Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Y. BOT
представено на 29 септември 2016 година [1]

Дело C-592/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
срещу
British Film Institute

(Преюдициално запитване, отправено от Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство)

„Данък върху добавената стойност — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 13, A, параграф 1, буква н) — Случаи на освобождаване на някои културни услуги — Свобода на преценка на държавите членки относно културните услуги, които могат да попаднат в обхвата на освобождаването"

1. По настоящото дело от Съда се иска да уточни обхвата на член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива 77/388/ЕИО [2]. Тази разпоредба предвижда, че държавите членки освобождават „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".

2. Запитващата юрисдикция, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство), иска да се установи дали тази разпоредба оставя на държавите членки известна свобода на преценка по отношение на избора на културни услуги, които могат да се ползват от такова освобождаване. Тя иска също да се установи дали посочената разпоредба има директен ефект и следователно данъчнозадължените лица могат пряко да се позоват на нея пред национален съд, когато съответната държава членка не е транспонирала в срок Шеста директива в националното право.

3. В настоящото заключение ще обясня причините, поради които считам, че член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „някои културни услуги" оставя на държавите членки грижата да определят кои културни услуги могат да бъдат освободени от данък върху добавената стойност (ДДС). Ще уточня, че националната юрисдикция следва да определи, с оглед на съдържанието на разглежданите услуги, дали изключването на възможността за освобождаване от ДДС по отношение на ответника в главното производство, British Film Institute, е съобразено с принципа на данъчен неутралитет, и по-специално дали води до нарушаване на принципа на равно третиране по отношение на други оператори, които извършват същите услуги в сравними положения и се ползват от освобождаване от ДДС за тези услуги.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — 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), изменена с Директива 92/77/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 г. (ОВ L 316, 1992 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Шеста директива").

4. По-нататък ще посоча защо според мен данъчнозадължено лице не може пряко да се позовава на тази разпоредба пред националната юрисдикция.

I – **Правна уредба**

A– *Правото на Съюза*

5. Член 13, A от Шеста директива предвижда 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 [всяко] възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

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;

[…]“.

6. Считано от 1 януари 2007 г., Шеста директива е отменена и заменена с Директива 2006/112/ЕО[3]. Тя по същество съдържа същите разпоредби като Шеста директива.

7. Член 132 от тази директива е със следния текст:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

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;

[…]“.

3 — Директива 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).

Б– *Националното право на Обединеното кралство*

8. Преди 1 юни 1996 г. Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия не предвижда разпоредби за освобождаване от данък на доставките на културни услуги. Едва от тази дата, която съответства на датата на влизане в сила на група 13 от приложение 9 към Value Added Tax Act 1994 (Закона за данък върху добавената стойност от 1994 г.), законодателството на Обединеното кралство освобождава от ДДС някои културни услуги. В този смисъл точки 1 и 2 от този закон предвиждат, че се освобождава от ДДС предоставянето от публичноправен субект или от организация, която отговаря на изискванията за предоставяне на входен билет за музей, художествена галерия, артистична изложба или зоологическа градина, или пък за театрален, музикален или танцов спектакъл от културно естество.

9. Съгласно бележка 1 от посочения закон публичноправният субект е считан за местен орган, правителствена служба по смисъла на член 41, параграф 6 от същия закон или за неправителствен правен субект, посочен в изданието от 1995 г. на списъка, публикуван от Office of Public Service (служба за публикации на официални текстове), озаглавен „Публичноправни субекти“. Освен това съгласно бележка 2 от Закона за данък върху добавената стойност от 1994 г. „правни субекти, отговарящи на изискванията“ означава всеки правен субект (различен от публичноправен субект), който няма право да разпределя и не разпределя евентуалната си печалба, което засяга всяка печалба, реализирана при доставката, съответстваща на описанието в точка 2 от този закон за продължаването или подобряването на доставяната услуга в рамките на предоставяне на услуги, и които са управлявани и администрирани на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес от съответните дейности.

