, че консолидиращото лице може да налага волята си на това лице и по този начин да препятства формирането на различна воля у това лице?

Разпоредби на правото на Съюза, на които е направено позоваване

Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност, по-специално приложение А, точка 2

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 членове 4 и 21

Разпоредби на националното право, на които е направено позоваване

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), по-специално член 2

Кратко представяне на фактите и на производството

- 1 Страните спорят по въпроса дали през 2005 г. (процесната година) е съществувало отношение на данъчно единство за целите на облагането с данък върху добавената стойност между А в качеството му на консолидиращо лице и жалбоподателя в първоинстанционното производство в качеството му на интегрирано дружество.
- 2 Жалбоподателят в първоинстанционното производство е дружество с ограничена отговорност. Съдружници в това дружество са А (с дялово участие в капитала на дружеството от 51 %) и С e.V. (с дялово участие в капитала на дружеството от 49 %). А е публичноправен субект. С e.V. е регистрирано сдружение. През процесната година Е. е единственият управител на жалбоподателя в първоинстанционното производство, който същевременно е единственият управител на А и генерален директор на С e.V.
- 3 В рамките на извършена при жалбоподателя в първоинстанционното производство проверка на място ответникът в първоинстанционното производство стига да извода, че през процесната година между жалбоподателя в първоинстанционното производство и А не е съществувало отношение на данъчно единство, тъй като не е било налице финансово интегриране на жалбоподателя в първоинстанционното производство в предприятието на А. Макар да е притежавал мажоритарен дял от 51 % от дружествения капитал на жалбоподателя в първоинстанционното производство, А не е разполагал с мнозинство от правата на глас съгласно клаузите на дружествения договор и следователно не е можел да налага решения на жалбоподателя в първоинстанционното производство.
- 4 Finanzgericht (Финансов съд) уважава жалбата, подадена по съдебен ред срещу това решение. Ответникът в първоинстанционното производство подава ревизионна жалба срещу това решение на Finanzgericht пред запитващата юрисдикция.

Кратко представяне на мотивите за отправяне на преюдициалното запитване

Анализ въз основа на националното право

- 5 Съгласно националното право ревизионната жалба би била основателна, тъй като не е налице финансово интегриране под формата на мнозинство от правата на глас, което се изисква за данъчно единство, *inter alia*, съгласно член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от UStG.

По преюдициалните въпроси

Преюдициални въпроси по член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388

- 6 В точка 2 от диспозитива на решение *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) Съдът по-специално постановява, че член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста Директива 77/388 трябва да се тълкува 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 се намират с консолидиращото лице на тази група в отношения на контрол и подчинение, освен ако това изискване е необходима и подходяща мярка 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.
- 7 Според запитващата юрисдикция е съмнително дали и, ако това е така, при какви условия държава членка може да дерогира правната последица, предвидена в член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388. Това е съображението за отправяне на **първия преюдициален въпрос**.
- 8 Като се имат предвид съображенията на Съда, изложени в точки 41 и 42 от решение *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496), би могло да се приеме, че през процесната година е било допустимо, чрез дерогация от член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388, да се определи за данъчнозадължено лице лице, различно от ДДС-групата, с цел да се предотвратят практиките или действията на злоупотреба и да се противодейства на данъчните измами или на избягването на данъци.
- 9 Тази теза би могла да се опровергае от решение от 17 септември 2014 г. по дело *Skandia America (USA)* (C-7/13, EU:C:2014:2225), съгласно което ДДС групата, ако такава съществува, е лице — платец на изискуемия данък върху добавената стойност, както и от точка 20 от решение от 22 май 2008 г. по дело *Amplificientifica и Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301), съгласно която член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388 непременно изисква

транспониращата национална уредба да предвиди предоставянето на статут на едно-единствено данъчнозадължено лице.

- 10 Освен това член 21, параграф 1, буква а) от Директива 77/388 би могъл да опровергае тезата за правомощието на държавите членки да определят за лице — платец на ДДС, друго лице вместо данъчнозадълженото лице, определено съгласно правото на Съюза. Такова правомощие не произтича от тази разпоредба. Член 21, параграф 3 от Директива 77/388 само позволява да се определят други лица за солидарно отговорни за плащането на ДДС.
- 11 Не е ясно и доколко разглеждането на член от ДДС групата като лице — платец на ДДС, вместо тази група би могло да има за цел предотвратяването на практиките или действията на злоупотреба и борбата с данъчните измами или избягването на данъци. Ето защо е съмнително дали тази обосновка въобще допуска дерогация.
- 12 Ако отговорът на Съда на първия преюдициален въпрос е в смисъл, че правото на Съюза не допуска държава членка да определя за данъчнозадължено лице член на ДДС групата вместо самата група, според запитващата юрисдикция на следващо място е под въпрос дали частноправен субект може да се позове на противоречието с правото на Съюза на предвидената в националното право правна последица. Това е съображението за отправка на **втория преюдициален въпрос**.
- 13 В противовес с тезата за наличие на такова право е постановеното от Съда в точка 3 от диспозитива на решение *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496), че член 4, параграф 4 от Директива 77/388 не може да се счита за разпоредба с директен ефект, който позволява на данъчнозадължените лица да се позоват на нея в спор със своята държава членка, в случай че законодателството на същата не е съвместимо с тази разпоредба и не може да се тълкува по съответстващ ѝ начин.
- 14 От точка 20 от решение *Ampliscientifica и Amplifin* (EU:C:2008:301) обаче би могло да се направи различен извод (вж. точка 9 по-горе).
- 15 Освен това частноправният субект евентуално би могъл да се позове на член 21, параграф 1, буква а) от Директива 77/388, тъй като определянето на различно данъчнозадължено лице има за последица определянето на различно лице — платец на ДДС.
- 16 На следващо място, в рамките на преценката дали националното условие за финансово интегриране е необходимо по смисъла на точки 45 и сл. от решение *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496), възникват съмнения от гледна точка на правото на Съюза относно степента на строгост на критерия, който следва да се прилага при проверката за необходимостта от националната дерогация. **Третият преюдициален въпрос** се отнася до това.

