Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

21 септември 2017 година*

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, буква е) — Освобождаване на услугите, предоставяни от самостоятелни групи лица в полза на техните членове — Ограничаване до самостоятелните групи, чиито членове упражняват ограничен брой професии“

По дело C-616/15

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 20 ноември 2015 г.

Европейска комисия, за която се явяват M. Owsiany-Hornung, B.-R. Killmann и R. Lyal, в качеството на представители,

ищец,

срещу

Федерална република Германия, за която се явяват T. Henze, J. Möller и K. Petersen, в качеството на представители,

ответник,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на състава, E. Juhász, C. Vajda (докладчик), K. Jürimäe и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: X. Lopez Bancalari, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 февруари 2017 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 5 април 2017 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: немски.

Решение

1 С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да приеме за установено, че като е ограничила освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС) до самостоятелни групи лица (наричани по-нататък „СГЛ“), чиито членове упражняват ограничен брой професии, Федерална република Германия е нарушила задълженията си по член 132, параграф 1, буква е) от 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 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31).

Правна уредба

Правото на Съюза

Шеста директива

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 (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“) е отменена и заменена с Директива 2006/112, считано от 1 януари 2007 г. Член 4, параграф 5 от Шеста директива гласи следното:

„Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

Въпреки това, когато се ангажират, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, при което третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията.

Във всеки случай тези субекти се считат за данъчнозадължени лица във връзка с дейностите, изброени в приложение Г, при условие че същите не се извършват в толкова малък обем, за да бъдат определени като незначителни.

[…]“. [неофициален превод]

3 Член 13, А от Шеста директива гласи следното:

„1. Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможни данъчни измами, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

е) доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чийто дейности са освободени от ДДС 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;

[…]“. [неофициален превод]

4 В член 28, параграфи 3 и 4 от тази директива се предвижда следното:

„3. По време на преходния период, посочен в параграф 4, държавите членки могат:

а) да продължат да облагат сделките, освободени съгласно член 13 или член 15 и изброени в приложение Д към настоящата директива;

[…]

4. Преходният период е с първоначална продължителност от пет години, считано от 1 януари 1978 г. Не по-късно от шест месеца преди изтичането на този период, при необходимост и след това, Съветът прави преглед на положението във връзка с дерогациите, посочени в параграф 3 въз основа на доклад на Комисията и с единодушно решение определя по предложение на Комисията дали някоя или всички тези дерогации да не бъдат отменени“. [неофициален превод]

5 В приложение Д към посочената директива, озаглавено „Сделки, посочени в член 28, параграф 3, буква а)“, се предвижда следното:

„[…]

3. Сделките, посочени в член 13, А, параграф 1, буква е) освен сделките на групи от медицински или парамедицински характер;

[…]“. [неофициален превод]

Осемнадесетата директива 89/465/ЕИО

6 Съгласно член 1 от Осемнадесета директива 89/465/ЕИО на Съвета от 18 юли 1989 година относно хармонизирането на законодателствата на държавите членки за данъците върху оборота — Отмяна на някои дерогации, предвидени в член 28, параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО (ОВ L 226, 1989 г., стр. 21):

„В Директива 77/388/ЕИО се правят следните изменения:

1) Считано от 1 януари 1990 г. се заличават доставките, посочени в точки 1, 3—6, 8, 9, 10, 12, 13 и 14 от приложение Д.

[…]“. [неофициален превод]

Директива 2006/112

7 В член 13, параграф 1, първа и втора алинея от Директива 2006/112 се предвижда следното:

„Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

Въпреки това, когато се ангажират, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, при което третирането им като данъчнонезадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията“.

