ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА Е. SHARPSTON
представено на 9 октомври 2008 година [1]

1. Някои дейности от обществен интерес, включително болничната и медицинската помощ и тясно свързани с тях дейности, са освободени от ДДС. Също така, когато лицата, чиито дейности са освободени, образуват групи с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тези дейности, тези услуги също са освободени, ако групите изискват от своите членове само „възстановяване на дела им от общите разходи“ и при условие че не е налице опасност от нарушаване на конкуренцията.

2. Преюдициалното запитване на Netherlands Hoge Raad (Върховен съд на Нидерландия) по същество се отнася до въпроса дали последното освобождаване обхваща услугите, които се предоставят на един или няколко членове индивидуално, или дали общностното законодателство в областта на ДДС трябва да следва в това отношение девиза на мускетарите „Един за всички, всички за един“?

1 — Език на оригиналния текст: английски.

Приложимо законодателство

3. Предмет на производството пред националния съд са услуги, предоставени в периода между 1994 г. и 1998 г., така че приложимите разпоредби на общностното право са тези на Шеста директива ДДС. [2]

4. Член 13, А от Шеста директива е озаглавен „Освободени доставки при някои дейности от обществен интерес“. Релевантната за настоящия случай част от параграф 1 на този член предвижда:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия,

2 — Шеста директива 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 (ОВ L 145 1977 г., стр. 1, многократно изменяна, наричана по-нататък „Шеста директива“). Считано от 1 януари 2007 г. тази директива е заменена с 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),чиято цел е да осигури представянето на разпоредбите по ясен и рационален начин чрез преработка на структурата и на текста на Директивата, без по принцип това да води до съществени промени в съществуващото законодателство (вж. съображение 3).

които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

б) болничната и медицинската помощ и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от публичноправни субекти, или при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, от болници, терапевтични или диагностични медицински центрове и други надлежно признати заведения с подобен характер;

[…]

е) доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени от данък върху добавената стойност или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност, когато такива групи изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи, при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на конкуренцията;

[…]“ [3] [неофициален превод]

Факти, производство и преюдициален въпрос

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (наричана по-нататък „Stichting“) е фондация, чиито членове са различни медицински и здравноосигурителни организации, а в някои случаи и отделни членове на тези организации, като например отделни болници. Дейностите на членовете на Stichting са освободени от ДДС. Главната цел на фондацията е повишаването на качеството на медицинската помощ. За да постигне това, тя предоставя различни услуги на членовете си. Голяма част от посочените услуги (свързани по-конкретно с изготвянето и поддържането на професионални стандарти за лекари и за медицински сестри) се предоставят на болниците и се заплащат от последните в зависимост от

3 — Същите разпоредби без изменения по същество се съдържат понастоящем в член 131 и член 132, параграф 1, букви б) и е) от Директива 2006/112.

броя легла. Данъчната администрация приема тези услуги (които в крайна сметка се финансират от държавата) за освободени от ДДС на основание на националното законодателство за изпълнение на член 13, A, параграф 1, буква е) от Шеста директива.

6. В единични случаи Stichting предоставя и други услуги на отделни членове. Като пример може да се посочи осигуряването на член от персонала ѝ, за да председателства работна група по проект за подходяща медицинска помощ за някоя от членуващите в нея организации или изпращането на персонал, който да вземе участие в колоквиум относно антивирусните лекарствени средства и сърдечната недостатъчност, организиран от друга членуваща в нея организация. За тези услуги се издава индивидуална фактура на съответната организация — членка на фондацията. Според акта за преюдициално запитване е безспорно, че тези услуги са пряко необходими за осъществяване на освободените дейности на членовете на фондацията и че не е налице нарушаване на конкуренцията. Данъчната администрация обаче счита, че условието за „възстановяване на дела им от общите разходи“ не е изпълнено.

7. Понастоящем спорът е висящ пред Hoge Raad, който поставя следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 13, A, параграф 1, уводно изречение и буква е) от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че в приложното му поле се включват и услуги, предоставяни от посочените в тази разпоредба групи лица на техните членове, като тези услуги са пряко необходими на тези членове за извършване на освободени от данъчно облагане техни доставки или на доставки, по отношение на които те не са данъчнозадължени лица, и с оглед заплащането на тези услуги се изисква само възстановяване на разходите по тях, ако те се предоставят само на един или на няколко от членовете?“

8. Stichting, нидерландското правителство и Комисията представят писмени и устни становища.

Съображения

Нарушение на конкуренцията

9. Нидерландското правителство поставя под въпрос становището на запитващата юрисдикция, според което спорните услуги не водят до нарушаване на конкуренцията. То подчертава по-специално, че националните разпоредби за транспониране, които определят приложното поле на

освобождаването в нидерландското право, изрично изключват осигуряването на персонал именно поради това, че става въпрос за услуга, която може да доведе до сериозно нарушение на конкуренцията.

