



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

15 ноември 2012 година *

„Шеста директива ДДС — Случаи на освобождаване — Член 13, А, параграф 1, буква ж) и параграф 2 — Доставки, тясно свързани със социални грижи и социално осигуряване, извършвани от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни — Признаване — Условия, които не са приложими по отношение на организации, които не са публичноправни субекти — Право на преценка на държавите членки — Граници — Принцип на данъчен неутралитет“

По дело C-174/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 2 март 2011 г., постъпил в Съда на 13 април 2011 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Steglitz

срещу

Ines Zimmermann,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н А. Rosas, изпълняващ функциите на председател на втори състав, г-н М. Pešič, г-н U. Lohmus (докладчик), г-н Ал. Арабаджиев и г-н С. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,

секретар: г-жа А. Impellizzeri, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 23 май 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за г-жа Zimmermann, от адв. U. Behr, Rechtsanwalt,
- за германското правителство, от г-н Т. Henze и г-жа К. Petersen, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-н W. Mölls и г-жа С. Soulay, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 юли 2012 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, А, параграф 1, буква ж) и параграф 2, буква а) 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 (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа Zimmermann и Finanzamt Steglitz (данъчната служба на Steglitz, наричана по-нататък „Finanzamt“) относно данъка добавена стойност (наричан по-нататък „ДДС“), дължим за 1993 г. и 1994 г.

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 Член 13, А, параграф 1 от Шеста директива гласи:

„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:

[...]

- 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;

[...]

- 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;

[...]“. [неофициален превод]

4 Член 13, А, параграф 2 от Шеста директива предвижда:

- „а) държавите членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправните субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в букви б), ж), з), и), м), н) и о) от параграф 1, в зависимост от това дали във всеки отделен случай същите отговарят на едно или повече от следните условия:
- не се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираната независимо от това печалба не се разпределя, а се използва за продължаването или подобряването на доставяните услуги,
 - управлявани са и са администрирани по същество на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес, било то лично или чрез посредници, от резултатите на въпросните дейности,
 - определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени, по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с [ДДС],
 - освобождаването на въпросните услуги, не би довело до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с [ДДС].
- б) Доставката на услуги или стоки не се освобождава съгласно разпоредбите на параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), ако:
- не е от съществено значение за освободената сделка,
 - основното ѝ предназначение е реализирането на допълнителен доход за организацията чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с [ДДС]“. [неофициален превод]

Германско право

5 Член 4 от Закона от 1993 г. за данък върху оборота (Umsatzsteuergesetz 1993, наричан по-нататък „UStG“) в редакцията в сила през спорните 1993 г. и 1994 г. гласи:

„Сред сделките [...] от данъчно облагане са освободени:

[...]

16. Сделките, тясно свързани с дейността на [...] заведения за предоставяне на амбулаторни грижи на болни или нуждаещи се от грижи лица, когато:

а) заведенията се управляват от публичноправни юридически лица или

[...]

- е) в хипотезите на [...] заведения за предоставяне на амбулаторни грижи на болни или нуждаещи се от грижи лица — поне в две трети от случаите медицинските и фармацевтични разходи за грижите, предоставени през предходната календарна година, са понесени изцяло или предимно от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане;

[...]

18. Услугите на официално признатите сдружения за доброволно обществено подпомагане и на организациите и обединенията на лица и имущество с цел доброволно обществено подпомагане, които са членове на сдружение за доброволно обществено подпомагане, когато

- а) икономическият оператор преследва, единствено и пряко, общественополезни, благотворителни или религиозни цели,
 - б) услугите пряко облагодетелстват ползващия се съгласно устава, учредителния договор или друг учредителен акт кръг от лица и
 - с) възнаграждението за разглежданите услуги е по-ниско от средното възнаграждение за услуги от същия вид, искано от дружествата със стопанска цел [...].
- 6 Предвиденият в член 4, точка 16, буква е) от UStG праг от две трети (наричан по-нататък „прагът от две трети“) е намален на 40 %, считано от 1 януари 1995 г.
- 7 Понятието „обществено подпомагане“ по член 4, точка 18 от UStG е дефинирано в член 66, параграф 2 от Данъчния кодекс (Abgabenordnung, BGBl. 1976 I, стр. 613 и BGBl. 1977 I, стр. 269) по следния начин:

„Общественото подпомагане се състои в планирана закрила на нуждаещи се или изложени на риск лица, която се предоставя в интерес на обществото, а не със стопанска цел. Закрилата може да обхваща мерки за подобряване на здравето, начина на живот, образованието или икономическото положение, като с нея се цели предотвратяване или поправяне на дадено положение“.

- 8 В член 23 от Правилника от 1993 г. за прилагане на UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, наричан по-нататък „UStDV“) са изброени единадесет официално признати сдружения за доброволно обществено подпомагане по смисъла на член 4, точка 18 от UStG.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 9 Г-жа Zimmermann е дипломирана медицинска сестра и през 1992 г. е наета на работа като ръководител на отдел за здравно обслужване в социален център. Едновременно с тази си работа от началото на 1993 г. тя полага грижи за няколко пациенти на частни начала и на 1 юни 1993 г. декларира, че извършва дейност за предоставяне на амбулаторни грижи. Въз основа на подадена на 27 август 1993 г. молба, от 1 октомври 1993 г. тя е включена в схемите за здравно осигуряване за домашно здравно обслужване. В данъчните си декларации за 1993 г. и 1994 г. г-жа Zimmermann посочва извършваната от нея дейност като освободена от ДДС на основание член 4, точка 16, буква е) от UStG.

- 10 През 1999 г. Finanzamt установява, че за 1993 г. г-жа Zimmermann и персоналът ѝ са предоставили услуги за полагане на грижи за общо 76 души, 52-ма от които (или 68 %) не са се ползвали от каквото и да било социално осигуряване. Поради това Finanzamt не приема, че предоставените от жалбоподателката през 1993 г. услуги са освободени от ДДС на основание член 4, точка 16, буква е) от UStG.
- 11 Finanzamt отбелязва, че съгласно посочената разпоредба поне в две трети от случаите разходите би трябвало да са понесени изцяло или предимно от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане. Тя отказва да приложи освобождаването по член 4, точка 16, буква е) от UStG и по отношение на услугите, предоставени от жалбоподателката през 1994 г., поради това че съгласно споменатата разпоредба се взема предвид само положението през предходната календарна година. Finanzamt обаче счита, че освобождаването по член 4, точка 14 от UStG е приложимо по отношение на предоставяните от г-жа Zimmermann услуги за полагане на терапевтични грижи. В решението на Finanzamt от 27 април 1999 г. се приема, че тези грижи представляват една трета от всички предоставени услуги.
- 12 След отхвърляне на жалбата ѝ по административен ред г-жа Zimmermann обжалва решенията на Finanzamt пред Finanzgericht. В хода на съдебното производство тя представя писмо от 19 октомври 2005 г. на отдела за здравеопазване, социални въпроси и потребителска защита на община Берлин, в което се посочва, от една страна, че г-жа Zimmermann предоставя същите услуги и упражнява същата дейност като домовете за грижи (социалните центрове) от Лигата на сдруженията за доброволно обществено подпомагане (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege) в Берлин поне от 1988 г. и от друга страна, че съгласно действащото в областта на социалното подпомагане право на нея и на предприятието ѝ е признат статут на организация, която има благотворителен характер.
- 13 Finanzgericht уважава жалбата в основната ѝ част. Той посочва, че услугите, които г-жа Zimmermann е предоставила до 1 октомври 1993 г. и които представляват полагане на терапевтични грижи, са освободени от данъчно облагане на основание на член 4, точка 14, първо изречение от UStG. Finanzgericht приема, че такива са 75 % от предоставените услуги.
- 14 Според Finanzgericht г-жа Zimmermann може да претендира за освобождаване по член 4, точка 16, буква е) от UStG и за периода 1 октомври 1993 г.—31 декември 1994 г. Той посочва, че през този период поне две трети от съответните услуги са предоставени на лица, за които медицинските и фармацевтични разходи са били понесени изцяло или предимно от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане. Отново според Finanzgericht член 4, точка 16, буква е) от UStG трябва да се тълкува в съответствие с Директивата в смисъл, че следва да се взема предвид само периодът след септември 1993 г.
- 15 В ревизионната си жалба Finanzamt иска решението на Finanzgericht да се отмени и жалбата на г-жа Zimmermann да се отхвърли в частта ѝ относно исканията на основание на посочената разпоредба за периода 1 октомври 1993 г.—31 декември 1994 г. Г-жа Zimmermann иска ревизионната жалба на Finanzamt да се отхвърли.
- 16 За разлика от Finanzgericht, Bundesfinanzhof счита, че условията по член 4, точка 16, буква е) от UStG не са изпълнени. При все това той изразява съмнения дали прагът от две трети може да бъде основан на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива или на параграф 2, буква а) от същия член. Освен това в Решение от 8 юни 2006 г. по дело L.u.P. (C-106/05, Recueil, стр. I-5123) Съдът не бил изрично одобрил условието по член 4, точка 16, буква с) от UStG относно необходимостта от достигане на праг от 40 % през предходната календарна година. В случая не било ясно и значението на принципа на неутралитет в областта на правната уредба на ДДС.