8 Член 131 от Директива 2006/112, който се намира в глава 1, озаглавена „Общи разпоредби“, и е част от дял IX, озаглавен „Освобождавания“, гласи следното:

„Освобожданията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

9 В член 132, параграф 1 от Директива 2006/112, който е част от дял IX, глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, се предвижда следното:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на обществените пощенски служби, различни от пътнически транспорт и далекосъобщителни услуги, и съпътстващата ги доставка на стоки;

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;

в) предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, определени от съответната държава членка;

г) доставката на човешки органи, кръв и кърма;

д) доставката на услуги, извършвани от зъботехници по занятие, както и доставката на зъбни протези, извършвани от зъболекари и зъботехници;

е) доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чийто дейности са освободени от ДДС 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;

ж) доставката на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, включително тези услуги доставяни от старчески домове, от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка;

[…]

и) предоставянето на детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация, включително доставката на стоки и на услуги, тясно свързани с него, осъществявани от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет на дейност;

[…]

м) доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание;

н) доставката на някои културни услуги и стоки, тясно свързани с тях, доставяни от публичноправни субекти или от други културни организации, признати от съответната държава членка;

[…]“.

10 Съгласно член 133, първа алинея от Директива 2006/112:

„Държавите членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправни субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в зависимост от това дали същите отговарят на едно или повече от следните условия:

[…]

г) не трябва да има вероятност освобождаването от ДДС да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“.

11 В член 135, параграф 1 от Директива 2006/112, който е част от дял IX, глава 3, озаглавена „Освобождавания в полза на други дейности“, се предвижда следното:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

а) застрахователните и презастрахователните сделки, включително свързаните с тях услуги, извършвани от застрахователни брокери и агенти;

[…]

г) сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове;

д) сделките, включително договаряне, засягащи валута, банкноти и монети, използвани като законно платежно средство, с изключение на предметите с колекционерска стойност, тоест монетите от злато, сребро и други метали или банкнотите, които обикновено не се използват като законно платежно средство или монети с нумизматична стойност;

[…]“.

Германското право:

12 Втора глава, озаглавена „Освобождаване и възстановяване на данъка“ от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UstG“), съдържа в член 4 списък с освободените от ДДС доставки на услуги. Съгласно член 4, точка 14 от UStG, в редакцията, приложима към разглежданите обстоятелства, са освободени:

„a) предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, лекар, зъболекар, лечител, физиотерапевт, акушерка или всяка друга аналогична медицинска дейност. Първото изречение не се прилага при доставката или поправянето на зъбни протези […] и на ортодонтски апарати […], при условие че предприемачът ги е произвел или поправил в предприятието си;

b) болничната и медицинската помощ, включително диагностика, медицински прегледи, профилактика, рехабилитация, оказване на помощ при раждане и хоспис грижи, както и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от публичноправни субекти […];

[…]

d) други доставки на услуги, които групи, чиито членове упражняват професиите по буква a) или са част от заведенията, посочени в буква b), предоставят на своите членове, когато тези доставки са пряко необходими за осъществяване на дейностите, посочени в буква a) или в буква b), и групите изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи;

[…]“.

Досъдебната процедура

13 С официално уведомително писмо от 23 ноември 2009 г. Комисията споделя с Федерална република Германия съмнения относно съответствието с Директивата за ДДС на разпоредби на националното право за освобождаването от ДДС на доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени от ДДС 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.

14 В това писмо Комисията посочва, че германското законодателство ограничава това освобождаване до доставките на услуги от СГЛ, чиито членове упражняват дейности или професии в областта на здравеопазването, докато Директива 2006/112 не ограничава разглежданото освобождаване до групи от определени професионални категории, а предвижда такова освобождаване за всички лица, когато последните са освободени от ДДС или не са данъчнозадължени лица във връзка с дейността, която те упражняват. По тази причина Комисията приема, че германското законодателство за данъка върху оборота не е в съответствие с целите на правото на Съюза, като преследваните с Директива 2006/112.

