

BG

BG

BG



КОМИСИЯ НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ

Брюксел, 2.7.2009
СОМ(2009) 325 окончателен

**СЪОБЩЕНИЕ НА КОМИСИЯТА ДО СЪВЕТА И ДО ЕВРОПЕЙСКИЯ
ПАРЛАМЕНТ**

**относно възможността за общо облагане с ДДС на група от свързани лица,
предвидена в член 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата
система на данъка върху добавената стойност**

СЪОБЩЕНИЕ НА КОМИСИЯТА ДО СЪВЕТА И ДО ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ

относно възможността за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, предвидена в член 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност

1. ВЪВЕДЕНИЕ

С член 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност¹, (наричана по-долу „Директивата за ДДС“) на държавите-членки се предоставя възможност да въведат в националното законодателство режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица. Дадена държава-членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице за целите на облагането с ДДС две или повече лица, установени на територията на тази държава-членка, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго с финансови, икономически и организационни връзки. Държавите-членки, които желаят да се възползват от тази възможност, трябва да се консултират предварително с Консултативния комитет по данък върху добавената стойност (наричан по-долу „Комитет по ДДС“) и могат да приемат всички мерки, необходими за предотвратяване на отклонение от данъчно облагане, което би могло да възникне при използването на тази възможност.

Когато определена държава-членка се възползва от възможността, предоставена ѝ по силата на член 11, за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, тази стъпка следва да се счита за специфичен случай на национално отклонение от нормалните правила за ДДС, прилагани в рамките на Общността.

Комисията отбелязва нараснал интерес от страна на държавите-членки към възможността за общо облагане с ДДС на свързани лица, независимо от факта, че тази възможност бе предоставена на държавите-членки още през 70-те години. Доколкото е известно на Комисията до момента 15 държави-членки² са въвели в националното си законодателство режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица.

Текстът на член 11 е кратък, което предоставя на държавите-членки възможност да предвидят подробни правила за прилагането на режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица. Освен това Директивата за ДДС не съдържа други разпоредби, свързани конкретно с групите по ДДС. От

¹ Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 11.12.2006 г., стр. 1). Директива, последно изменена с Директива 2008/8/ЕО (ОВ L 44, 20.2.2008 г., стр. 11).

² Австрия, Белгия, Чешката република, Кипър, Дания, Естония, Финландия, Германия, Унгария, Ирландия, Нидерландия, Румъния, Испания, Швеция и Обединеното Кралство. Словакия ще въведе режима за общо облагане с ДДС на група от свързани лица през юли 2009 г.

консултациите, проведени между държавите-членки и Комитета по ДДС стана очевидно, че съществуват големи различия между режимите за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, прилагани от държавите-членки.

Предвид предимствата, които режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица може да предостави на някои данъчно задължени лица, е възможно въпросният режим, в зависимост от характерните си особености, да влезе в противоречие с принципа за данъчен неутралитет и да се окаже източник на данъчна конкуренция между държавите-членки. Поради това съществуващите различия между националните режими за общо облагане с ДДС на група от свързани лица предполагат възможно въздействие върху вътрешния пазар и върху основните принципи на системата на ДДС на Общността. Това се потвърждава от факта, че много режими за общо облагане с ДДС на група от свързани лица по своя замисъл не предоставят гаранция, че резултатът от тяхното приложение ще се ограничи в рамките на съответната национална територия.

Затова е особено важно да се осигури по-хармонизирано прилагане на въпросната разпоредба.

В тази връзка целта на настоящото съобщение е да се обясни виждането на Комисията за това как разпоредбите на член 11 следва да бъдат изразени чрез практически мерки, като при това бъдат спазени основните принципи на системата на ДДС на Общността.

Съобразно реакциите на това съобщение Комисията ще прецени дали ще са целесъобразни бъдещи действия и кога те следва да бъдат предприети. Тези действия могат да се изразят в предложение за конкретни изменения на член 11, но също така в съдействие с други средства за по-хармонизирано и неутрално от гледна точка на данъчното облагане приложение на действащите правила.