10. Въпросът дали съществува действително или потенциално нарушение на конкуренцията, както и този относно тълкуването и прилагането на съответните национални разпоредби за транспониране, разбира се е от компетентността на националната юрисдикция. По отношение на опасността от нарушаване на конкуренцията ще отбележа само, че освобождаването трябва да бъде отказано, ако съществува реална опасност освобождаването само по себе си да доведе непосредствено или в бъдеще до нарушения на конкуренцията [4].

11. При все това искам да обърна внимание на един друг аспект. Поставеният от запитващата юрисдикция въпрос се отнася до услуги, за „заплащането на [които] се изисква само възстановяване на разходите по тях“. Този текст може да обхване услуги, за които се издава фактура под себестойността, обратно на възстановяването, посочено в Шеста директива [5]. Несъмнено всяка доставка на услуги на цена, която е по-ниска от себестойността им, ще окаже въздействие по отношение на конкуренцията спрямо търговските предприятия, което следва се вземе предвид от компетентната национална юрисдикция при преценката на фактите.

Стриктно тълкуване

12. Както подчертават нидерландското правителство и Комисията, според постоянната практика на Съда термините, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, според който с данък върху добавената стойност се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице [6].

4 — Вж. Решение от 20 ноември 2003 г. по дело Taksatorringen (C-8/01, Recueil, стр. I-13711, точки 58—65).

5 — Ще отбележа, че в текстовете на всички езици, на които е приета Шеста директива през 1977 г., в член 13, A, параграф 1, буква е) се съдържа думата „точно“, с изключение на текста на нидерландски език, в която просто се посочва „само възстановяване“ („enkel terugbetaling“) вместо „само... точно възстановяване“. Член 13, A, параграф 1, буква е) е транспониран в нидерландското право с член 11, параграф 1, буква ф) от Wet op de Omzetbelasting (Закон относно данъка върху оборота), който също посочва „само възстановяване“ („slechts terugbetaling“).

6 — Вж. по-специално относно член 13, A, параграф 1, буква е) Решение от 15 юни 1989 г. по дело Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, стр. 1737, точка 13) и Решение по дело Taksatorringen (посочено в бележка под линия 4, точка 61).

13. Съдът обаче е постановил също, че тази съдебна практика не цели да наложи тълкуване, което би направило посочените случаи на освобождаване почти неприложими на практика [7].

Поставеният въпрос

15. Stichting и Комисията предлагат да се отговори на въпроса на Hoge Raad в смисъл, че при условие че са изпълнени другите критерии по член 13, A, параграф 1, буква е), тази разпоредба обхваща услугите, предоставяни от групи, които влизат в приложното ѝ поле, дори ако се доставят само на един или на няколко членове.

14. Ще добавя също, че стриктният характер на тълкуването — като стриктното тълкуване не бива да се бърка с ограничителното тълкуване [8], може да бъде различен по степен в зависимост от естеството на въпросното освобождаване. Болничната и медицинската помощ са освободени в интерес на цялото общество, за да се намали цената за пациента. Основанието за това освобождаване обхваща и необходимите спомагателни услуги, които по съображения за икономия от мащаба са делегирани на образувания, управлявани съвместно [9]. При условие че самата „болнична и медицинска помощ“ е предмет на стриктно тълкуване, подходящо ли е спомагателните услуги да се подлагат на още по-висока степен на стриктно тълкуване, затягайки още повече положението? [10]

16. Нидерландското правителство счита, че посочената разпоредба не може да обхване услугите, които са доставени и за които са издадени фактури поотделно на членовете на групата. В съдебното заседание това правителство пояснява гледната си точка, като изтъква, че основното разграничение е това между услугите, доставяни в общ интерес, които са включени в приложното поле, и услугите, които се доставят в индивидуален интерес на член на групата, които не са включени.

17. По същество аз споделям гледната точка на Stichting и на Комисията. Ако са изпълнени всички други условия, предвидени от член 13, A, параграф 1, буква е), а именно ако услугите са пряко необходими за осъществяването на дейност, която е освободена или не се облага с ДДС, ако е налице точно възстановяване

7 — Вж. Решение по дело Taksatorringen, точка 62.

8 — Вж. Заключение на генералния адвокат Jacobs по дело Zoological Society of London (Решение от 21 март 2002 г., C-267/00, Recueil, стр. I-3353, точки 17—19.

9 — Вж. Заключение на генералния адвокат Mischo по дело Taksatorringen, цитирано по-горе в бележка под линия 4, точки 9 и 117—124, и по-специално точки 117—119.

10 — Вж. също Решение по дело Комисия/Франция (C-76/99, Recueil, стр. I-249, точка 23), както и Заключение на генералния адвокат Fennelly по същото дело, точки 20—23 и цитираната там съдебна практика).