15 Федерална република Германия отговаря на това официално уведомително писмо с писмо от 22 март 2010 г. В последното тя потвърждава, че разглежданата германска правна уредба фактически освобождава доставката на услуги, предоставяни от СГЛ, само доколкото става въпрос за групи лекари или лица, упражняващи парамедицински професии, както и за групи болнични заведения или за заведения с подобно предназначение. Тя изтъква, че това ограничение се обосновава с обстоятелството, че националният законодател трябвало да определи кои професионални категории могат да се възползват от разглежданото

освобождаване, без то да доведе до нарушаване на конкуренцията. Така според нея, след като е направил проучване, германският законодател е приел, че това освобождаване е обосновано само за здравния сектор.

16 На 7 април 2011 г. Комисията изпраща мотивирано становище на Федерална република Германия. В него Комисията изразява съмнения относно твърденията на тази държава членка, че за да се предотврати нарушаване на конкуренцията, дейностите и професиите в областта на здравеопазването са единствените, които могат да се възползват от разглежданото освобождаване. Според тази институция от законодателната процедура на Съюза е видно, че целта на Директива 2006/112 е именно да се разшири освобождаването до групи, включващи други категории лица. Освен това Комисията изтъква, че нееднократно германски юрисдикции е трябвало да разширяват приложното поле на разглежданото освобождаване до професионални категории, различни от изброените в германската правна уредба за данъка върху оборота.

17 Комисията посочва също, че не е запозната с обстоятелствата, на които се е основал германският законодател, за да приеме наличието на повтарящи се нарушения на конкуренцията при хипотезата, според която освен вече освободените професии в областта на здравеопазването, въпросното освобождаване би трябвало да се разшири, като обхване всички национални икономически сектори. Тази институция счита, че посоченият законодател не трябва да преценява евентуалните нарушения на конкуренцията въз основа на разсъждение от общ характер. Според нея, напротив, разглежданото освобождаване следва да отказва само в случай на реален риск то само по себе си да доведе непосредствено и за в бъдеще до нарушаване на конкуренцията.

18 Федерална република Германия отговаря на мотивираното становище с писмо от 6 юни 2011 г. В него тази държава членка поставя акцент, първо, на мястото, което разпоредбата за разглежданото освобождаване заема в Директива 2006/112, а именно в главата, посветена на освобожданията за някои дейности от обществен интерес. Оттук тя стига до заключението, че освобождаването не може да бъде разширено до всички дейности от икономическия живот.

19 Второ, Федерална република Германия твърди, че при транспонирането във вътрешното право на съответната разпоредба по-специално е отчела забраната за нарушаване на конкуренцията, като е ограничила това освобождаване до някои професионални категории от здравния сектор. Във връзка с това посочената държава подчертава, че според германския законодател посоченото освобождаване е обосновано само за групите от професии в областта на здравеопазването, тъй като няма самостоятелни доставчици за дейностите, предлагани от този вид групи.

20 Трето, посочената държава членка отбелязва, че Комисията не е определила коя професионална категория е неоснователно изключена от разглежданото освобождаване в германското законодателство.

21 Поради това Федерална република Германия отхвърля искането на Комисията да предприеме всички необходими мерки, за да се съобрази с мотивираното становище.

22 Тъй като германската правна уредба за данъка върху оборота продължава да ограничава освобождаването от ДДС до СГЛ, чиито членове упражняват дейност в здравния сектор, Комисията решава да сезира Съда с настоящия иск.

По иска

Доводи на страните

23 Комисията твърди, че разглежданото германско законодателство, а именно член 4, точка 14 от UStG, ограничава предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване до услугите, предоставяни от СГЛ, чиито членове упражняват ограничен брой професии основно в рамките на здравния сектор. Според Комисията това ограничение противоречи на посочения член 132, параграф 1, буква е).

24 На първо място, Комисията счита, че посоченото законодателство не е съвместимо с приложното поле на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, тъй като то не е ограничено до предоставянето на услуги от СГЛ, чиито членове упражняват дейност в някои определени професионални категории.