- 17 Всъщност за целите на прилагането на освобождаването по член 4, точка 18 от UStG, което се отнасяло единствено до единадесетте организации, изброени в член 23 от UStDV, предоставящи сходни и дори идентични услуги на предоставяните от г-жа Zimmermann, не било от съществено значение дали медицинските и фармацевтични разходи са понесени в дадена степен от определени от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане. В това отношение не се взимало предвид и положението през предходната календарна година.
- 18 При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Допускат ли член 13, А, параграф 1, буква ж) и/или параграф 2, буква а) от [Шеста директива] възможността националният законодател да обвързва освобождаването от данъчно облагане на амбулаторните услуги, предоставени на болни или нуждаещи се от грижи лица, с условието, що се отнася до предоставилите тези услуги организации, „поне в две трети от случаите медицинските и фармацевтични разходи за грижите, предоставени през предходната календарна година, да са [били] понесени изцяло или предимно от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане“ [член 4, точка 16, буква е) от [UStG]]?
- 2) Предвид принципа на неутралитет на [ДДС] има ли значение за отговора на този въпрос обстоятелството, че националният законодател третира същите услуги като освободени от данъчно облагане по силата на други условия, ако услугите са предоставени от официално признати сдружения за доброволно обществено подпомагане и от организации и обединения на лица и имущество с цел доброволно обществено подпомагане, които са членове на сдружение за доброволно обществено подпомагане (член 4, точка 18 от [UStG])?“.

По преюдициалните въпроси

- 19 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 13, А, параграф 1, буква ж) и/или параграф 2, буква а) от Шеста директива, тълкуван в светлината на принципа на данъчен неутралитет, допуска подчиняване на освобождаването от данъчно облагане на амбулаторните грижи, предоставяни от извършващи търговска дейност доставчици, на условие като разглежданото в главното производство, а именно поне в две трети от случаите свързаните с грижите разходи през изминалата календарна година да са били понесени изцяло или предимно от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане (наричано по-нататък „разглежданото в главното производство условие“), ако по-специално това условие не се прилага за всички доставчици на услуги от посочения вид.
- 20 От акта за преюдициално запитване следва, че съгласно мотивите на UStG с член 4, точка 16, буква е), както и с член 4, точка 18 се цели транспониране на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива.
- 21 Предвиденото в последната разпоредба освобождаване се прилага по отношение на доставките на услуги и стоки, които, от една страна, са „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ и от друга страна, са извършени от „публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“.
- 22 Съгласно постоянната съдебна практика формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване. Тълкуването на тези формулировки обаче трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип за данъчен

неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в член 13 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от действие (вж. по-специално в този смисъл Решение от 14 юни 2007 г. по дело Haderer, C-445/05, Сборник, стр. I-4841, точка 18 и цитираната съдебна практика; Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Сборник, стр. I-11079, точка 25 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 10 юни 2010 г. по дело CoryGene, C-262/08, Сборник, стр. I-5053, точка 26).