2. ПЪРВОНАЧАЛНА ЦЕЛ НА РАЗПОРЕДБАТА ОТНОСНО ОБЩОТО ОБЛАГАНЕ С ДДС

Концепцията за общо облагане с ДДС на група от свързани лица е въведена в законодателството на Общността едва с член 4, параграф 4 от Шеста директива за ДДС³. Съгласно обяснителния меморандум⁴ целта на разпоредбата за общо облагане с ДДС на група от свързани лица е да даде възможност на държавите-членки, с цел опростяване на административните задължения или борба със злоупотребите (например когато определен бизнес е разделен на няколко данъчно задължени лица, така че всяко едно от тях да може да се възползва от специален режим), да не разглеждат като самостоятелни данъчно задължени

³ Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ № L 145, 13.6.1977, стр. 1).

⁴ Предложение за Шеста директива на Съвета относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (СОМ(73) 950, 20.6.1973 г.).

лица тези от тях, които са „независими“ само формално от юридическа гледна точка.

Член 4, параграф 4 бе изменен с Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 г.⁵, като към текста бе добавена втора алинея. Съгласно обяснителния меморандум към предложението⁶ изменението е имало за цел да помогне на държавите-членки да предотвратят несправедлив резултат, който може да възникне при доставки в групи по ДДС. Така с втората алинея на държавите-членки се предоставя правото да приемат всички мерки, необходими за предотвратяване на отклонение от данъчно облагане, което би могло да възникне при използването на разпоредбите за общо облагане с ДДС на група от свързани лица.

След преработването на Шестата директива член 11 от Директивата за ДДС понастоящем съдържа разпоредбите относно групите по ДДС. В преработената версия не се изменя приложното поле на режимите за общо облагане с ДДС на свързани лица, нито свързаните с тях условия за прилагане.

На последно място следва да се подчертае, че настоящото съобщение не се отнася до понятието „схеми за поделяне на разходите“, което въз основа на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС представлява понастоящем задължително освобождаване от облагане на някои дейности от обществен интерес, и също така бе въведено под нова форма в неотдавнашното предложение на Комисията относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на третирането на застрахователните и финансовите услуги⁷. По своя замисъл тези схеми за поделяне на разходите всъщност са напълно различни от концепцията за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, тъй като например в резултат на тяхното прилагане не се създава едно ново единствено данъчно задължено лице.

3. АНАЛИЗ НА РАЗПОРЕДБАТА ЗА ОБЩО ОБЛАГАНЕ С ДДС НА ГРУПА ОТ СВЪРЗАНИ ЛИЦА

Разпоредбите на член 11 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в съответствие с горепосочените първоначални цели.

⁵ Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на някои мерки за опростяване на процедурата за начисляване на данък добавена стойност и за подпомагане на борбата срещу избягване на данъчно облагане, и за отмяна на някои решения за предоставяне на дерогации (ОВ L 221, 12.8.2006 г., стр. 9).

⁶ Предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на някои мерки за опростяване на процедурата за начисляване на данък добавена стойност и за подпомагане на борбата срещу избягване на данъчно облагане, и за отмяна на някои решения за предоставяне на дерогации (СОМ(2005) 89 окончателен, 16.3.2005 г.).

⁷ Предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на третирането на застрахователните и финансовите услуги (СОМ(2007) 747 окончателен/2, 20.2.2008 г.) и Предложение за Регламент на Съвета, определящ мерки за прилагането на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на третирането на застрахователните и финансовите услуги (СОМ(2007)746 окончателен/2, 20.2.2008 г.).

3.1. **Необходимост от предварителни консултации с Комитета по ДДС**

Консултациите с Комитета по ДДС са задължителни преди въвеждането на национален режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица. От самия текст на разпоредбата става ясно, че режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица може да бъде въведен едва след консултации с Комитета по ДДС⁸. Комисията смята, че тази разпоредба трябва да се разбира като задължение за консултации с Комитета по ДДС преди *публикуването* на националните правила относно режима за общо облагане с ДДС на група от свързани лица. Това задължение се отнася и до значителни изменения на действащите режими за общо облагане с ДДС на група от свързани лица.

За да се спази изцяло духа на разпоредбата, и по-специално за да се създадат условия за истинска дискусия в рамките на Комитета по ДДС, тези консултации трябва да се проведат доста по-рано.

Тъй като втората алинея от член 11 е неразделна част от разпоредбата за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, изискването за консултации с Комитета по ДДС се прилага и в този случай, независимо от факта, че тази възможност се съдържа в отделна алинея.

