

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-ЖА Е. SHARPSTON

представено на 29 юли 2010 година¹

1. Главното производство по делото се отнася до разглеждането в областта на ДДС на техника за тъканно инженерство във връзка с човешки тъкани, при която от хрущялен материал от стави, взет от пациент, се извличат клетки, култивират се в лаборатория и се приготвят (със или без интегриране в колагенова мембрана) с оглед на реимплантацията им в тялото на пациента.

2. Bundesfinanzhof (федерален финансов съд), Германия, иска да се установи дали лабораторните услуги представляват „работа по движими материални вещи“ за целите на законодателството на Европейския съюз в областта на ДДС (ако случаят е такъв, това би се отразило по отношение на мястото, където те се считат предоставени, когато получателят и доставчикът са установени в различни държави членки) или трябва да се класифицират сред услугите по „предоставяне на медицинска помощ“ (в който случай биха били освободени от ДДС).

Приложимо законодателство на Съюза в областта на ДДС

3. Главното производство се отнася до услуги, предоставени през 2002 г., така че приложимо законодателство на Съюза в областта на ДДС е Шеста директива².

4. Съгласно член 9, параграф 1 от тази директива за място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът основно е установил своята икономическа дейност, постоянен обект, постоянен адрес или обичайно пребиваване³.

5. При все това в член 9, параграф 2, буква в) се уточнява, че мястото на доставката на услугите, отнасящи се *inter alia* до „работа по движими материални вещи“, е

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки за данъците върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), заменена с действие от 1 януари 2007 г. от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), съдържаща същите разпоредби с преработена структура и формулировка.

3 — Вж. член 45 от Директива 2006/112.

„мястото, където услугите фактически се извършват“⁴.

6. Член 286 Е от директивата обаче предвижда:

„Чрез дерогация от член 9, параграф 2, буква в) за мястото на доставка на услугите, включващи оценка на движими вещи или работа по движими вещи, предоставяни на получатели, регистрирани за нуждите на облагането с данък върху добавената стойност в държава членка, която не е държавата членка, в която фактически се извършват услугите, се смята, че се намират на територията на държавата членка, издала на получателя идентификационния номер за нуждите на облагането с данъка върху добавената стойност, под който номер му е извършена услугата.

Тази дерогация не се прилага, когато стоките не се изпращат или транспортират извън държавата членка, в която физически са извършени услугите.“⁵ [неофициален превод]

4 — Вж. член 52, буква в) от Директива 2006/112.

5 — Вж. член 55 от Директива 2006/112. Член 286, Е е въведен с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО и за въвеждане на нови мерки за опростяване във връзка с данъка върху добавената стойност — обхват на някои освобождавания от данъка и практически подробности по тяхното прилагане (ОВ L 102, стр. 18), като десето съображение от нея уточнява, че целта ѝ е да улесни търговията в Общността в областта на работата по движими материални вещи.

7. Член 13, А, параграф 1 от Шеста директива изброява случаите на освобождаване от ДДС „на някои дейности от обществен интерес“. Той предвижда по-специално:

„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 подобно предназначение;

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

[...]“⁶ [неофициален превод]

6 — Вж. член 131 и член 132, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2006/112.

Факти, производство и отправени въпроси

В двата случая те се изпращат на лекуващия лекар на пациента или на клиниката за реимплантация.

8. Bundesfinanzhof пояснява, че Verigen Transplantation Service International AG (наричано по-нататък „Verigen“) е биотехнологично предприятие, установено в Германия, което упражнява дейност в областта на тъканното инженерство. Предмета му на дейност е изследването, разработването, производството и търговията на технологии за диагностициране и терапия на заболяванията на тъканите при човека, по-специално на заболяванията на хрущялите. Спорът се отнася до трансакциите на Verigen, свързани с култивирането на autologous chondrocytes (собствени ставни хрущялни клетки на пациента), в случаите, когато получателите, на които се предоставя услугата (лекари или клиници), са установени в други държави членки и Verigen е посочило техния идентификационен номер по ДДС в своите фактури.