- 23 По дело, свързано по-специално с предишна редакция на член 4, точка 16 от UStG, Съдът вече е приел, че предоставяните от амбулатории услуги под формата на обща помощ и на помощ в домакинството за намиращи се в състояние на физическа или икономическа зависимост лица представляват услуги, които са тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива (вж. Решение от 10 септември 2002 г. по дело Kügler, C-141/00, Recueil, стр. I-6833, точки 8, 17, 44 и 61).
- 24 В случая не е установено дали предоставяните от г-жа Zimmermann амбулаторни грижи могат да се считат за „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива. Тази преценка следва да се извърши от националния съд с оглед на посочената в точки 22 и 23 от настоящото решение съдебна практика.
- 25 Видно от преписката по делото, и по-специално от становището на германското правителство, разглежданото в главното производство условие се отнася до признаването на „благотворителен характер“ на организации, които не са публичноправни субекти, по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива.
- 26 Посочената разпоредба не уточнява реда и условията за такова признаване (Решение от 26 май 2005 г. по дело Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, Recueil, стр. I-4427, точка 49). Поради това по принцип правилата за такова признаване на такива организации трябва да се предвидят от всяка държава членка в националното ѝ право. В това отношение държавите членки разполагат с право на преценка (вж. по-специално в този смисъл Решение по дело Kügler, посочено по-горе, точка 54, Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точки 49 и 51, както и Решение от 9 февруари 2006 г. по дело Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Recueil, стр. I-1385, точка 23).
- 27 Във връзка с това член 13, А, параграф 2, буква а) от Шеста директива дава възможност на държавите членки да подчинят предоставянето на освобождаването по параграф 1, буква ж) от същия член на организации, които не са публичноправни субекти, на спазването на едно или повече от изброените в същия параграф 2, буква а) условия. Държавите членки могат да налагат тези факултативни условия за предоставяне на съответното освобождаване свободно и в допълнение едно към друго (вж. в този смисъл Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точки 38 и 50, Решение по дело L.u.P., посочено по-горе, точка 43, както и Решение от 14 юни 2007 г. по дело Horizon College, C-434/05, Сборник, стр. I-4793, точка 45).
- 28 Следователно в спора по главното производство по същество става въпрос за това дали при предвиждане на реда за признаване по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива Федерална република Германия е спазила границите на правото на преценка, с което разполага (вж. също по аналогия Решение по дело Kügler, посочено по-горе, точка 55).