3.2. **Основна цел на предоставената възможност за общо облагане с ДДС на група от свързани лица**

Въвеждането на предвидената в член 11 възможност за общо облагане с ДДС на група от свързани лица позволява най-вече на данъчно задължени лица, обвързани помежду си с финансови, икономически и организационни връзки, да не бъдат разглеждани за целите на облагането с ДДС като отделни данъчно задължени лица, а като едно единствено данъчно задължено лице. Тоест няколко тясно свързани помежду си данъчно задължени лица се сливат в едно ново единствено данъчно задължено лице за целите на облагането с ДДС. Този резултат е потвърден от Съда на Европейските общности в решението по дело C-162/07, *Ampliscientifica*⁹.

В тази връзка групата по ДДС, може да бъде описана като „фикция“, създадена за целите на облагането с ДДС, при която на икономическата същност се дава по-голяма тежест в сравнение с правната форма. Групата по ДДС е особен вид данъчно задължено лице, което съществува само за целите на облагането с ДДС. Тя се основава на действителните финансови, икономически и организационни връзки между дружествата. Единствено за целите на облагането с ДДС на групата по ДДС се дава по-голяма тежест в сравнение с правните форми по силата на гражданското или дружественото право, като в същото време всеки член на групата запазва своята правна форма. Така, като се присъединява към група по ДДС, членът на групата се разделя за целите на облагането с ДДС с всяка възможна едновременно съществуваща правна форма и става част от ново отделно данъчно задължено лице за целите на облагането с ДДС, а именно — групата по ДДС.

⁸ Вж. Решение на Съда на Европейските общности по дело C-162/07, *Ampliscientifica*, параграф 18 (ОВ С 171, 5.7.2008 г., стр. 8).

⁹ Дело C-162/07, *Ampliscientifica*, параграф 19.

От факта, че групата по ДДС се разглежда като едно единствено данъчно задължено лице, следва логически, че за целите на облагането с ДДС групата се идентифицира с един номер по ДДС в съответствие с член 214 от Директивата за ДДС, за разлика от всички останали индивидуални идентификационни номера по ДДС. Използването на един единствен номер се налага от необходимостта както икономическите оператори, така и данъчните органи на държавите-членки да идентифицират с известна сигурност лицата, извършващи доставки, подлежащи на облагане с ДДС¹⁰. Данъчните органи могат да запазят индивидуалния идентификационен номер на всеки член на групата, но единствено с цел мониторинг на дейностите в –групата по ДДС.

3.3. Кой може да образува група по ДДС?

Съгласно член 11 държавите-членки могат да разглеждат като едно единствено данъчно задължено лице лицата, установени на територията.

3.3.1. Понятието „лица“

Комисията смята, че понятието „лица“ в член 11 се отнася само до лицата, които отговарят на критериите за данъчно задължено лице за целите на облагането с ДДС. Така правен субект, който е данъчно незадължено лице, било защото не отговаря на определението в член 9, параграф 1 или защото е публичноправен субект, действащ съгласно разпоредбите на член 13, параграф 1, първа алинея, не може да бъде член на група по ДДС.

Не трябва да се забравя, че член 11 попада в дял III „Данъчно задължени лица“ от Директивата за ДДС. Освен това с член 11 не се прави дерогация от определението на данъчно задължено лице, предвидено в член 9, параграф 1 от посочената директива.

Логически следва, че лицата, разглеждани като „едно единствено“ данъчно задължено лице трябва да са данъчно задължени лица сами по себе си, тъй като смисълът на понятието „общо облагане на група“ се състои в „групирането“ на лица, извършващи дейности, които попадат в приложното поле на директивата за ДДС. В тази връзка „едно единствено“ означава, че ако не съществуваше група биха съществували няколко данъчно задължени лица. Следователно по подразбиране всеки член на групата е със статус на данъчно задължено лице.

Терминът „лица“ се използва от законодателя с цел да се избегне повторение на израза „данъчно задължени лица“, а не с цел да бъдат включени и лицата, които не подлежат на данъчно облагане. В различните езикови версии последователно е следвана същата логика¹¹. Този изказ се използва от законодателя и на други места в директивата, наред с другите — в първото изречение на член 9, параграф 2, в което терминът „лица“ ясно се използва в смисъл на данъчно задължени лица.