25 Според Комисията предвиденото в тази разпоредба освобождаване не е ограничено до СГЛ, чиито членове упражняват дейности от обществен интерес, а се отнася до всички СГЛ, чиито членове упражняват освободена от ДДС дейност. Посочената институция добавя, че макар това освобождаване да обхваща само СГЛ, чиито членове упражняват дейности от обществен интерес, неговото приложно поле все пак не се ограничава до СГЛ, чиито членове упражняват професии в здравния сектор, както е предвидено в разглежданото германско законодателство.

26 Комисията счита, че направеното от нея тълкуване на приложното поле на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 се потвърждава от текста на тази разпоредба, от преследваната от нея цел и от историческия контекст, в която тя се вписва, както и от решението от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), в което Съдът е приложил въпросното освобождаване към доставките на услуги, извършени от група от застрахователни компании.

27 Според Комисията само обстоятелството, че главата, в която се намира член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, е озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, не лишава текста на тази разпоредба от еднозначния ѝ характер. Заглавието на тази глава се дължи на редакционен пропуск, който може да се обясни с факта, че в първоначалното предложение за Шеста директива се е предвиждало ограничаване на разглежданото освобождаване до СГЛ с медицински или парамедицински характер.

28 На второ място, Комисията счита, че разглежданото германско законодателство не може да бъде обосновано с условието за липса на нарушения на конкуренцията по член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112.

29 Според тази институция наличието или отсъствието на нарушения на конкуренцията може да се предвиди единствено с оглед на обстоятелствата по случая. Невъзможно е да се направи най-общо преценка, че е налице нарушаване на конкуренцията, когато се разглеждат услугите, предоставяни от определени професии, и услугите, предоставяни от дадена СГЛ, които са пряко свързани с тях. Следователно би било в противоречие с пълното прилагане на Директива 2006/112 самият законодател да извърши тази проверка по категории за цели професионални сектори, както е било направено от германския законодател.

30 Федерална република Германия твърди, на първо място, че от текста и от систематичното място на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 в нея, както и от историческия контекст, в който се вписва тази разпоредба, и от преследваните от нея цели следва, че персоналното приложно поле на разглежданото освобождаване е ограничено до групи от лица, упражняващи някои дейности от обществен интерес.

31 Най-напред, що се отнася до текста и систематичното място, Федерална република Германия отбелязва, че посоченото освобождаване е посочено в член 132 от Директива 2006/112, който е част от глава 2 от същата, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“. От това следва, че освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от тази директива, може да се отнася само до доставката на услуги, извършвани от СГЛ, чиито членове упражняват дейности от обществения интерес.

32 Тази държава членка по-специално счита, че предвиденото в посочената разпоредба освобождаване се прилага само към СГЛ, чиито членове упражняват дейностите, споменати в член 132, параграф 1, букви б)—д) от тази директива, които предшестват освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е), и които са свързани със здравния сектор. В противен случай законодателят би поставил това освобождаване на края на член 132 от Директива 2006/112 или дори в специален член.

33 Тълкуване, според което разглежданото освобождаване се отнася до дейностите, посочени в член 132, параграф 1, буква б)—д) от Директива 2006/112, би могло да се подкрепи от използваната от Съда дума „професионалисти“ в рамките на направеното от него тълкуване на това освобождаване в решението му от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 37). Всъщност в Директива 2006/112 думата „професия“ главно се използва в контекста на медицинските професии.

34 На следващо място, Федерална република Германия твърди, че доводите ѝ се подкрепят от историческия контекст, в който се вписва член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112. Във връзка с това тя по-специално отбелязва, че в първата редакция на Шеста директива член 28, параграф 3, буква а) във връзка с точка 3 от приложение Д към тази директива цели да гарантира, че предвиденото в член 13, А, параграф 1, буква е) от същата освобождаване се прилага към доставки, извършени от СГЛ с медицински или парамедицински характер, като държавите членки могат да продължат да облагат до 31 декември 1989 г. аналогичните доставки, извършени от другите видове СГЛ. Премахването на тази възможност, считано от 1 януари 1990 г., не е довело до изменение на приложното поле на разглежданото освобождаване, а по-скоро е имало за цел да елиминира някои чисто практически трудности извън системата на ДДС.