10. По силата на бележка 3 от посочения закон точка 1 от него не се прилага за услуга, чието освобождаване може да доведе до нарушаване на конкуренцията и по този начин да постави в по-неблагоприятно положение търговско предприятие на данъчнозадължено лице. По-нататък, в бележка 4 от Закона за данък върху добавената стойност от 1994 г. се посочва, че точка 1, буква b) от същия закон не се прилага за предоставяне на входен билет за спектакъл само ако спектакълът се предлага изцяло от един или повече публичноправни субекти, една или повече организации, отговарящи на изискванията, или от сдружение на публичноправни субекти и на организации, отговарящи на изискванията.

II – **Фактите по главното производство**

11. British Film Institute е сдружение с нестопанска цел, чиято роля е да насърчава киното в Обединеното кралство. По-специално през 1951 г. е било договорено, че това сдружение може да ръководи National Film Theatre, а от м. април 2011 г. е договорено също, че то ще осъществява дейността на UK Film Council (Британския филмов съвет).

12. За периода 1 януари 1990 г.—31 май 1996 г. (наричан по-нататък „спорният период“) British Film Institute е платило ДДС при стандартната ставка за услуги за предоставяне на входни билети за филмови прожекции, организирани в National Film Theatre, както и по повод на различни филмови фестивали.

13. Тъй като счита, че тези услуги представляват „доставка на културни услуги“ по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива и че поради тази причина посочените услуги е трябвало да бъдат освободени от ДДС, British Film Institute подава жалба по административен ред, тъй като иска да му бъде възстановен платеният през спорния период ДДС. С писмо от 23 ноември 2009 г. Her Majesty’s Revenue and Customs (данъчна и митническа администрация в Обединеното кралство) отхвърля искането. Администрацията потвърждава решението си при преразглеждането му на 3 февруари 2010 г.

14. British Film Institute обжалва посоченото решение пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (отделение по данъчни дела), Обединено кралство). С решение от 5 декември 2012 г. First-tier Tribunal (Tax Chamber) постановява, че член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива има директен ефект, поради което услугите, представляващи предоставяне на входни билети за филмови прожекции, доставяни от ответника в главното производство през спорния период, са били освободени съгласно тази разпоредба.

15. Данъчната и митническа администрация на Обединеното кралство обжалва решението от 5 декември 2012 г. пред Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен административен съд (отделение по данъчни дела и Chancery), Обединено кралство). С решение от 12 август 2014 г. този съд отхвърля жалбата. Данъчната и митническа администрация на Обединеното кралство получава разрешение да сезира Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), който решава да спре производството и да отправи до Съда въпрос относно релевантните разпоредби от правото на Съюза.

III – **Преюдициалните въпроси**

16. Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение) решава да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Достатъчно ясен и точен ли е текстът на член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива, и по-конкретно думите „някои културни услуги“, така че член 13, A, параграф 1, буква н) да има за директен ефект да освободи доставките на тези културни услуги от публичноправни субекти или други признати културни организации като доставките, извършвани от ответника по главното производство в настоящото дело, при липсата на каквото и да било национално законодателство за транспониране?

2) Позволява ли текстът на член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива, и по-конкретно думите „някои културни услуги“, на държавите членки каквато и да било свобода на преценка при прилагането им посредством законодателство за транспониране, и ако да — каква?

3) Отнасят ли се същите изводи за член 132, параграф 1, буква н) от Директива 2006/112?“.

IV – **Анализ**

17. Като се има предвид, че спорният период по настоящото дело е между 1 януари 1990 г. и 31 май 1996 г. и че в член 413 от Директива 2006/112 се посочва, че тя влиза в сила на 1 януари 2007 г., считам, че тази директива не е приложима към обстоятелствата по спора в главното производство. При това положение не трябва да се отговаря на последния поставен от запитващата юрисдикция въпрос относно член 132, параграф 1, буква н) от посочената директива.

18. С втория си въпрос, който според мен трябва да се разгледа на първо място, запитващата юрисдикция иска да се установи по същество дали член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „някои културни услуги“ обхваща всички културни услуги, или оставя на държавите членки грижата да определят кои културни услуги могат да бъдат освободени от ДДС.