От установената съдебна практика на Съда също става ясно, че основните термини от Директивата за ДДС като „данъчно задължено лице“ и „стопанска

¹⁰ Дело C-162/07, Ampliscientifica, параграф 20.

¹¹ В английската, френската и немската езикови версии са употребени съответно термините „persons“, „les personnes“ и „ansässige Personen“.

дейност“ са по същество обективни, независимо от целта на съответните доставки и от резултатите от тях.¹² Освен това, в съответствие с целта на директивата, която *inter alia* се състои в това общата система на ДДС да се основава на уеднаквено определение на понятието „данъчно задължено лице“, този статус трябва да бъде определян единствено въз основа на критериите, посочени в директивата¹³.

Формулировката, избрана от Съда в случая *Ampliscientifica*¹⁴, потвърждава това тълкуване. Според Съда:

„От това следва, че разглеждането като едно единствено данъчнозадължено лице изключва възможността така тясно обвързани лица да продължават да подават отделно справки-декларации за ДДС и да бъдат идентифицирани в тяхната група и извън нея като индивидуални данъчно задължени лица [...]“.

В светлината на гореизложеното Комисията смята, че е особено важно прилагането на режими за общо облагане с ДДС на група от свързани лица да не засяга концепцията за данъчно задължено лице. Ако на данъчно незадължено лице се разреши да се включи в група по ДДС, това би било в нарушение на определението. Когато данъчно незадължено лице се присъедини към група по ДДС, то става част от това „едно единствено данъчно задължено лице“¹⁵. На данъчно незадължено лице, което няма нито права, нито задължения по силата на Директивата за ДДС, не следва да се предоставя право да стане данъчно задължено лице само въз основа на факта, че данъчно незадълженото лице се присъединява към група по ДДС. Това би било заобикаляне на критериите, с които се определя кое лице може да бъде считано за данъчно задължено лице.

3.3.2. Понятието „лице, установено на територията на тази държава-членка“

3.3.2.1. Тълкуване на понятието:

Самият текст на член 11 ограничава териториалния обхват на режима за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, прилаган от държава-членка, до лицата, установени на територията на тази конкретна държава-членка. Следователно от особено голямо значение е да се знае кое лице може да се счита за „установено“ по смисъла на тази разпоредба.

Не съществува ориентир по отношение на значението на това понятие. В обяснителния меморандум към предложението за Шеста директива за ДДС не

¹² Дело C-255/02, *Halifax*, параграф 55 (ОВ С 131, 3.6.2006 г., стр. 1).

¹³ Дело C-186/89 *W.M. van Tiem*, параграф 25 (Доклади на Европейския съд 1990 г., стр. I-04363).

¹⁴ Дело C-162/07, *Ampliscientifica*, параграф 19.

¹⁵ Заключение на генералния адвокат от 24 април 1991 г., дело C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*, параграфи 8 и 9. В заключението са посочени редица причини, поради които членуването в група по ДДС следва да се разрешава само на лица, облагаеми с ДДС. Поспециално в заключението се твърди, че с член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива за ДДС не се цели изменение на условията за определяне на данъчно задължение, установени с член 4, параграф 1. Съответно се стига до заключението, че член 4, параграф 4 не предоставя право на държава-членка да разглежда две лица, които са взаимно тясно обвързани, като едно единствено данъчно задължено лице, ако е установено, че едно от тях не извършва „стопанска дейност“ за целите на облагането с ДДС.

се съдържа обяснение по отношение на ограничението на териториалното приложение в рамките на съответната държава-членка.

Комисията счита, че „установени на територията на тази държава-членка“ се отнася до предприятията със седалище на стопанската дейност на територията на държавата-членка, въвела режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, но не включва местата на стопанска дейност в чужбина. Трябва да бъдат включени обаче местата на стопанска дейност на чужди предприятия, разположени на територията на държавата-членка, въвела режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица. Съответно единствено предприятията със седалище на стопанската дейност или местата на стопанска дейност на такива предприятия или на чужди предприятия, физически намиращи се на територията на държавата-членка, въвела режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, могат да се включат в група по ДДС.