35 На второ място, Федерална република Германия счита, че разглежданото германско законодателство е оправдано с оглед на условието, според което разглежданото освобождаване се прилага само ако няма възможност да доведе до нарушаване на конкуренцията. Тя изтъква, че за разлика от твърденията на Комисията националният законодател може да пристъпи към преценка на дадена професионална категория относно съществуващия риск от нарушаване на конкуренцията в определени професионални области и така да ограничи разглежданото освобождаване до някои от тези професионални категории.

36 Във връзка с това посочената държава членка припомня, че това условие не е нито достатъчно ясно, нито безусловно от гледна точка на неговото съдържание и следователно то трябва да бъде уточнено на национално равнище. Преценката на посоченото условие не би могла да бъде възложена на данъчните органи, тъй като тя може да бъде извършена единствено въз основа на сложни икономически анализи за всяка област на дейност.

37 В този контекст Федерална република Германия посочва, че от практиката на Съда, и по-специално от решението от 16 септември 2008 г., Isle of Wight Council и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 35 и 36), е видно, че преценката относно условието за липса на нарушения на конкуренцията, посочено в член 13, параграф 1 от Директива 2006/112, което е аналогично на посоченото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, може да се извърши от националния законодател.

38 Федерална република Германия добавя, че в производство по иск, предявен на основание член 258 ДФЕС, Комисията е длъжна да установи наличието на твърдяното неизпълнение и да представи на Съда необходимите доказателства, въз основа на които да се провери дали е налице това неизпълнение на задължения. Тази институция обаче не е доказала, че освобождаването на доставките на услуги от СГЛ в полза на техните членове няма да доведе до нарушаване на конкуренцията в области, различни от тази на посочените в UStG професии.

Съображения на Съда

39 Най-напред следва да се посочи, че искът на Комисията е насочен единствено срещу въведеното от Федерална република Германия ограничение на предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване от ДДС на групи, чиито членове упражняват ограничен брой професии.

40 При това положение следва да се разгледа, на първо място, персоналното приложно поле на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, а на второ място, да се прецени предвиденото в тази разпоредба условие за липса на нарушения на конкуренцията.

По приложното поле на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112

41 Що се отнася до приложното поле на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, основното твърдение за нарушение на Комисията е изведено от това, че посоченото в тази разпоредба освобождаване е ограничено не до СГЛ, чиито членове упражняват дейности от обществен интерес, а обхваща всички СГЛ, чиито членове упражняват освободена от ДДС дейност, следователно и тези, чиито членове упражняват икономическа дейност в областта на банките и застраховането. При условията на евентуалност Комисията твърди, че макар тази разпоредба да обхваща само СГЛ, чиито членове упражняват дейности от обществен интерес, нейното приложно поле все пак не се ограничава до СГЛ, чиито членове упражняват професии в здравния сектор, както е предвидено в разглежданото германско законодателство.

42 В това отношение следва да се отбележи, че понятията от тази разпоредба, които се отнасят до освободената дейност на членовете на СГЛ, не допускат да се изключи възможността това освобождаване да се прилага към всички СГЛ, чиито членове упражняват освободена от ДДС дейност.

43 Съгласно обаче постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се има предвид не само съдържанието ѝ, но и контекстът и целите на правната уредба, от която тя е част (решения от 26 април 2012 г., Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, т. 22 и от 4 април 2017 г., Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, т. 30 и цитираната съдебна практика).

44 Що се отнася до контекста, в който се вписва член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, следва да се отбележи, че тази разпоредба се намира в глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, от дял IX от тази директива. Това заглавие сочи, че предвиденото в посочената разпоредба освобождаване се отнася само до СГЛ, чиито членове упражняват дейности от обществения интерес.