- 17 Всъщност съгласно националното право консолидиращото лице може да предяви правата си във връзка със задължението за плащане на данъка за интегрираното дружество чрез съдебен иск срещу това дружество. Ето защо, ако се възприеме строг подход, би било възможно националната правна уредба да не е необходима.
- 18 Запитващата юрисдикция не пренебрегва факта, че в точка 46 от решение *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) Съдът възлага на националните юрисдикции проверката, която трябва да се извърши. Запитващата юрисдикция обаче може да извърши необходимата проверка едва след като се установи кой критерий следва да се прилага при проверката за необходимостта.
- 19 В решение от 25 април 2013 г. по дело Комисия/Швеция (C-480/10, EU:C:2013:263) Съдът посочва, че Комисията не е доказала убедително, че приетата от Кралство Швеция мярка е необоснована с оглед на борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци. Това би могло да бъде довод в подкрепа на много широко тълкуване на правомощието за дерогация, с което разполагат държавите членки.
- 20 В останалите случаи обаче в постоянната си практика при упражняването на контрол върху актове на Съюза или на държавите членки в контекста на принципа на пропорционалност Съдът държи сметка за това дали дадена правна уредба надхвърля (строго определените) граници, необходими за постигането на преследваната цел (вж. напр. решения от 23 ноември 2017 г., *Di Maura*, C-242/16, EU:C:2017:887, т. 25; от 14 декември 2017 г., *Avon Cosmetics*, C-305/16, EU:C:2017:970, т. 44; от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 46 и сл.; от 8 май 2019 г., *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33; от 8 май 2019 г., *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, т. 26 и 27). Това би могло да е довод в подкрепа на по-скоро строги или много строги изисквания по отношение на необходимостта.
- 21 При все това може да се вземе предвид фактът, че член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388 представлява изключение от принципа, установен в член 4, параграф 1 от тази директива. Изключения от изключенията, които чрез дерогация от дерогацията водят до прилагането на общото правило, подлежат и във връзка с член 4 от Директива 77/388 не на стриктно, а на широко тълкуване (вж. решения от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 60; от 4 юни 2009 г., *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, т. 67 и сл.), което на свой ред подкрепя тезата за по-скоро широкообхватна проверка за необходимостта.
- 22 Освен това следва да се изясни доколко принципът на правна сигурност или целта за опростяване на администрирането могат да бъдат взети предвид при проверката. Съдът не ги е посочил в точка 46 от решението си *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496). Следва да се допълни, че данъчното единство по

смисъла на националното право има за цел не да се опрости администрирането, а да се избегне ненужната административна работа в икономиката.

- 23 Запитващата юрисдикция също така е склонна да приеме, че принципът на правна сигурност и целта на данъчното единство по принцип не могат да обосноват материалноправни изисквания по отношение на интегрирането. Това е така защото ако не се изисква, например, мнозинство от правата на глас, за да се приеме, че е налице финансово интегриране, а се приеме, че за тази цел е достатъчно да е налице мажоритарно дялово участие, този елемент би бил установим поне точно толкова сигурно от правна гледна точка, колкото и мнозинство от правата на глас. Също така администрирането би било опростено, респективно ненужната работа в икономиката би била избегната.