Редица доводи подкрепят това тълкуване:

- На първо място, то съответства на текста на действащата разпоредба на член 11 относно критерия за териториален обхват.
- На второ място, териториалният обхват съвпада с територията, на която държавата-членка, въвела режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, упражнява своята компетенция по отношение на облагането с ДДС, както и по отношение на прилаганите изисквания за идентифициране за целите на облагането с ДДС. По този начин режимът за общо облагане с ДДС на група от свързани лица остава лесен за управление и контрол доколкото всички членове на групата следват правилата на една и съща държава.
- На трето място, понятието „установени“ по смисъла на член 11 съответства на „установени“ по смисъла на други разпоредби от Директивата за ДДС и трябва да се тълкува по същия начин.

Най-същественото основание за изключване на местата на стопанска дейност, разположени в чужбина, на предприятията със седалище на стопанската дейност в държавата-членка, въвела режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, е фактът, че те не са физически установени на територията на посочената държава-членка. Доколкото общото облагане с ДДС на група от свързани лица е предоставена възможност, използвана от дадена държава-членка, прилагането ѝ не може да надхвърля границите на физическата територия на държавата-членка, въвела режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица. В противен случай може да бъде нарушен данъчният суверенитет на друга държава-членка. Освен това в случай че две държави-членки решат да въведат режими за общо облагане с ДДС на група от свързани лица е възможно местата на стопанска дейност, разположени в чужбина, да бъдат включени в групи по ДДС в двете държави-членки. Такова положение е несъвместимо с основните принципи на общата система на ДДС и не може да бъде управлявано на национално административно равнище. От гледна точка на контрола то също не е приемливо.

От една страна е ясно, че член 11 ограничава териториалния обхват на режима за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, от друга страна е също така очевидно, че тълкуването трябва да съответства на икономическите условия и на принципа за свобода на установяване, залегнал в член 43 във връзка с член 48 от Договора за ЕО, в който се позволява на местата на стопанска дейност на чуждо предприятие да се възползват от същите възможности при данъчното облагане, които се предоставят на предприятията, чиято дейност е регулирана от националното право в съответната държава-членка. Гореизложеното тълкуване позволява на местата на стопанска дейност на чужди предприятия, разположени в държавата-членка, въвежда режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, да бъдат включени в група по ДДС и да се ползват от същите възможности за данъчно облагане като тези, предоставени на предприятията в посочената държава-членка, и следователно е в съответствие с Договора за ЕО.

3.3.2.2. Връзка с делото FCE Bank

По делото FCE Bank¹⁶ Съдът постанови, че място на стопанска дейност, което не е правен субект, отделен от дружеството, към което принадлежи, установено е в друга държава-членка и дружеството му доставя услуги, не следва да бъде разглеждано като данъчно задължено лице поради разходите, които му се начисляват във връзка с посочените доставки. Така доставката на услуги в рамките на един и същ правен субект не попада в приложното поле на ДДС.

Изключването на местата на стопанска дейност, разположени в чужбина, от данъчно задължено лице в държавата-членка, въвежда режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, може на пръв поглед да изглежда несъвместимо с решението по делото FCE Bank. В решението обаче не се разглежда положението на групите по ДДС. Освен това следва да се отбележи, че присъединявайки се към група по ДДС данъчно задълженото лице става част от ново данъчно задължено лице — групата по ДДС и следователно за целите на облагането с ДДС се отделя от своите места на стопанска дейност, разположени в чужбина. Това означава, че ако данъчно задължено лице се включи в група по ДДС, всички услуги, които то впоследствие ще достави на своето място на стопанска дейност в чужбина, ще се считат за услуги, извършени между две отделни данъчно задължени лица. Следователно фактът, че на мястото на стопанска дейност, разположено в чужбина, не се предоставя право да се включи в група по ДДС в тази държава-членка, не влиза в противоречие с решението по делото FCE Bank.

3.3.3. Включване на всички дейности и участие само в една група по ДДС

Тъй като групата по ДДС се счита за едно единствено данъчно задължено лице, идентифицирано посредством един единствен идентификационен номер за целите на облагането с ДДС, всички дейности на членовете на групата трябва да бъдат включени. Следователно на член на групата, който осъществява дейност в различни области в държавата-членка, въвежда режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, не следва да се предоставя възможност да изключи една или повече от дейностите си от групата по ДДС, в

¹⁶ Дело C-210/04, FCE Bank (ОВ С, 3.6.2006 г., стр.14).

която е включен, с изключение на дейностите, извършени от място на стопанска дейност, разположено извън тази държава-членка.

