Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

21 септември 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, буква е) — Освобождавания за някои дейности от обществен интерес — Освобождаване на доставките на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица в полза на техните членове — Приложимост в областта на застраховането“

По дело C-605/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 26 август 2015 г., постъпил в Съда на 17 ноември 2015 г., в рамките на производство по дело

Minister Finansów

срещу

Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

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: J. Kokott,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 7 декември 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Minister Finansów, от T. Tratkiewicz, L. Pyszyński и B. Rogowska-Rajda, в качеството на представители,

– за Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, от J. Martini, doradca podatkowy,

– за полското правителство, от B. Majczyna и B. Majerczyk-Graczykowska, в качеството на представители,

– за германското правителство, от T. Henze и J. Möller, в качеството на представители,

* Език на производството: полски.

– за нидерландското правителство, от M. K. Bulterman и M. Noort, в качеството на представители,

– за правителството на Обединеното кралство, от D. Robertson и S. Simmons, в качеството на представители, подпомагани от M. O. Thomas, QC,

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и M. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 1 март 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Minister Finansów (министърът на финансите, Полша) и Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie (наричано по-нататък „Aviva“) по повод на конкретни указания, изпратени до последното относно тълкуването на член 43, параграф 1, точка 21 от ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху добавената стойност) от 11 март 2004 г. (Dz. U. бр. 54, позиция 535, наричан по-нататък „Законът за ДДС“), който транспонира член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112.

Правна уредба

Правото на Съюза

Шеста директива

3 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, считано от 1 януари 2007 г., с Директива 2006/112. Член 13 от Шеста директива гласи:

„А. Освободени доставки при някои дейности от обществен интерес

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 възможните данъчни измами, избягването на данъци или злоупотреби, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

е) 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, 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;

[…]“.

Регламент (ЕИО) № 2137/85

4 Член 3, параграф 1 от Регламент (ЕИО) № 2137/85 на Съвета от 25 юли 1985 година относно Европейското обединение по икономически интереси (ЕООИ) (ОВ L 199, 1985 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 83), предвижда:

„Обединението има за цел да улеснява или развива стопанската дейност на членовете си и да подобрява или увеличава резултатите от тази дейност; то няма за цел да извлича печалба за себе си.

Дейността му задължително е свързана със стопанската дейност на неговите членове и може само да я подпомага“.

Директива 2006/112

5 Директива 2006/112 съдържа дял IX, озаглавен „Освобождавания“, глава 1 от който е озаглавена „Общи разпоредби“.

6 Член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, който се съдържа в дял IX, глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

е) доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чи[и]то 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;

[…]“.

7 Член 135, параграф 1 от Директива 2006/112, който е част от дял IX, глава 3, озаглавена „Освобождавания в полза на други дейности“, предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

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

[…]“.

Полското право

8 Член 43, параграф 1, точка 21 от Закона за ДДС гласи:

„Освобождават се от облагане: услугите, доставяни от самостоятелни групи лица на техните членове, чиито дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не се считат за данъчнозадължени лица, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тези освободени от ДДС или изключени от облагане с ДДС дейности, когато такива групи изискват от своите членове само възстановяване на разходите до размер, съответстващ на индивидуалния за всеки един от тях дял от общите разходи на тези групи, направени в общ интерес, при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на условията на конкуренция“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

9 Aviva е част от групата Aviva, чиято дейност е в областта на застрахователните услуги и услугите за пенсионно застраховане. Основните дейности на групата са изготвяне на планове за дългосрочни спестявания, управление на фондове и застраховане.

10 В процеса на интеграция групата Aviva обмисля да създаде редица центрове за споделени услуги в няколко държави членки. Предвижда се тези центрове да извършват услуги, които са пряко необходими за осъществяването на застрахователната дейност на членовете на групата, а именно услуги в областта на човешките ресурси, финансови и счетоводни услуги, услуги в областта на информационните технологии, административни услуги, услуги в областта на обслужването на клиенти и услуги в областта на разработването на нови продукти.

11 Aviva възнамерява да осъществява тази дейност чрез създаване на европейско обединение по икономически интереси (наричано по-нататък „ЕОИИ“), което съгласно член 3 от Регламент № 2137/85 няма да извлича печалби от дейността си. В това ЕОИИ ще членуват само дружества от групата Aviva, сред които Aviva, които извършват икономическа дейност в застрахователния сектор.

12 С оглед на това Aviva подава заявление до министъра на финансите, за да установи дали дейността на ЕОИИ ще бъде освободена от данък върху добавената стойност (ДДС) на основание член 43, параграф 1, точка 21 от Закона за ДДС. Според Aviva това следва да е така и следователно установените на територията на Полша членове на ЕОИИ, които като дружества извършват икономическа дейност в областта на застраховането, би трябвало да са освободени от задължението да начисляват и декларират ДДС върху своя дял от разходите на ЕОИИ.