Преюдициален въпрос по член 4, параграф 1 и параграф 4, първа алинея от Директива 77/388

- 24 Запитващата юрисдикция смята за необходимо да постави друг преюдициален въпрос относно член 4, параграф 1 и параграф 4, първа алинея от Директива 77/388, тъй като националният подход за обосновката на данъчно единство от терминологична, систематична и историческа гледна точка се основава на елемента за независимост и поради това би било възможно да е обоснован и като допустимо тълкуване, респ. типизиране по силата на член 4, параграф 1 или параграф 4, първа алинея от Директива 77/388. Това е съображението за отправяне на **четвъртия преюдициален въпрос**, който се поставя напълно независимо от първия, втория и третия преюдициален въпрос.
- 25 Първоначално германският режим на данъчно единство се основава на допускането, че интегрираното дружество „не изразява собствена воля“. Според запитващата юрисдикция първоначалната обосновка с липсата на независимост при липса на „собствена воля“ очевидно е сходна със съображенията, изложени от Съда при преценката на независимостта в решения от 29 септември 2015 г. по дело Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, т. 30 и сл.) и от 29 октомври 2014 г. по дело Saudacor (C-174/14, EU:C:2015:733, т. 60, 63 и 67). В тези решения Съдът приема за критерий наличието на отношения на субординация (вж. решение Gmina Wrocław, EU:C:2015:635, т. 33, 34 и 36) и наличието на органическа връзка (решение Saudacor, EU:C:2015:733, т. 67).
- 26 При преценката дали дадено физическо лице е независимо по смисъла на член 4, параграф 1 и параграф 4, първа алинея от Директива 77/388, също става въпрос за наличието на „подчиненост“ (вж. решения от 27 януари 2000 г. по дело Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, т. 18; от 18 октомври 2007 г. по дело van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, т. 18 и сл. и от 13 юни 2019 г. по дело Ю, C-420/18, EU:C:2019:490, т. 32, 38 и сл.).

- 27 С оглед на решение *Gmina Wrocław* (EU:C:2015:635) запитващата юрисдикция смята, че не е изключено обосновката съгласно правото на Съюза на установените от Германия (много строги) критерии за контрол и подчиненост, според които е налице данъчно единство, наистина да не се съдържа в член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388, а в член 4, параграф 1 и в член 4, параграф 4, първа алинея от тази директива. Възможно е член 4, параграф 1 или член 4, параграф 4, първа алинея от Директивата да допускат Германия да счита, че интегрираното дружество, както предвижда член 2, параграф 2, точка 2 от UStG, не е независимо по смисъла на член 4, параграф 1 от Директивата поради подчинеността му на консолидиращото лице.
- 28 В това отношение е съмнително дали държавите членки имат право да определят в кои случаи по принцип следва да се приемат, че дадено лице „не изразява собствена воля“ и следователно то не е независимо по смисъла на член 4, параграф 1 от Директива 77/388. Този подход е възприет в член 2, параграф 2, точка 2, първо изречение от действащия германски UStG.
- 29 Съдът е признал за законна целта на законодателя да установи общи правила, които могат лесно да се прилагат от стопанските субекти и лесно да се контролират от компетентните национални органи, макар и определянето на тези правила по необходимост да е приблизително (вж. решения от 24 февруари 2015 г. по дело *Sopora* C-512/13, EU:C:2015:108, т. 35 и 36 и от 7 март 2017 г. по дело *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, т. 57, 58 и 60). Доколкото определянето на данъчнозадължените лица представлява правна уредба, която може да породи финансови задължения, заинтересованите лица трябва да имат възможност да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага, преди да сключат сделка (вж. решения от 21 февруари 2006 г. по дело *Halifax* и др., C-255/12, EU:C:2006:121, т. 72 и от 27 септември 2007 г. по дело *Teleos* и др., C- 409/04, EU:C:2007:548, т. 48).
- 30 Ето защо би било възможно правото на Съюза да допуска извършеното от Германия типизиране на липсата на независимост. Всъщност, ако германските съдилища извършват необходимата по силата на член 4, параграф 1 от Директива 77/388 проверка дали дадено юридическо лице не изразява собствена воля и поради това предвид общата преценка на фактическите отношения то не е независимо, без всякаква връзка с определените в закона материални критерии, това обстоятелство би могло да остави действащите лица в неведение относно данъчните им задължения.
- 31 Запитващата юрисдикция не пренебрегва факта, че критерият за независимост, установен в член 4, параграф 1 от Директива 77/388, е понятие на правото на Съюза, което поставя въпроса дали и националният законодател има евентуално правомощие за типизиране.
- 32 В подкрепа на това би могло да бъде систематичното тълкуване, тъй като член 4, параграф 4, първа алинея от Директива 77/388 също поставя като

критерий „отношение на власт и подчинение“, като наличието на власт и подчинение сочи за липсата на независимост. Това би могло да е израз на обща правна концепция.

- 33 Нещо повече, в подкрепа на това би могло да бъде историческото тълкуване. От точка 2, от приложение А към Директива 67/228 би могло да се заключи, че данъчното единство е представлявало хипотеза на липсата на независимост. Приложение А към Директива 67/228 изглежда е имало за цел, *inter alia*, да легитимира режима на Германия относно данъчното единство от гледна точка на правото на Съюза. Това би могло и понастоящем все още да е от значение.
- 34 На последно място, член 4, параграф 4, втора алинея от Директива 77/388 не опровергава това тълкуване. По-специално разпоредбата не става безпредметна, тъй като между предвиденото в тази разпоредба общо данъчно облагане на членовете на ДДС група и германския режим на данъчно единство съществуват значителни разлики както по отношение на фактическия състав, така и по отношение на правните последици.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