9. Лекарят или клиниката изпраща на Verigen хрущялен материал от биопсия, взет от пациент. Verigen обработва тъканта, така че да могат да бъдат извлечени chondrocytes. След приготвяне в техния собствен кръвен серум в инкубатор те се размножават чрез култивиране, по правило в продължение на три до четири седмици. Получените клетки могат или не да бъдат интегрирани в колагенова мембрана, за да произведат „хрущялен пластир“.

10. Verigen смята тези услуги за необлагаеми с ДДС, когато са предоставени на получатели, установени в други държави членки. Данъчният орган обаче ги счита за облагаеми и определя данъка за спорната година.

11. В последващото производство Verigen твърди, че култивирането на хрущялни клетки не представлява предоставяне на медицинска помощ. По-скоро ставало въпрос за „рутинни лабораторни услуги“, извършвани от биотехнически или медико-технически помощници. Необходимият контрол за качество се извършвал от дипломиран фармацевт и от външен фармацевт.

12. В първоинстанционното производство Finanzgericht (финансов съд) уважава подадената от Verigen жалба. Той приема, че култивирането на клетки е услуга, която трябва да се счита за представляваща „работа по движими материални вещи“. Когато били отделени от тялото, взетите с цел трансплантация органи също представлявали движими вещи. Дали взетата част от тялото впоследствие се използвала

за трансплантация на същия или на друг пациент не се отразявало по никакъв начин на това дали се обхваща от понятието „движими материални вещи“. От издадените от Verigen фактури било видно, че установените в други държави членки получатели са използвали идентификационните номера по ДДС, които са им предоставени от съответните държави членки. Следователно трансакциите не били облагаеми в Германия.

Германия, когато тази услуга се предоставя в друга държава членка. Случаят обаче е такъв само ако член 286, Е от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага по отношение на предоставената от Verigen услуга. Ако това тълкуване на член 286, Е не е правилно, трансакцията трябва да бъде облагаема в Германия освен ако може да се счита за представляваща „предоставяне на медицинска помощ“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква в).

15. Поради това Bundesfinanzhof иска от Съда да се произнесе по следните въпроси:

13. Във въззивната си жалба данъчният орган поддържа, че клетките не ставали движими вещи вследствие на краткотрайното им отделяне от тялото и че култивирането на клетки не представлява „работа“. Не съществувало и „използване“ на идентификационния номер по ДДС, предоставен в друга държава членка — това би изисквало предварително изрично споразумение за предоставянето на услугата.

14. Запитващата юрисдикция счита, че предоставянето на култивираните хрущялни клетки на лекуващия лекар или на клиниката, не представлява доставка на вещи, а култивирането на клетки е доставка на услуги, тъй като Verigen не може свободно да се разпоредва с хрущялния материал като собственик, а от него се изисква да върне култивираните клетки. Култивирането на клетки не е облагаемо в

„1. Трябва ли член 286, Е, параграф 1 от Шеста директива [...] да се тълкува в смисъл, че:

- а) взетият от човек хрущялен материал [...], който е предоставен на предприятие с цел култивиране на клетки и след това е върнат като имплантат за съответния пациент, представлява „движима материална вещь“ по смисъла на тази разпоредба;
- б) извличането на ставни хрущялни клетки от хрущялния материал и последващото култивиране на клетки представляват „работа“ по движими материални вещи, по смисъла на тази разпоредба;
- в) услугата вече е била предоставена на получателя под неговия „идентификационен номер за нуждите на облагането с данъка върху добавената стойност“, тъй като този номер е посочен във фактурата на доставчика на услугата, без

изобщо да е сключено изрично писмено споразумение за неговото използване?

Преценка

2. При отрицателен отговор на един от посочените по-горе въпроси: Трябва ли член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива [...] да се тълкува в смисъл, че извличането на ставни хрущялни клетки от взет от човек хрущялен материал и последващото култивиране на клетк⁷ и представлява „предоставяне на медицинска помощ, когато получените вследствие на култивирането клетки бъдат имплантирани обратно на донора?“

17. Макар запитващата юрисдикция да поставя втория си въпрос само в случай, че бъде даден отрицателен отговор на първия въпрос, за удобство редът на въпросите може да бъде обърнат. Ако разглежданата услуга, както загатва Комисията, представлява всъщност предоставяне на медицинска помощ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива, трансакциите ще са освободени независимо от мястото, където са (се считат) извършени. Ето защо ще разгледам най-напред втория въпрос.