19. Според мен поначало е изключено да се приеме — както поддържа ответникът в главното производство — че член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива предвижда задължение за държавите членки да освобождават от данък всички културни услуги. Самият избор на термина „някои“ вместо „всички“ или „услугите“ доказва в необходимата степен, че волята на законодателя на Съюза е не да превърне това освобождаване в общо освобождаване за всички тези услуги, а наистина да предвиди такова освобождаване за някои от тях.

20. В това отношение няма съмнение, че използвайки термина „някои“, законодателят на Съюза е искал да остави на държавите членки грижата да решат кои културни услуги могат да бъдат освободени от ДДС.

21. Както уточнява Европейската комисия, документите от подготвителните работи, довели до приемането на Шеста директива, сочат, че първоначално е било предложено да се изготви изчерпателен списък на културните услуги, които могат да бъдат освобождавани от ДДС. Това се отнася по-конкретно до услугите на театри, киноклубове, концерти, музеи, библиотеки, обществени паркове, ботанически или зоологически градини, изложби с образователен характер, както и сделките, извършени в рамките на дейности от общ интерес от социално, културно или образователно естество [4]. Трябва да се констатира, че това предложение не е възприето от законодателя на Съюза.

22. От друга страна, отбелязвам, че в първия доклад на Комисията до Съвета относно функционирането на общата система на данъка върху добавената стойност в съответствие с член 34 от Шеста директива (77/388/ЕИО) от 17 май 1977 г. [5] Комисията, която ясно изтъква неточния текст на член 13, A, параграф 1, букви м) и н) от Шеста директива, посочва следното: „[и]зглежда парадоксално да се създават случаи на задължително освобождаване, чието съдържание е оставено на преценката на всяка държава членка“. Следователно предложението за изменение на Шеста директива, последвало този доклад, представлява изменение на този текст. Комисията за пореден път предлага изчерпателен списък на културните услуги, които могат да бъдат освободени от ДДС [6]. Тази промяна обаче не е приета от държавите членки.

23. Тази широка свобода на преценка, предоставена на държавите членки по отношение на освобождаването на културните услуги, не е изненадваща. Всъщност културните традиции и регионалното наследство са много разнообразни в рамките на Европейския съюз и понякога в рамките на отделна държава членка. Съществуват толкова култури, колкото и държави членки. Следователно държавите членки напълно логично са в най-добра позиция да определят културните услуги, които са най-подходящи да обслужват общия интерес, тъй като, припомням, член 13, A от Шеста директива се отнася до случаи на освобождаване в полза на някои дейности от общ интерес.

24. Ще добавя, че обратно на поддържаното от ответника по главното производство в репликата му в съдебното заседание, не смятам, че за да може да се ползва от освобождаването от данък по член 13, A, параграф 1, буква н) от тази директива, има значение единствено естеството на организацията, която доставя услугите, а именно публичноправен субект или други признати от държавата членка културни организации. Изглежда, ответникът по главното производство всъщност приема, че от момента, в който въпросната услуга е извършена от подобна организация, последната автоматично се ползва от освобождаването от данък. Ако обаче качеството на доставчика на културни услуги е наистина условие за предоставяне на това

4 — Вж. предложението за Шеста директива на Съвета за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (COM(73) 950 окончателен) от 20 юни 1973 г. (*Бюлетин на Европейските общности*, притурка 11/73, стр. 42).

5 — COM(83) 426 окончателен.

6 — Вж. предложението за деветнадесета директива на Съвета за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота за изменение на Директива 77/388/ЕИО — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, COM(84) 648 окончателен от 5 декември 1984 г. (ОВ C 347, 1984 г., стр. 5).

освобождаване, то естеството на предвидената в споменатата разпоредба доставка на услуги е съвсем друго. Ето защо не е достатъчно организацията, която предоставя културните услуги, да е публичноправен субект или да е призната като културна организация от съответната държава членка, за да бъде освободена от ДДС, но е необходимо още тази услуга, както вече видяхме, да бъде призната от тази държава за отговаряща на изискванията.