13 С решение от 14 март 2013 г. министърът на финансите приема, че позицията на Aviva е неправилна. Той приема, че не е изпълнена предпоставката, която обуславя предвиденото в член 43, параграф 1, точка 21 от Закона за ДДС освобождаване, а именно то да не води до нарушаване на конкуренцията. Според министъра на финансите прилагането на освобождаване към самостоятелната група от лица (наричана по-нататък „СГЛ“), поставя групата в привилегировано пазарно положение по отношение на други лица, извършващи същите дейности. Поради това приема, че когато лица, които не са част от СГЛ и упражняват подобна облагаема дейност, извършват сделки на съответния пазар, освобождаването следва да се откаже, тъй като то може да доведе до нарушаване на правилата за конкуренция.

14 Aviva подава пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Варшавски областен административен съд, Полша) жалба, с която в частност моли решението на министъра на финансите да бъде отменено. Според него посоченото решение, съгласно което получените от Aviva в рамките на ЕОИИ услуги не могат да се ползват от разглежданото освобождаване от ДДС, нарушава член 43, параграф 1, точка 21 от Закона за ДДС.

15 С решение от 30 декември 2013 г. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Варшавски областен административен съд) отменя решението на министъра на финансите от 14 март 2013 г. Той постановява, че планираното ЕОИИ изпълнява всички условия за прилагането на предвиденото в член 43, параграф 1, точка 21 от Закона за ДДС освобождаване. Този съд приема, че нарушения на конкуренцията могат да бъдат установени само ако на пазара за спомагателни услуги има други субекти, различни от разглежданата СГЛ, които са готови да предлагат услуги, подобни на предлаганите от групата, и ако освен това настоящите получатели на услуги, които са членове на СГЛ, проявят интерес към получаването на тези услуги от външен за посочената група субект. Според този съд ще бъде трудно на пазара да се намери стопански субект, който в качеството на център за споделени услуги да доставя услуги на установените в дванадесет държави членки субекти, без да реализира печалба, и да извършва дейност единствено в рамките на разглежданата в главното производство група.

16 Министърът на финансите подава касационна жалба пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша). Този съд счита, че точното тълкуване на разпоредбите на Директива 2006/112, по-специално на член 132, параграф 1, буква е), не е ясно и практиката на Съда не позволява да се разсеят всички съмнения в това отношение.

17 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Национална правна уредба относно освобождаването на [СГЛ] от [ДДС], която не предвижда условия или процедури относно изпълнението на условието във връзка с нарушаването на конкуренцията, съвместима ли е с член 132, параграф 1, буква е) във връзка с член 131 от Директива 2006/112 и с принципите на ефективност, правна сигурност и защита на оправданите правни очаквания?

2) По какви критерии следва да се преценява дали е изпълнено условието във връзка с нарушаването на конкуренцията, предвидено в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112?

3) За отговора на втория въпрос има ли значение обстоятелството, че [СГЛ] доставя услугите на членове, които са под юрисдикцията на различни държави членки?“.

По преюдициалните въпроси

18 Най-напред следва да се отбележи, че групата Aviva обмисля създаване на СГЛ, чиито членове ще бъдат дружества на групата Aviva, извършващи икономическа дейност в застрахователния сектор и чиито услуги са пряко необходими за осъществяване на тази дейност.

19 В този контекст поставените въпроси се отнасят до тълкуването на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, който предвижда освобождаване 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.

20 Отговорът на тези въпроси изисква предварително да се разгледа въпросът дали тази разпоредба се прилага при обстоятелства като разглежданите в главното производство, които се отнасят до услуги, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на застраховането.

21 Съгласно постоянната съдебна практика в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество между националните юрисдикции и Съда, последният трябва да предостави на националната юрисдикция всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаването на делото, с което е сезирана, независимо дали тази юрисдикция е споменала съответната разпоредба в изложението на въпроса си (решение от 20 октомври 2016 г., Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, т. 37 и цитираната съдебна практика).

22 При тези условия на запитващата юрисдикция следва да се предоставят и указания по въпроса дали член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 се прилага към услуги, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на застраховането, които са пряко необходими за извършване на тази дейност.

23 В това отношение следва да се отбележи, че текстът на разпоредбата, която се отнася до освободената от ДДС дейност на членовете на СГЛ, не позволява да се изключи възможността това освобождаване да се прилага към услугите на дадена СГЛ, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на застраховането, доколкото член 135, параграф 1, буква а) от тази директива освобождава от ДДС застрахователните сделки.

24 Съгласно постоянната практика на Съда обаче при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза трябва да се взема предвид не само нейното съдържание, но и нейният контекст 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).

25 Що се отнася до контекста, в който се вписва член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, следва да се подчертае, че тази разпоредба е включена в дял IX, глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, от Директивата. Това заглавие указва, че предвиденото в посочената разпоредба освобождаване се отнася само до СГЛ, чиито членове извършват дейност от обществен интерес.