Вторият въпрос

16. Писмени становища са представени от германското и испанското правителство, както и от Комисията. Не е поискано и не е проведено съдебно заседание. Съдът решава да отложи представянето на настоящото заключение, за да се вземат предвид решенията, постановени по дело *CoruGene*⁷ и по дело *Future Health Technologies*⁸, които се отнасят до проблеми, свързани с втория въпрос. Тези решения са постановени на 10 юни 2010 г.

18. Съдебната практика относно понятието „предоставяне на медицинска помощ“ бе установена съвсем наскоро в решения по дело *CoruGene* и по дело *Future Health Technologies*⁹ и може да бъде обобщена, както следва.

7 — Решение по дело C-262/08, Сборник, стр. I-5053.

8 — Решение по дело C-86/09, Сборник, стр. I-5215.

9 — Посочени по-горе съответно в бележки под линия 7 и 8. Вж. по-специално точки 24—30 от Решение по дело *CoruGene* и точки 28—30, 36, 37 и 40 от Решение по дело *Future Health Technologies*, както и цитираната в тях съдебна практика. Вж. също заключението ми по дело *CoruGene*, точка 30 и сл.

19. Случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива са самостоятелни понятия от правото на Европейския съюз, чиято цел е да бъдат избегнати различията при прилагането на системата на ДДС между различните държави членки. Те не са насочени към освобождаване на всяка дейност от обществен интерес, а само на тези, които са подробно изброени и описани. Използваните формулировки подлежат на стриктно тълкуване като изключения от общия принцип, според който всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. Все пак тяхното тълкуване трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и трябва да зачита присъщия на системата на ДДС принцип на данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не трябва да води до лишаване на случаите на освобождаване от тяхното действие.

20. Що се отнася до медицинските услуги, член 13, А, параграф 1, буква б) се отнася до услугите, извършвани в болнична среда, докато член 13, А, параграф 1, буква в) от този параграф се отнася до медицинските услуги, извършвани извън болнична среда — в частния кабинет на доставчика на услугата, в дома на пациента или на всяко друго място. Следователно целта на букви б) и в) от член 13, А, параграф 1, които имат различно приложно поле, е да уредят всички случаи на освобождаване на медицинските услуги в тесен смисъл.

21. Ето защо понятието „медицинска помощ“, съдържащо се в член 13, А, параграф 1, буква б), и понятието „предоставяне на медицинска помощ“, съдържащо се в член 13, А, параграф 1, буква в), обхващат услугите с цел диагностициране, терапия и доколкото е възможно, успешно лечение на заболявания или разстройства на здравето. Макар да е необходимо и двете услуги да имат терапевтична цел, от това не следва задължително, че терапевтичната цел трябва да се разбира в особено тесен смисъл. Освен това целта и на двата случая на освобождаване е да се намалят разходите за здравна помощ.

22. По настоящото дело Комисията и германското правителство считат, че разглежданата услуга преследва терапевтична цел. Испанското правителство не е съгласно с това мнение и поддържа, че става въпрос само за рутинен лабораторен процес в областта на тъканното инженерство. Споделям разбирането на Комисията и германското правителство.

23. Безспорно е и не може да се поставя под съмнение, че описаният процес — извличане, култивиране и реимплантация на autologous chondrocytes — има като цяло терапевтична цел. Вярно е, че предоставяните от Verigen специфични услуги

представяват само част от един цялостен процес. Те обаче са съществена, присъща и неразделна част от процеса, от който нито една фаза не може успешно да се осъществи отделно от останалите му фази.