- 29 Според становището по този въпрос на германското правителство Федерална република Германия има право да предвиди, че признаването на организации, които не са публичноправни субекти, в рамките на освобождаването по член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива се регламентира изчерпателно от вътрешното данъчно законодателство и че в това отношение административните органи не разполагат с право на преценка.
- 30 Член 13, А от Шеста директива действително позволява приемането на национални правила относно реда и условията за признаване на благотворителен характер на организации, които не са публичноправни субекти (вж. в този смисъл Решение по дело *Kingscrest Associates* и *Montecello*, посочено по-горе, точка 50).
- 31 Видно обаче от практиката на Съда, за да определят организациите, чийто „благотворителен характер“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива следва да бъде признат за целите на същата разпоредба, националните органи, в съответствие с правото на Съюза и под контрола на националните юрисдикции, следва да вземат предвид редица фактори. Сред тях могат да бъдат наличието на специфични разпоредби — национални или регионални, законови или административни, данъчни или социалноосигурителни, — общественият интерес от дейността на съответното данъчнозадължено лице, обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи същите дейности, вече са били признати по сходен начин, както и фактът, че голяма част от разходите за съответните услуги евентуално се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции (вж. в този смисъл Решение по дело *Kügler*, посочено по-горе, точки 57 и 58, както и Решение по дело *Kingscrest Associates* и *Montecello*, посочено по-горе, точка 53 и по аналогия Решение от 6 ноември 2003 г. по дело *Dornier*, C-45/01, *Recueil*, стр. I-12911, точки 72 и 73, Решение по дело *L.u.P.*, посочено по-горе, точка 53 и Решение по дело *CopyGene*, посочено по-горе, точки 65 и 71).
- 32 Освен това данъчнозадължено лице може да се позове на освобождаването по член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива пред национална юрисдикция, за да оспори несъвместима с тази разпоредба национална правна уредба. В такъв случай националната юрисдикция следва да определи с оглед на всички релевантни обстоятелства по делото дали данъчнозадълженото лице е организация, за която е признато, че има благотворителен характер по смисъла на посочената разпоредба (вж. Решение по дело *Kügler*, посочено по-горе, точка 61).
- 33 В този смисъл, когато данъчнозадължено лице оспори признаването или непризнаването на качеството организация с благотворителен характер по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, националните юрисдикции следва да проверят дали компетентните органи са спазили границите на предоставеното им с този член право на преценка и принципите на правото на Съюза, включително по-специално принципа на равно третиране, който в областта на ДДС се изразява с принципа на данъчен неутралитет (вж. по-специално в този смисъл Решение по дело *Kügler*, посочено по-горе, точка 56, Решение по дело *Kingscrest Associates* и *Montecello*, посочено по-горе, точки 52 и 54 и Решение по дело *L.u.P.*, посочено по-горе, точка 48).
- 34 В случая запитващата юрисдикция иска да установи най-напред правомерността с оглед на Шеста директива на два аспекта от разглежданото в главното производство условие, а именно, от една страна, на прага от две трети и от друга, на изискването преценката дали това условие е изпълнено, да се отнася, според тълкуването на тази юрисдикция, до положението през предходната календарна година (наричано по-нататък „задължението да се вземе предвид само предходната календарна година“).
- 35 Що се отнася, на първо място, до прага от две трети, следва да се отбележи, че съгласно посочената в точка 31 от настоящото решение съдебна практика евентуалното поемане на голяма част от разходите за въпросните услуги от схеми за здравно осигуряване или от други организации за социално осигуряване представлява обстоятелство, което може да бъде взето

предвид, за да се определят организациите, чийто „благотворителен характер“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива трябва да се признае за целите на същата тази разпоредба.