По същата причина националните режими за общо облагане с ДДС на група от свързани лица следва да забранят на своите данъчно задължени лица да се включват в повече от една група по ДДС едновременно. Това е от особено значение и от гледна точка на необходимостта от контрол.

3.3.4. *Условието за „финансови, икономически и организационни връзки“*

Мнението на Комисията е, че това условие трябва да се разбира в смисъл, че и трите вида връзки трябва да са налице през целия период на съществуване на групата по ДДС и че всеки член на групата, който не спазва това изискване, трябва да бъде приканен да я напусне. Причините за това са следните:

- На първо място, от използването на съединителния съюз „и“ следва, че условията са кумулативни.
- На второ място, тъй като групата по ДДС като идея представлява особен вид данъчно задължено лице и следователно се използва по изключение, от особено значение е участието в такава група да бъде обвързано с много стриктни условия, което се постига чрез кумулативното използване на горепосочените изисквания.
- На трето място, кумулативните условия са гаранция срещу незаконосъобразно прилагане на режимите за група по ДДС, тъй като те позволяват да бъдат изключени изцяло изкуствено създадени структури, напълно лишени от икономическо съдържание.

С оглед на основните принципи, въз основа на които е създадена тази разпоредба, Комисията е на мнение, че следните определения на трите вида връзки могат да послужат като основни насоки.

Финансови връзки: Определят се посредством процент на участие в капитала или процент от правата на глас (над 50 %), както и по отношение на договор за франчайз. Това гарантира, че определено дружество действително контролира друго дружество.

Икономически връзки: Определят се по отношение на наличието на поне една от следните форми на икономическо сътрудничество. Основната дейност на всеки член на групата е от едно и също естество, или дейностите на членовете на групата са допълващи се или взаимно свързани, или един от членовете на групата извършва дейности, които са напълно или в значителна степен в полза на другите членове на групата.

Организационни връзки: Определят се по отношение на наличието на поделена или поне частично поделена управленческа структура.

3.3.5. *В кои сектори на дейност може да се прилага режимът за общо облагане с ДДС на група от свързани лица?*

До режимите за общо облагане с ДДС на група от свързани лица трябва да имат достъп всички сектори на икономическа дейност в държавата-членка, която въвежда такъв режим. Това заключение може да се направи въз основа на

текста на член 11, който не предвижда ограничение в рамките на определени сектори. Освен това то следва и от принципа на данъчен неутралитет. Национален режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица не може да бъде въведен само за определени сектори, защото това би означавало предоставяне на по-благоприятни условия на някои предприятия в сравнение с други, а може също така да бъде поставено под въпрос от гледна точка на държавните помощи (селективен подход).

Ограничение на достъпа до режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица може да бъде оправдано единствено с необходимост от предприемане на действие срещу евентуална злоупотреба при ясно определени доставки. Без такова основание не е допустимо определен режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица да бъде предоставен с национален закон само на определен сектор, като например финансовия или застрахователния сектор.

3.4. Права и задължения на група по ДДС

3.4.1. Кой поема задълженията?

Тъй като групата по ДДС се счита за едно единствено данъчно задължено лице, то за нея се отнасят същите права и задължения като тези на всяко друго данъчно задължено лице и следователно всички разпоредби на Директивата за ДДС, както и решенията на Съда на Европейските общности, се прилагат и за нея. Така задълженията се отнасят до групата като цяло, а не до отделните ѝ членове. Следователно при създаването на национален режим за общо облагане с ДДС на група от свързани лица е от особено значение той да съответства на правната рамка на Общността, установена за „обикновените“ данъчно задължени лица.

Единственият идентификационен номер за ДДС на групата по ДДС се използва например, когато се издават фактури за доставка на стоки или услуги, за които се приема, че са извършени от групата по ДДС.

Като всяко друго данъчно задължено лице групата по ДДС трябва да подава справки-декларации за ДДС и, при необходимост — обобщени декларации. Справка-декларацията за ДДС трябва да съдържа нетния размер на ДДС на групата, получен от всеки отделен член на групата, като се отчита фактът, че върху доставките между членовете на групата не се начислява и не се плаща ДДС. Това означава, че вземания по ДДС на някои членове на групата покриват дължими суми по ДДС на други членове: за целите на облагането с ДДС както вземанията, така и дължимите суми са вземания и дължими суми на групата по ДДС, а не на отделните нейни членове. По делото *Ampliscientifica*¹⁷ Съдът постанови, че разглеждането като едно единствено данъчно задължено лице изключва възможността лица, които принадлежат към определена група по ДДС да продължават да подават справки-декларации по ДДС отделно, в качеството си на отделни данъчно задължени лица, тъй като само групата по

¹⁷ Дело C-162/07, *Ampliscientifica*, параграф 19.