на направените разходи и ако не съществува опасност от нарушаване на конкуренцията, струва ми се, че прекалено буквалното тълкуване на термините „дял“ и „общ“ би ограничило неоснователно и изкуствено приложното поле на това освобождаване.

18. Несъмнено когато през всяка една данъчна година се предоставя един и същ тип услуга на всички членове на групата, от всеки член може да се изисква „дела [му] от общите разходи“, в пълния смисъл на думата. Действителното положение на подобни групи обаче може да е по-сложно. Напълно възможно е групата да доставя гама от различни услуги, едните необходими за всички членове, а другите — само за някои от тях. Нуждите на членовете на дадена група могат да варират през различните данъчни години по такъв начин, че през съответната данъчна година някои услуги могат да бъдат предоставяни на всички членове, други услуги — на няколко членове, а трети — само на един член. Цената на предоставянето на тези услуги обаче в действителност остава общ разход на посочената група, създадена с тази цел от всичките си членове, като се има предвид, че методите на аналитичната отчетност напълно позволяват да се установи точният дял от разходите за всяка една от услугите, взети поотделно.

19. В писменото си становище нидерландското правителство изтъква, че целта на това освобождаване е да се избегне облагането с ДДС на услугите, доставяни от определена група на нейните членове, когато същите услуги не биха били облагани с ДДС, ако се предоставят вътре в групата от всеки отделен член [11]. Следователно подобни услуги се приравняват на вътрешни операции. Според нидерландското правителство, когато услугата се доставя само на един член на групата, тя се приравнява на операция на свободния пазар, тъй като доставчикът е независим от получателя и не би следвало да се ползва от такова третиране.

20. Намирам този довод за неубедителен. Това, че определена услуга се предоставя от групата на един, на няколко или на всички нейни членове, не променя правоотношението между доставчика и получателя или естеството на споразумението, с което се разпределят ресурсите, за да се постигне икономия от мащаба.

21. В хода на съдебното заседание нидерландското правителство настоятелно изтъква, че за да може услугите да се ползват от освобождаването, е необходимо те да се доставят в общ интерес на всички членове на групата, а не в индивидуален интерес на отделни членове. Това правителство онагледява посоченото разграничение, като посочва за пример комисията по жалбите, свързани с образованието,

11 — Вж. Заключение на генералния адвокат Mischo в Решение по дело Taksatorringen, точки 118 и 119.

която подпомага всички нидерландски училища при произнасянето по жалби. Тази услуга се предоставя в общ интерес на всички училища, макар някои от тях да нямат нужда от нея през определен период или дори изобщо, поради което следва да се освободи от ДДС на основание на член 13, A, параграф 1, буква е). За сметка на това, ако някое училище има нужда от правен съвет от юристите на тази комисия, например относно въпроси, свързани с ДДС, това би било услуга, която е в индивидуален интерес на училището и следователно не би следвало да се освобождава.

22. Въпреки че съм склонна да се съглася с резултата от направения анализ на този пример от страна на нидерландското правителство, аз не одобрявам използвания от него метод. При описаните условия съветът в областта на ДДС не би могъл да се ползва от освобождаването, тъй като това не е услуга, която да е пряко необходима, за да позволи на училището да упражнява образователната си дейност, която е освободена от ДДС, а най-вероятно и поради това, че това не е една от услугите, за доставянето на които е била създадена посочената комисия. За сметка на това услуга, която се вписва измежду тези, за чието предоставяне е създадена комисията, и която би била пряко необходима за упражняването на освободената образователна дейност, трябва да се ползва от освобождаването независимо от действителния брой училища, на които се предоставя.

23. Освен това ми се струва, че разграничението между общ и индивидуален интерес не е особено релевантно като независим критерий. Освен ако членовете са задължени да ползват всички предоставяни от групата услуги, те биха избрали да се ползват от услугите, които представляват индивидуален интерес за тях. Освен това възможността за всички членове да се ползват от тези услуги несъмнено е от техен общ интерес, при условие че във всички случаи тези услуги са „предоставяни от самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени или не се облагат с данък върху добавената стойност, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност“.

24. Тъй като Hoge Raad поставя своя въпрос въз основа на изрично изразеното становище, че единственият спорен въпрос е този дали е изпълнено задължението за „възстановяване на дела им от общите разходи“, ще отговоря утвърдително на този въпрос.

Заключение

25. В резултат на това считам, че в отговор на въпроса на Hoge Raad Съдът следва да постанови следното:

„Член 13, А, параграф 1, буква е) от Шеста директива ДДС обхваща услугите, които се доставят от групи, попадащи в приложното му поле, на техните членове, дори ако тези услуги се доставят само на един или на няколко членове, стига да са изпълнени останалите условия по тази разпоредба.“