24. Следователно разглежданите услуги спадат към вид, който попада в обхвата на понятието „предоставяне на медицинска помощ“, съдържащо се в член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива. Няма и причина те да бъдат изключени от случаите на освобождаване по съображението, че се предоставят от лаборанти, които не са квалифицирани практикуващи лекари. Както посочва Комисията, не е необходимо предоставянето на терапевтична помощ да бъде извършвано във всички негови аспекти от медицински специалисти¹⁰. Всъщност вече конкретно бе прието, че медицинските изследвания, предписани от общопрактикуващи лекари и осъществени във външна частна лаборатория, могат да попаднат в обхвата на понятието „медицинска помощ“ или „предоставяне на медицинска помощ“, въпреки че могат да предшестват установена необходимост от специфично третиране¹¹.

10 — Вж. Решение от 10 септември 2002 г. по дело *Kügler* (C-141/00, Recueil, стр. I-6833), по-специално точка 41.

11 — Вж. Решение от 8 юни 2006 г. по дело *L.u.P.* (C-106/05, Recueil, стр. I-5123), по-специално точка 39.

25. Освен това, както отбелязва германското правителство, не е необходимо квалифицирането като медицинска помощ или предоставяне на медицинска помощ да се поставя в зависимост (както може да се предположи от формулировката на въпроса на националната юрисдикция) от условието култивирани клетки да се имплантират обратно на пациента, от когото първоначално са извлечени. Кръвопреливането или органната трансплантация от тялото на едно лице на друго очевидно представляват медицинска помощ или предоставяне на медицинска помощ¹².

26. Германското правителство обаче загатва също — макар и без да предлага окончателен извод, — че квалифицирането на разглежданите услуги като предоставяне на медицинска помощ би могло да влезе в противоречие с принципа на данъчен неутралитет (в смисъл на изтъгване нарушаването на конкуренцията¹³), доколкото производеният „хрущялен пластир“ е функционално сравним с фармацевтичен продукт, който не би бил освободен от ДДС, а само би се облагал при намалена ставка¹⁴.

12 — Вж. по аналогия Решение по дело *CopyGene*, точка 51, както и точка 46 и сл. от моето заключение.

13 — Може да се отбележи, че (макар да не е стриктно относим към настоящия анализ) член 13, А, параграф 2, буква а) от Шеста директива позволява на държавите членки да поставят освобождаването от ДДС на организации, различни от публичноправните, в случаите, предвидени *inter alia* в член 13, А, параграф 1, буква б), в зависимост от изтъгването на някои условия, по-специално (четвърто тире) на условието освобождаването да не води до нарушаване на конкуренцията във вреда на подлежащите на облагане с ДДС търговски предприятия.

14 — Член 12, параграф 3, буква а), трето тире от Шеста директива във връзка с точка 3 от приложение 3 към нея (член 98, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/112 и точка 3 от приложение III към нея).

27. Мисля, че това становище не е убедително.

28. Квалифицирането на услуга като медицинска помощ или като предоставяне на медицинска помощ не може да зависи от въпроса дали е налице заместител на фармацевтичен продукт. Някои видове медицинска помощ вече могат да бъдат заменени със заместители на фармацевтични продукти, докато при други не съществува подобна възможност, но тя може да възникне в бъдеще, така че двете категории са в процес на постоянно развитие. Действително при различни категории ДДС много видове стоки и услуги могат да бъдат заместени с други при някои условия. Същевременно (без да се засяга правото на всяка държава членка в границите на свободата на преценка, която ѝ оставя Шеста директива, да постави някои случаи на освобождаване в зависимост от условия с цел избягване нарушаването на конкуренцията, за каквото нарушаване няма данни по настоящото дело) въпросът дали дадена услуга представлява медицинска помощ или предоставяне на медицинска помощ може да зависи само от нейното собствено естество, а не от това на заместителите ѝ.

29. Освен това бих искала да отбележа, че съвсем не е очевидно дали освободена услуга (която изобщо не подлежи на облагане с ДДС по извършени доставки, но и върху елементите на чиято себестойност изобщо не може да се приспадне ДДС по получени доставки) може да бъде в благоприятно или неблагоприятно положение, що се отнася до конкуренцията в сравнение с продукт, който се облага с ДДС по извършени доставки при намалена ставка с право на приспадане на заплатения ДДС по получени доставки.