ДДС като едно единствено данъчно задължено лице е оправомощена да подава тези справки-декларации.

От горепосоченото следва, че възможността за общо облагане с ДДС на група от свързани лица е преди всичко мярка за опростяване на административните задължения.

3.4.2. Как се разглеждат доставките от или за трети лица?

По отношение на трети лица групата по ДДС действа като едно единствено данъчно задължено лице. Следователно всички доставки на стоки и услуги, извършени от член на групата в полза на получател извън групата се приемат за доставени от групата, а не от отделния ѝ член. По същия начин доставките на стоки и услуги от трети лица в полза на един или повече членове на групата, се приемат за доставки за групата като цяло. Аналогично вносът и вътреобщностните доставки, осъществени от членове на групата, се приемат за извършени от самата група. Така положението на групата по отношение на облагането с ДДС, както и разглеждането на нейните входящи и изходящи доставки, са напълно сравними с тези на данъчно задължено лице с множество филиали.

3.4.3. Доставки в рамките на групата

По отношение на доставките в рамките на групата по ДДС, тоест възмездните доставки между отделните членове, от факта, че групата по ДДС се разглежда като едно единствено данъчно задължено лице, следва, че въпросните доставки трябва да се приемат за извършени от групата за собствени нужди. Това е една от най-важните последици от създаването на група по ДДС, тъй като с изключение на някои определени доставки (членове 16, 18, 26 и 27) възмездните доставки в рамките на групата по ДДС не съществуват за целите на облагането с ДДС; те са „извън приложното поле“. От това следва, че възможността за прилагане на общо облагане с ДДС на група от свързани лица може да предостави на предприятията предимства, свързани с паричния поток.

3.4.4. Права и задължения при създаване на група по ДДС и при прекратяване на нейната дейност

В момента, в който групата по ДДС стане едно единствено данъчно задължено лице, правата и задълженията на отделните членове по отношение на ДДС се прехвърлят автоматично върху групата по ДДС. Същото правило се прилага и в случаите, когато данъчно задължено лице се присъедини към вече съществуваща група.

В член 11 не се предвижда разпоредба относно задължителен период, през който един член трябва да остане част от групата. С член 11, втора алинея обаче на държавите-членки се разрешава да предприемат мерки с цел да се гарантира, че от режима за общо облагане с ДДС на група от свързани лица няма да произтекат необосновани предимства. Комисията счита, че разпоредбата позволява да се предвидят мерки като минимален период на членуване в група.

От факта, че групата по ДДС се разглежда като едно единствено данъчно задължено лице, което е поело правата и задълженията на членовете на групата по отношение на облагането с ДДС, следва, че когато групата по ДДС прекрати своето съществуване, поетите от нея права и задължения преминават върху отделните ѝ членове от момента на прекратяване на групата. От същия момент бившите членове на групата си възвръщат статуса на самостоятелни данъчно задължени лица. Същото правило се прилага и в случаите, когато един от членовете напусне групата.

3.5. Правото на приспадане на данъчен кредит при група по ДДС

3.5.1. Правила относно правото на приспадане на данъчен кредит, приложими по отношение на група по ДДС

Тъй като групата по ДДС се разглежда като едно единствено данъчно задължено лице за целите на облагането с ДДС, правото на приспадане на данък добавена стойност, начислен на предходен етап, се определя въз основа на доставките на групата като цяло с трети лица.

В този контекст правилата относно коригирането на правото на приспадане ще трябва да се прилагат правилно, например когато данъчно задължено лице се присъединява към групата или я напуска, или когато дейностите на член на групата се променят до такава степен, че е необходимо да се въведат промени в правото на приспадане на групата.

В това отношение трябва да се припомни, че за определяне на ДДС за приспадане в член 173 на държавите-членки са предоставени различни възможности. Общото правило е приспадане на пропорционален принцип в съответствие с членове 174 и 175, но за да се отрази по-добре действителното използване на стоките и услугите може да се използва система за пряко приписване.