25. При все това Съдът многократно припомня, че случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които имат за цел да се избегнат различията в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки[7]. Според постоянната съдебна практика също така термините, използвани за обозначаване на посочените случаи на освобождаване, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват изключения от общия принцип, съгласно който всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС[8].

26. По какъв начин тогава да се съвмести широката свобода на преценка, с която разполагат държавите членки по отношение на освобождаването от данък на някои културни услуги, с тази съдебна практика?

27. Според мен би било напразно, именно поради посочените по-горе причини, дефинирането на понятието „някои културни услуги“. За сметка на това считам, че упражняването на тази широка свобода на преценка, с която разполагат държавите членки, задължително е очертано от преследваните от Шеста директива цели, както и от принципите, които уреждат ДДС.

28. В този смисъл припомням, че член 13 от тази директива, който предвижда освобождаване от ДДС, е изключение от принципа, установен в член 2 от същата директива, който посочва по-специално, че доставката на стоки и услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, се облага с ДДС[9]. Следователно общото правило е облагането с ДДС на тези услуги.

29. От друга страна, Съдът е приел, че целта на член 13, A от Шеста директива е освобождаването от ДДС на някои дейности от общ интерес, а не на всички тези дейности[10].

30. Следователно е безспорно, че макар държавите членки да имат широка свобода на преценка по отношение на избора на културни услуги, които могат да бъдат освободени от ДДС, те все пак не могат да изключат всички услуги, които спадат към тази категория.

31. Впрочем припомням, че изброените в член 13, A, параграф 1, букви з)—п) от тази директива случаи на освобождаване визират организации, които действат в публичен интерес в обществен, културен, религиозен и спортен или подобен сектор. Следователно целта им е да се осигури по-благоприятно третиране за целите на ДДС на някои организации, чиято дейност е насочена към нетърговски цели[11].

7 — Вж. по-специално решение от 28 юли 2011 г., Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, т. 22 и цитираната съдебна практика). За по-нова съдебна практика по член 132 от Директива 2006/112 вж. решение от 26 май 2016 г., National Exhibition Centre (C-130/15, непубликувано, EU:C:2016:357, т. 28).

8 — Вж. решение от 28 юли 2011 г., Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, т. 23 и цитираната съдебна практика). Вж. също решение от 26 май 2016 г., National Exhibition Centre (C-130/15, непубликувано, EU:C:2016:357, т. 29).

9 — Вж. по-специално решение от 18 януари 2001 г., Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, т. 19).

10 — Вж. решение от 9 февруари 2006 г., Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, т. 14 и цитираната съдебна практика). Вж. също решение от 21 февруари 2013 г., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, т. 18 и цитираната съдебна практика).

11 — Вж. решение от 21 март 2002 г., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, т. 19).

32. Освен това, когато националните законодатели решават кои културни услуги могат да се ползват от освобождаване от ДДС, те трябва да правят това при спазване на принципа на данъчен неутралитет — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от правото на Съюза в тази област [12]. Различно третиране, що се отнася до ДДС, на две доставки на услуги, които са идентични или подобни от гледна точка на потребителя и задоволяват едни и същи негови нужди, е достатъчно, за да се приеме, че този принцип е нарушен [13]. Освен това принципът на данъчен неутралитет предполага отстраняването на нарушенията на конкуренцията, произтичащи от различно третиране по отношение на ДДС. Следователно нарушението е доказано, когато се установи, че се предоставят конкуриращи се услуги и предоставянето им не се третира еднакво по отношение на ДДС [14].