45 Такова тълкуване се подкрепя и от структурата на дял IX от посочената директива, който се отнася до „Освобождавания“. Всъщност член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 се намира не в глава 1, озаглавена „Общи разпоредби“, от този дял, а в глава 2 от него. Освен това в посочения дял е направено разграничение между глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, и глава 3, озаглавена „Освобождавания в полза на други дейности“, като това разграничение сочи, че правните норми, предвидени в глава 2 за някои дейности от обществен интерес, не се прилагат към другите дейности от глава 3.

46 В член 135, параграф 1, буква а) от посочената глава 3 обаче е посочено освобождаване на „застрахователни и презастрахователни сделки“, както и в букви г) и д) — освобождаване на някои сделки, които попадат в областта на финансовите услуги, като по-специално „сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти“ и „сделките, включително договаряне, засягащи валута, банкноти и монети, използвани като законно платежно средство“. Така от общата структура на Директива 2006/112 следва, че освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, не се прилага към сделки, извършени в застрахователната и презастрахователната област, нито към тези в областта на финансовите услуги, и поради това услугите, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват дейност в тези области, не попадат в обхвата на това освобождаване.

47 Що се отнася до целта на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, следва да се припомни, че целта на всички разпоредби на член 132 от Директива 2006/112 е да бъдат освободени от ДДС някои дейности от обществен интерес, за да се улесни достъпът до някои услуги, както и доставката на някои стоки, като се избегнат допълнителните разходи, които биха възникнали в резултат на облагането им с ДДС (решение от 5 октомври 2016 г., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, т. 30 и цитираната съдебна практика).

48 Така извършваните от СГЛ доставки на услуги попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, когато тези доставки на услуги допринасят пряко за осъществяването на дейностите от обществен интерес, посочени в член 132 от тази директива (вж. по аналогия решение от 5 октомври 2016 г., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, т. 31—33).

49 Освен това следва да се припомни, че приложното поле на освобожданията по член 132 от Директива 2006/112 подлежи на стриктно тълкуване, тъй като представляват изключения от общия принцип, че с ДДС се облага всяка доставка на услуги, извършвана възмездно от данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 5 октомври 2016 г., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, т. 34 и цитираната съдебна практика).

50 От посоченото следва, че не се ползват от предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване доставките на услуги, които не допринасят пряко за упражняването на дейностите от обществен интерес, посочени в този член 132, а за упражняването на други дейности, които по-специално са освободени по член 135 от същата директива.

51 Оттук следва, че член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 следва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се отнася само до СГЛ, чиито членове упражняват посочените в този член дейности от обществен интерес. Следователно трябва да се отхвърли основното твърдение за нарушение на Комисията, според което приложното поле на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, не се ограничава до СГЛ, чиито членове упражняват дейности от обществен интерес.

52 Във връзка с това следва да се отбележи, че за разлика от анализа в рамките на настоящото дело Съдът в решението от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) не е разгледал въпроса дали освобождаването по член 13, A, параграф 1, буква е) от Шеста директива (който съответства на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112) се ограничава до услугите, предоставяни от СГЛ, чиито членове упражняват дейности от обществен интерес.

53 Трябва обаче да се отхвърлят доводите на Федерална република Германия, според които освобождаването по член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 е ограничено до СГЛ, чиито членове упражняват професионална дейност в здравния сектор.

54 Първо, само фактът, че освобождаването на СГЛ е предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, не позволява да се достигне до извода, че това освобождаване се прилага само към СГЛ, чиито членове упражняват дейностите, посочени в член 132, параграф 1, букви б)—д) от тази директива, които са сред изброените в посочения член 132, параграф 1, буква е) и се отнасят до здравния сектор.