26 Това тълкуване е в съответствие и със структурата на дял IX от тази директива, който се отнася до освобожданията. Всъщност в Директива 2006/112 член 132, параграф 1, буква е) е включен не в глава 1, озаглавена „Общи разпоредби“ от този дял, а в глава 2 от него. Освен това в посочения дял се прави разграничение между глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, и глава 3, озаглавена „Освобождавания в полза на други дейности“, разграничение, което указва, че правилата, предвидени в глава 2 за някои дейности от обществен интерес, не се прилагат към другите дейности, посочени в глава 3.

27 В посочената глава 3, в член 135, параграф 1, буква а), се предвижда освобождаване на „застрахователните и презастрахователните сделки“. Така от общата структура на Директива 2006/112 следва, че предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване не се прилага към застрахователните и презастрахователните сделки и следователно услугите, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват дейност в областта на застраховането и презастраховането, не попадат в неговия обхват.

28 Що се отнася до целта на член 132, параграф 1, буква е) в рамките на Директива 2006/112, следва да се припомни, че целта на всички разпоредби на член 132 от тази директива 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).

29 В този смисъл към доставката на услуги, предоставяни от СГЛ, предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване се прилага, когато тези доставки на услуги допринасят пряко за осъществяването на посочените в член 132 от тази директива дейности от обществен интерес (вж. по аналогия решение от 5 октомври 2016 г., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, т. 31—33).

30 Освен това следва да се припомни, че обхватът 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).

31 Оттук следва, че освобождаването по член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 не се прилага за доставки на услуги, които допринасят пряко за осъществяването не на посочените в член 132 дейности от обществен интерес, а на други дейности, освободени по-специално по член 135 от тази директива.

32 Поради това 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 извършват посочените в този член дейности от обществен интерес. Следователно услугите, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на застраховането, която не е такава дейност от обществен интерес, не се ползват от това освобождаване.

33 В това отношение следва да се отбележи, че за разлика от настоящото дело, в решение от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), Съдът не е разгледал въпроса дали освобождаването, предвидено в член 13, A, параграф 1, буква е) от Шеста директива (съответстващ на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112) се отнася единствено до услуги, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват дейности от обществен интерес.

34 От материалите по представената пред Съда преписка обаче е видно, че поради тълкуването на освобождаването, предвидено в член 13, A, параграф 1, буква е) от Шеста директива, направено от Съда в решението му от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), някои държави членки са освободили доставките на услуги, извършени от СГЛ, съставени от субекти, като например застрахователни дружества.

35 В това отношение следва обаче да се уточни, че националните власти не могат да се връщат към окончателно приключени данъчни периоди на основание член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, съгласно тълкуването му в точка 32 от настоящото решение (вж. по аналогия решения от 6 октомври 2009 г., Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, т. 37 и от 21 декември 2016 г., Gutiérrez Naranjo и др., C-154/15, C-307/15 и C-308/15, EU:C:2016:980, т. 68).

36 Що се отнася до данъчните периоди, които още не са окончателно приключени, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика дадена директива не може сама по себе си да поражда задължения за частноправен субект и следователно да им бъде противопоставяна като такава (вж. по-специално решение от 19 април 2016 г., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, т. 30 и цитираната съдебна практика). Поради това националните власти не могат да се позовават на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, съгласно

тълкуването му в точка 32 от настоящото решение, за да откажат това освобождаване на СГЛ, съставена от застрахователни дружества, и следователно да откажат освобождаване от ДДС на доставката на услуги, извършвани от тези СГЛ.

37 Освен това задължението на националния съд да се позовава на съдържанието на директива при тълкуване и прилагане на релевантните норми на вътрешното право се ограничава от общите принципи на правото, и по-специално от принципите на правна сигурност и на недопускане на прилагане с обратна сила, и не може да служи за основа на тълкуване contra legem на националното право (решение от 15 април 2008 г., Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, т. 100).

38 Следователно националният съд следва да тълкува релевантните норми на вътрешното право за прилагане на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 в съответствие с общите принципи на правото на Съюза, по-специално с принципа на правна сигурност.

39 Предвид изложеното по-горе не следва да се дава отговор на първия и третия въпрос.

40 С оглед на всички изложени по-горе съображения на преюдициалното запитване следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се отнася само до СГЛ, чиито членове извършват посочената в член 132 от тази директива дейност от обществен интерес и поради това услугите, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на застраховането, която не е такава дейност от обществен интерес, не се ползват от това освобождаване.

По съдебните разноски

41 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

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 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се отнася само до самостоятелни групи лица, чиито членове извършват посочената в член 132 от тази директива дейност от обществен интерес, и следователно услугите, предоставяни от самостоятелни групи лица, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на застраховането, която не е такава дейност от обществен интерес, не се ползват от това освобождаване.

Подписи