- 36 При тези условия, по отношение на освобождаването по член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива Съдът по същество вече е приел, че единствено поради факта че с оглед признаването на лаборатории като частноправни субекти за целите на прилагането на тази разпоредба изисква всички или поне 40 % от извършените от тях медицински анализи да са предназначени за осигурени лица, съответната държава членка не надхвърля предоставеното ѝ чрез споменатата разпоредба право на преценка (вж. Решение по дело L.u.P., посочено по-горе, точки 53 и 54).
- 37 Аналогична следва да е и преценката на изискването за праг от две трети за целите на прилагането на член 13, А, параграф 1, буква ж) от посочената директива в случаи като разглеждания в главното производство. Всъщност фактът, че се изисква подобен праг, отговаря по сходен начин на необходимостта от признаване на благотворителен характер на организациите с оглед прилагането на посочената разпоредба. Освен това, като изисква, отново в контекста на разглежданото в главното производство условие, разходите, свързани със съответните амбулаторни грижи, да бъдат понесени изцяло или предимно от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане, държавата членка по принцип не надвишава предоставеното ѝ с член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива право на преценка.
- 38 Що се отнася, на второ място, до задължението да се вземе предвид само предходната календарна година, запитващата юрисдикция иска да установи дали това задължение би могло да се основе на първото изречение от член 13, А, параграф 1 от Шеста директива, в което се посочва, че следва да се осигури по-специално „ясно“ прилагане на предвидените в същия параграф случаи на освобождаване.
- 39 В това отношение, макар да е вярно, че по силата на първото изречение на член 13, А, параграф 1 от Шеста директива държавите членки трябва да определят условията за освобождаване, за да осигурят неговото правилно и ясно прилагане и за да се предотврати всяка възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, тези условия не могат да засегнат определянето на съдържанието на предвидените случаи на освобождаване (вж. по-специално Решение от 19 януари 1982 г. по дело Becker, 8/81, Recueil, стр. 53, точка 32, Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точка 24 и Решение от 14 декември 2006 г. по дело VDP Dental Laboratory, C-401/05, Recueil, стр. I-12121, точка 26).
- 40 Поради това запитващата юрисдикция при необходимост трябва да прецени дали при положения, при които наличието на „благотворителен характер“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива би трябвало — съгласно посочената в точка 31 от настоящото решение съдебната практика — да се признае от самото начало на съответната дейност, задължението да се вземе предвид само предходната календарна година, не води до автоматично и неизбежно изключване на признаването на „благотворителен характер“ по смисъла на тази разпоредба на съответния доставчик за първата година и дори за първите две години на дейността му.
- 41 Доколкото би могло да има такива последици, задължението да се вземе предвид само предходната календарна година, не може да бъде обосновано с член 13, А, параграф 1, първо изречение от Шеста директива.

- 42 На второ място, запитващата юрисдикция иска да установи значението за спора по главното производство на принципа на данъчен неутралитет, като се има предвид че в рамките на член 4, точка 18 от UStG, приложим единствено по отношение на единадесетте изброени в член 23 от UStDV организации, освобождаването на услуги като извършваните от г-жа Zimmermann не е подчинено на разглежданото по главното производство условие.
- 43 Всъщност, видно от съдебната практика, посочена в точки 22 и 33 от настоящото решение, при прилагане на освобождаването по член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива спазването на данъчния неутралитет по принцип налага всички организации, които не са публичноправни субекти, да бъдат поставени при равни условия за целите на признаването за извършвани от тях сходни доставки (вж. също по аналогия с член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, Решение по дело L.u.P., посочено по-горе, точка 50 и Решение по дело CoryGene, посочено по-горе, точка 71).
- 44 Германското правителство счита, че конкретно в контекста на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива става въпрос за равно третиране при признаване на благотворителен характер на организации с оглед приравняването им на публичноправни субекти. Според него от тази гледна точка принципът на данъчен неутралитет не може да се разбира в смисъл, че идентични по съдържанието си доставки трябва да подлежат на идентично данъчно облагане, а че идентични данъчнозадължени лица трябва да бъдат подчинени на еднакви условия за ползване от освобождаването.
- 45 Германското правителство изтъква, че с разглежданото в главното производство условие, включително по-специално с прага от две трети, се цели да се гарантира, че съответният доставчик действително е благотворителна организация, и се постига поставянето му при равни условия с публичноправните организации. Според това правителство обаче, след като член 4, точка 18 от UStG — за разлика от точка 16 от същия член — се прилага само по отношение на юридическите лица с нестопанска цел, чийто благотворителен характер е официално признат, германските разпоредби не третират по различен начин идентични данъчнозадължени лица, а само предвиждат различни условия за признаване като организации с благотворителен характер на различни данъчнозадължени лица, подчинени както на различни материални, така и на различни правни условия.
- 46 Тук следва да се напомни, че в областта на ДДС понятието за данъчен неутралитет се използва в няколко различни смисъла.
- 47 От една страна, като напомня, че установеният в Шеста директива режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности, Съдът приема, че общата система на ДДС цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, при условие че те по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално в този смисъл Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark, C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 27 и Решение от 22 декември 2010 г. по дело RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Сборник, стр. I-13805, точка 38).
- 48 От друга страна, съгласно постоянната съдебна практика принципът на данъчен неутралитет не допуска сходните стоки или доставки на услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС (вж. по-специално Решение от 17 февруари 2005 г. по дело Linneweber и Akritidis, C-453/02 и C-462/02, Recueil, стр. I-1131, точка 24 и Решение от 10 ноември 2011 г. по дело Rank Group, C-259/10 и C-260/10, Сборник, стр. I-10947, точка 32 и цитираната съдебна практика).