При наличието на тези възможности могат да се появят значителни разлики между държавите-членки по отношение на методите, използвани за определяне на правото на приспадане на ДДС, начислен на предходен етап, което може да доведе до разлики в подлежащите на приспадане суми от ДДС в различните държави-членки. Освен това не са предвидени общи правила за ограничаване на правото на приспадане на ДДС, начислен на предходен етап, по отношение на разходи, които не са стриктно разходи за стопанска дейност, за които държавите-членки могат да наложат ограничения на правото на приспадане в съответствие с член 176.

3.5.2. Въздействие на групата по ДДС върху правото на приспадане

Една от най-съществените последици от създаването на група по ДДС е „изчезването“ от гледна точка на облагането с ДДС на доставките между членовете на групата. В група по ДДС, състояща се единствено от данъчно задължени лица с пълно право на приспадане на данъчен кредит, резултатът от данъчните приходи е неутрален за държавата-членка, на чиято територия е установена групата по ДДС.

В група по ДДС обаче, в която членуват и данъчно задължени лица без право на приспадане или данъчно задължени лица с частично право на приспадане на данъчен кредит, е възможно резултатът от данъчните приходи да не се окаже неутрален. Неподлежащият на приспадане ДДС, дължим за облагаеми доставки, извършени от един от членовете на групата в полза на друг член на групата, който няма право на приспадане или ползва частично право на приспадане, е реално загубен за въпросната държава, тъй като вътрешните доставки са несъществуващи за целите на облагането с ДДС. В това отношение групата по ДДС неутрализира разходите за ДДС, възникнали във връзка с доставките в рамките на групата.

От това следва, че режимът за общо облагане с ДДС на група от свързани лица може да предостави финансови предимства на групи по ДДС, в които участват членове без право на приспадане или с частично право на приспадане на данъчен кредит. Тези предимства могат да се различават в зависимост от условията на прилагане, избрани от държавите-членки, особено по отношение на правилата, свързани с правото на приспадане.

Комисията е на мнение, че е от особена важност държавите-членки да осигурят правилно и цялостно прилагане на правилата на Общността относно правото на приспадане при групите по ДДС.

3.5.3. Необходимостта от приемане на мерки за предотвратяване на отклонение от данъчно облагане

Освен това с член 11, втора алинея на държавите-членки се позволява да приемат всички мерки, необходими за предотвратяване на отклонение от данъчно облагане.

Следва да се припомни също така, че с решението по делото Halifax¹⁸ Съдът изясни, че държавите-членки са оправомощени да се борят срещу измамните практики.

При всички случаи Комисията споделя становището, че не следва в резултат от прилагането на режима за общо облагане с ДДС на група от свързани лица да възникват необосновани предимства или вреди.

Предвид първоначалните цели на възможността за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, която трябва да се приема предимно като мярка за опростяване, режим, основан на тази възможност, не следва да нарушава условията на конкуренция или да се противопоставя на принципа на данъчен неутралитет. Трябва да се избягва положение, при което възможността за общо облагане с ДДС на група от свързани лица се използва за привличане на предприятия в определени държави-членки, и така се превръща в източник на данъчна конкуренция между държавите.

Следователно е от особено значение държавите-членки да използват тази възможност като вземат всички необходими мерки за предотвратяване на отклонение от данъчно облагане и на измамните практики, които възникват в

¹⁸

Дело C-255/02.

резултат от прилагането на техните национални режими за общо облагане с ДДС на група от свързани лица. В резултат от прилагането на режима за общо облагане с ДДС на група от свързани лица не следва да възникват необосновани предимства или вреди.

4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Комисията приканва Съвета и Европейския парламент да вземат под внимание нейната позиция по отношение на режимите за общо облагане с ДДС на група от свързани лица, изложена в настоящото съобщение, чиято цел е да

- допринесе за по-хармонизирано прилагане на член 11 от Директивата за ДДС, в резултат на което да се избегне отрицателното влияние върху вътрешния пазар и противоречията с основните принципи на системата на Общността за ДДС,
- да послужи като основни насоки за държавите-членки при въвеждането на режими за общо облагане с ДДС на група от свързани лица в тяхното национално законодателство или при изменение на такива режими.

Настоящото съобщение не засяга ролята на Комисията като пазител на Договорите в съответствие с член 211 от Договора.