33. Смятам, че при това положение в делото по главното производство запитващата юрисдикция следва да определи, с оглед на съдържанието на разглежданите услуги, дали изключването на възможността за освобождаване от ДДС по отношение на ответника в главното производство води до нарушаване на принципа на равно третиране по отношение на други оператори, които извършват същите услуги в сравними положения и се ползват от освобождаването по член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива. Предвид ролята на ответника в главното производство — да насърчава киното в Обединеното кралство — считам, че тази проверка следва да се извършва с оглед по-специално на точка 1, група 13 от приложение 9 към Закона за данъка върху добавената стойност от 1994 г., която предвижда такова освобождаване за предоставянето от публичноправни субекти или от организации, отговарящи на изискванията, на входни билети за театрален, музикален или танцов спектакъл от културно естество.

34. Предвид гореизложеното следва понастоящем да се разгледа първият преюдициален въпрос. С този въпрос запитващата юрисдикция иска по същество Съдът да установи дали при обстоятелства като тези в делото по главното производство данъчнозадължено лице може да се позове пряко на член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива пред националния съд.

35. Съгласно постоянната практика на Съда във всички случаи, когато разпоредбите на дадена директива са безусловни и достатъчно точни по своето съдържание и в определения срок не са взети мерки по прилагане, позоваване на тези разпоредби е възможно за оспорване на всички национални разпоредби, които не са съобразени с директивата; такова позоваване е възможно и когато посочените разпоредби уреждат права, които правните субекти могат да противопоставят на държавата [15].

36. Що се отнася по-специално до съдържанието на член 13, A, параграф 1, буква н) от Шеста директива, трябва да се констатира, че тази разпоредба изобщо не посочва кои дейности могат да се ползват от освобождаване от ДДС. Обратно, както посочих, тази разпоредба оставя на държавите членки широка свобода на преценка в това отношение. При това положение е трудно да се направи извод, че националните юрисдикции или други органи могат непосредствено да прилагат тази разпоредба, ако държавите членки не са въвели специфични мерки, за да уточнят нейното съдържание. Би било различно, ако — какъвто е случаят за

12 — Вж. решение от 23 април 2015 г., ГСТ — Сървиз АГ Германия (C-111/14, EU:C:2015:267, т. 34 и цитираната съдебна практика).

13 — Вж. решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group (C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 36).

14 — Вж. решение от 19 юли 2012 г., A (C-33/11, EU:C:2012:482, т. 33 и цитираната съдебна практика).

15 — Вж. решения от 6 ноември 2003 г., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, т. 78 и цитираната съдебна практика), и от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 48 и цитираната съдебна практика).

член 13, А, параграф 1, буква з) или член 13, Б, буква г) от тази директива, на които Съдът е признал директен ефект [16] — използваните термини бяха ясни и точни и не оставяха място за съмнение по отношение на неговото тълкуване, позволявайки по този начин лесно да се определи данъчнозадълженото лице, което се ползва от освобождаване от данък.

37. Следователно член 13, А, параграф 1, буква н) от Шеста директива според мен няма директен ефект. Поради това считам, че данъчнозадължено лице не може да се позове пряко на този член пред национална юрисдикция, когато съответната държава членка не е транспонирала в срок посочената директива в националното право.

V – **Заключение**

38. Предвид изложеното дотук предлагам на Съда да отговори на Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство) по следния начин:

„1) Член 13, А, параграф 1, буква н) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 92/77/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година, трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „някои културни услуги“ оставя на държавите членки грижата да определят какви културни услуги могат да бъдат освобождавани от данък върху добавената стойност.

Националната юрисдикция следва да определи по-конкретно, с оглед на съдържанието на разглежданите услуги, дали изключването на възможността за освобождаване от данък върху добавената стойност по отношение на ответника в главното производство е съобразено с принципа на данъчен неутралитет, и по-специално дали води до нарушаване на принципа на равно третиране спрямо други оператори, които извършват същите услуги в сравними положения и се ползват от освобождаване от данък върху добавената стойност за тези услуги.

2) Данъчнозадължено лице не може да се позове пряко на член 13, А, параграф 1, буква н) от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 92/77, пред националната юрисдикция, когато съответната държава членка не е транспонирала в срок посочената директива в националното право“.

16 — Вж. съответно решения от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 52 и сл.), и от 19 януари 1982 г., Becker (8/81, EU:C:1982:7, т. 17 и сл.).