- 49 В настоящия случай понятието за неутралитет трябва да се разбира в последния посочен смисъл. Всъщност, видно от съдебната практика, посочена в точка 22 от настоящото решение, при тълкуването на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива принципът на данъчен неутралитет трябва да се прилага наред с принципа за стриктното им тълкуване (вж. също в този смисъл Решение от 19 юли 2012 г. по дело *Deutsche Bank*, C-44/11, точка 45).
- 50 С оглед на това следва да се напомни, че тъй като става въпрос за конкретен израз на принципа на равно третиране на равнището на вторичното законодателство на Съюза и в специалната данъчна област (вж. в този смисъл Решение по дело *NCC Construction Danmark*, посочено по-горе, точка 44), принципът на данъчен неутралитет не е норма на първичното право, която може да определи валидността на освобождаване по член 13 от Шеста директива. Той не позволява и да се разширява обхватът на такова освобождаване при липсата на недвусмислена разпореда в този смисъл (вж. в този смисъл Решение по дело *VDP Dental Laboratory*, посочено по-горе, точки 35—37, както и Решение по дело *Deutsche Bank*, посочено по-горе, точка 45).
- 51 Всъщност дейностите от общ интерес, които трябва да бъдат освободени от ДДС, тези, които могат да бъдат освободени от държавите членки, и тези, които не могат да бъдат освободени, както и условията, които могат да бъдат поставяни от държавите членки за дейностите, които могат да бъдат освободени, са определени от съдържанието на член 13, А от Шеста директива (вж. Решение от 3 април 2003 г. по дело *Hoffmann*, C-144/00, *Recueil*, стр. I-2921, точка 38 и Решение от 16 октомври 2008 г. по дело *Canterbury Hockey Club* и *Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, *Сборник*, стр. I-7821, точка 38).
- 52 В този смисъл принципът на данъчен неутралитет например допуска за целите на освобождаването по член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива за публичноправните организации да не е необходимо да се признава, че имат благотворителен характер, докато по отношение на организации, които не са публичноправни субекти, такова признаване да се изисква.
- 53 Всъщност, видно от точки 43 и 52 от настоящото решение, в рамките на освобождаването по член 13, параграф 1, буква ж) от Шеста директива принципът на данъчен неутралитет изисква равно третиране с оглед признаването на благотворителен характер по отношение не на публичноправните организации, а на всички останали субекти.
- 54 Както обаче германското правителство потвърди пред Съда по време на съдебното заседание, организациите по член 4, точка 18 от *UStG*, които са изброени изчерпателно в член 23 от *UStDV*, не са публичноправни субекти, а също като данъчнозадължените лица, по отношение на които разглежданото в главното производство условие се прилага, са частноправни субекти.
- 55 Действително, както поддържа по същество германското правителство, принципът на данъчен неутралитет не може сам по себе си да възпрепятства отказ за освобождаване на основание член 13, А, параграф 1, буква ж) от тази директива на организации, които също като жалбоподателя по главното производство се стремят системно към реализиране на печалба, с оглед предвидената в член 13, А, параграф 2, буква а), първо тире от тази директива възможност.
- 56 При все това от предоставената на Съда информация по никакъв начин не следва, че за приемането на разглежданото в делото по главното производство условие Федерална република Германия се е позовала на посочената възможност. Напротив, явно е, че за целите на освобождаването по член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива посоченото условие е предвидено по-точно с оглед признаване на благотворителен характер на доставчици, извършващи търговска дейност с цел печалба.