55 Всъщност това освобождаване се отнася до „самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица“. Извън извършените в здравния сектор сделки обаче, в Директива 2006/112 се предвижда освобождаването на други сделки от обществен интерес, като сделките, които са свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, образованието, спорта и културата, предвидени съответно в член 132, параграф 1, букви ж), и), м) и н) от Директива 2006/112.

56 Второ, съгласно практиката на Съда целта на предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване е да спести задължението за плащане на ДДС за лицето, предлагащо определени услуги, когато то е трябвало да сътрудничи с други професионалисти посредством обща структура, която предприема необходимите дейности за извършване на посочените услуги (вж. в този смисъл решение от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, т. 37).

57 Все пак, противно на твърденията на Федерална република Германия, използваната от Съда дума „професионалисти“ в рамките на направеното от него тълкуване на това освобождаване не подкрепя доводите му, съгласно които това освобождаване се отнася само до СГЛ, чиито членове извършват дейност в здравния сектор. Всъщност, що се отнася до член 132 от Директива 2006/112, думите „професии“ или „занятие“ са единствено използвани съответно в параграф 1, буква в) и буква д) от този член, и следователно използването на тези думи не позволява да се заключи, че освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от тази директива, се отнася само до СГЛ, чиито членове извършват дейност в здравния сектор.

58 Трето, от генезиса на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 не може да се заключи, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване е ограничено до здравния сектор. Безспорно, от историческа гледна точка в член 13, А, параграф 1, буква е) от Шеста директива във връзка с член 28, параграф 3, буква а) и приложение Д от нея е предвидена възможността да се ограничи разглежданото освобождаване до СГЛ с медицински или парамедицински характер.

59 Все пак обстоятелството, че Шеста директива предвижда възможност за дерогация от посоченото освобождаване само за СГЛ, които не са с медицински или парамедицински характер, противно на това, което твърди Федерална република Германия, сочи, че в приложното поле на същото това освобождаване се включват и СГЛ, чиито членове извършват дейност в други сектори, различни от здравния. Във всеки случай тази възможност за дерогация от освобождаването, посочено в член 13, А, параграф 1, буква е) от Шеста директива, е отменена от 1 януари 1990 г. с член 1 от Осемнадесета директива 89/465. От това следва, че противно на твърдяното от Федерална република Германия, посоченото освобождаване не е ограничено до СГЛ с медицински или парамедицински характер.

60 С оглед на гореизложените съображения следва да се уважи твърдението за нарушение, изтъкнато от Комисията при условията на евентуалност, изведено от това, че приложното поле на предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване не се ограничава до СГЛ, чиито членове упражняват професии, попадащи единствено в областта на здравния сектор, както предвижда разглежданото германско законодателство.

По условието за липса на нарушения на конкуренцията

61 Съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага, при условие че то не би довело до нарушаване на конкуренцията.

62 Според Федерална република Германия националният законодател трябва да определи областите на дейност, които могат да се възползват от разглежданото освобождаване, без то да доведе до нарушаване на конкуренцията. В случая германският законодател е приел, че това освобождаване е обосновано само за СГЛ, чиито членове извършват дейност в здравния сектор.

63 Следователно трябва да бъде разгледан въпросът дали с оглед на условието за липса на нарушения на конкуренцията дадена държава членка може чрез националното законодателство да ограничи областите на дейност, в които се прилага предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване.

64 Най-напред следва да се отбележи, че държавите членки нямат задължение да транспонират дословно това условие в националното си законодателство (вж. по аналогия относно член 4, параграф 5 от Шеста директива решение от 17 октомври 1989 г., Comune di Carpaneto Piacentino и др., 231/87 и 129/88, EU:C:1989:381, т. 23).