- 57 Освен това, като е приложил посочените в точка 22 от настоящото решение правила за тълкуване (вж. по-специално Решение от 28 януари 2010 г. по дело Eulitz, C-473/08, Сборник, стр. I-907, точка 42 и цитираната съдебна практика), Съдът вече е приел, че понятието „организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива по принцип е достатъчно широко, за да обхваща и действащите със стопанска цел физически лица и други частноправни субекти (вж. Решение от 7 септември 1999 г. по дело Gregg, C-216/97, Recueil, стр. I-4947, точка 17, Решение по дело Hoffmann, посочено по-горе, точка 24, Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точки 35 и 47 и Решение от 17 юни 2010 г. по дело Комисия/Франция, C-492/08, Сборник, стр. I-5471, точки 36 и 37).
- 58 При тези обстоятелства в рамките на прилагането на освобождаването по член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива националната правна уредба не може да предвиди по същество различни условия, от една страна, за субектите, извършващи дейност с цел печалба, и от друга страна, за юридическите лица без стопанска цел по член 4, точка 18 от UStG.
- 59 Поради това, тълкуван в светлината на принципа на данъчен неутралитет, член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива не допуска праг като този от две трети, доколкото при доставки, които по същество са едни и същи, той се прилага за признаване на „благотворителен характер“ по смисъла, посочен от него, само за някои данъчнозадължени лица, които са частноправни субекти, докато за други — не.
- 60 За да се предостави изчерпателен отговор на запитващата юрисдикция, следва да се напомни, че с оглед на всички конкретни обстоятелства по спора, с който е сезирана, тя следва да вземе предвид изискванията по член 13, А, параграф 2, буква б) от Шеста директива.
- 61 В този смисъл, каквото и тълкуване да се даде на израза „тясно свързани“ в рамките на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, следва да се напомни, че член 13, А, параграф 2, буква б), първо тире от същата във всички случаи подчинява освобождаването на условието доставките на съответните стоки или услуги да е от съществено значение за освободените сделки (вж. Решение по дело Stichting Kinderopvang Enschede, посочено по-горе, точка 25). Запитващата юрисдикция следва да определи дали всички услуги, които г-жа Zimmermann предоставя, са от съществено значение за освободените сделки по смисъла на посочената разпоредба (вж. по аналогия Решение по дело Horizon College, посочено по-горе, точки 38—41).
- 62 Освен това по силата на член 13, А, параграф 2, буква б), второ тире от Шеста директива доставката на услуги или стоки не се освобождава съгласно разпоредбите на параграф 1, буква ж), ако основното ѝ предназначение е реализирането на допълнителен доход за организацията чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.
- 63 С оглед на всички изложени по-горе съображения на отправените въпроси следва да се отговори, че член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, тълкуван в светлината на принципа на данъчен неутралитет, не допуска подчиняване на освобождаването от данъчно облагане на амбулаторните грижи, предоставяни от извършващи търговска дейност доставчици, на условие като разглежданото в главното производство, съгласно което поне в две трети от случаите свързаните с грижите разходи през изминалата календарна година трябва да са били понесени изцяло или предимно от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане, ако това условие не може да осигури равно третиране в рамките на признаването за целите на тази разпоредба на благотворителен характер на организации, които не са публичноправни субекти.

По съдебните разноси

- ⁶⁴ 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Член 13, А, параграф 1, буква ж) 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, тълкуван в светлината на принципа на данъчен неутралитет, не допуска подчиняване на освобождаването от данъчно облагане на амбулаторните грижи, предоставяни от извършващи търговска дейност доставчици, на условие като разглежданото в главното производство, съгласно което поне в две трети от случаите свързаните с грижите разходи през изминалата календарна година трябва да са били понесени изцяло или предимно от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане, ако това условие не може да осигури равно третиране в рамките на признаването за целите на тази разпоредба на благотворителен характер на организации, които не са публичноправни субекти.

Подписи