65 Освен това, за да се определи дали прилагането на освобождаването по член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 към определена дейност може да доведе до нарушаване на конкуренцията, националният законодател безспорно би могъл да предвиди правила, които компетентните органи лесно да прилагат и контролират (вж. по аналогия решение от 24 февруари 2015 г., Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, т. 33). Всъщност съгласно член 131 от Директива 2006/112 държавите членки определят условията, които се прилагат към случаите на освобождаване, за да осигурят правилното и ясното прилагане на последните. Все пак тези условия не биха могли да се отнасят до определянето на съдържанието на предвидените в тази директива случаи на освобождаване (вж. в този смисъл решения от 21 март 2013 г., Комисия/Франция, C-197/12, непубликувано, EU:C:2013:202 т. 31 и от 25 февруари 2016 г., Комисия/Нидерландия, C-22/15, непубликувано, EU:C:2016:118, т. 28 и 29).

66 Такова по-специално е обаче действието на разглежданото германско законодателство, с което националният законодател е изключил всички услуги, предоставяни от СГЛ, чиито членове упражняват дейности от обществен интерес, с изключение на СГЛ, чиито членове извършват дейност в здравния сектор.

67 Противно на твърдяното от Федерална република Германия, от решението от 16 септември 2008 г., Isle of Wight Council и др. (C-288/07, EU:C:2008:505) не следва, че преценката относно условието за липса на нарушения на конкуренцията позволява да се ограничи освобождаването по член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 най-общо до равнището на националното законодателство. В това решение Съдът е тълкувал разпоредба, различна от разглежданата в настоящия случай, а именно член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива, съгласно която публичноправните субекти трябва да се считат за данъчнозадължени лица, доколкото разглеждането им като данъчнонезадължени лица би довело до значителни нарушения на конкуренцията. В този контекст Съдът е приел в точка 40 от това решение, че третирането на публичноправните субекти като данъчнозадължени лица по ДДС съгласно тази разпоредба следва от упражняването на дадена дейност като такава, независимо от въпроса дали посочените правни субекти са изложени на конкуренция на съответното ниво на местен пазар, на който те осъществяват тази дейност. От това обаче не следва, че предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 условие за липса на нарушения на конкуренцията допуска да се ограничи най-общо приложното поле на това освобождаване.

68 Както посочва Федерална република Германия, възможно е преценката относно условието за липса на нарушения на конкуренцията да се окаже сложна. Все пак тя не уточнява с какво тази сложност изисква намесата на националния законодател, който най-общо въз основа на това условие изключва определени дейности от обществен интерес.

69 Всъщност, както посочва генералният адвокат в точки 119 и 120 от заключението си, що се отнася до СГЛ, чиито членове извършват дейност в здравния сектор, германската правна уредба налага задължение на данъчните органи да извършват преценка относно това условие във всеки конкретен случай. От това следва, че самата Федерална република Германия счита, че е възможно извършването от данъчните органи на такава преценка в здравния сектор. Тя обаче не е доказала с какво преценката относно условието за липса на нарушения на конкуренцията е различна в области, различни от здравния сектор.

70 Също така следва да се отхвърлят доводите на Федерална република Германия, според които Комисията не е изпълнила наложената ѝ тежест на доказване. Всъщност, както тази държава членка признава в съдебното заседание пред Съда, въпросът дали е допустимо националният законодател с оглед на условието за липса на нарушения на конкуренцията да ограничи областите на дейност, в които разглежданото освобождаване е приложимо, представлява правен въпрос.

71 С оглед на всички изложени по-горе съображения следва да се приеме, че искът на Комисията е основателен.

72 Поради това следва да се заключи, че като е ограничила освобождаването от ДДС до СГЛ, чиито членове упражняват ограничен брой професии, Федерална република Германия е нарушила задълженията си съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112.

По съдебните разноски

73 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане Федерална република Германия да бъде осъдена да заплати съдебните разноски и същата е загубила делото, Федерална република Германия следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) Като е ограничила освобождаването от данък върху добавената стойност до самостоятелни групи лица, чиито членове упражняват ограничен брой професии, Федерална република Германия е нарушила задълженията си съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

2) Осъжда Федерална република Германия да заплати съдебните разноски.

Подписи