30. Ето защо смятам, че услугите от описания вид попадат в обхвата на понятието „медицинска помощ“ или „предоставяне на медицинска помощ“, съдържащо се в член 13, А, параграф 1 от Шеста директива, и следователно са освободени от ДДС съгласно, в зависимост от случая, точки б) или в) от тази разпоредба. Не е необходимо да се определя мястото на доставка на тези услуги, тъй като те спадат към случаите на освобождаване, независимо от мястото, където са предоставени.

Първият въпрос

31. Предвид отговора, който предлагам да се даде на втория въпрос на запитващата юрисдикция, не е необходимо да се отговаря на първия ѝ въпрос. Все пак ще изложя следните кратки бележки, в случай че Съдът реши да отговори на въпроса.

32. Първата част на въпроса се отнася до това дали въпросният хрущялен материал от биопсия представлява „движима материална вещь“ по смисъла на член 28б, Е от Шеста директива. Всички представили становища страни смятат, че случаят е такъв, и аз споделям това мнение.

33. Хрущялните клетки несъмнено са едновременно движими (както посочва германското правителство, като въпросът се поставя само защото са изпратени от една държава членка в друга) и материални и макар човешките клетки да не са най-характерният вид „property“ или „goods“ [„имущество“ или „вещи“]¹⁵, все пак е очевидно, че те лесно могат да попаднат в обхвата на тази категория¹⁶.

34. Втората част на въпроса се отнася до това дали прилаганите от Verigen процедури представляват „работа“ по тези клетки за целите на същата разпоредба. Отново представилите становища страни смятат, че случаят е такъв, и аз още веднъж споделям това мнение (ако трябваше да се отговори отрицателно на втория въпрос).

15 — Термините „goods“ и „property“ са използвани в различни разпоредби от текста на Шеста директива на английски език очевидно като взаимозаменяеми, докато в текстовете на други езици е използван единствен термин.

16 — Мрачен, трагичен и противоречив пример в това отношение е случаят с клетките HeLa, първоначално взети от тялото на жена, починала в Съединените американски щати през 1951 г., и впоследствие размножени в „безсмъртна клетъчна линия“, която общо надвишава няколко пъти телото на живото ѝ тяло и е използвана за медицински изследвания в целия свят (вж. Skloot, Rebecca. *The Immortal Life of Henrietta Lacks*. Crown, New York, 2010).

35. В Решение по дело Linthorst, Pouwels en Scheres¹⁷ Съдът отбелязва, че в общия си смисъл изразът „работа по движими материални вещи“ създава представата за чисто физическо действие, което по естеството си и по принцип не е научна, нито интелектуална дейност и не обхваща основните задължения на ветеринарен лекар, които основно се състоят в третирането на животни в съответствие с научните правила — което, макар да налага физическо действие спрямо животното, не е достатъчно, за да се квалифицира като работа.

36. Националната юрисдикция следва да определи дали прилаганите от Verigen процедури са „научна“ или „интелектуална“ дейност в този смисъл. Струва ми се, че границата, която Съдът се е опитал да очертае в тази област, се намира между обикновеното рутинно прилагане на придобити научни познания или умения и иновацията, основаваща се на тези познания или умения, състояща се например в тълкуването на данни или приспособяването на процедури. Определението за преюдициално запитване оставя впечатлението, че разглежданите услуги спадат към първата категория.

17 — Решение от 6 март 1997 г. (C-167/95, Recueil, стр I-1195, точка 15 и сл.).

37. Третата част на въпроса се изразява основно в това дали изразът „получатели, регистрирани за нуждите на облагането с данък върху добавената стойност“, съдържащ се в член 28б, Е от Шеста директива, се отнася до всички лица, чийто идентификационен номер по ДДС е посочен във фактурата, или само до тези, които са дали писмено съгласие този номер да се използва във фактурата. По този въпрос германското правителство и Комисията (испанското правителство не е изразило становище по въпроса) са на различно мнение.

38. Германското правителство поддържа основно, че посочването на идентификационен номер по ДДС, „под който“ услугата е предоставена на получателя, изисква мълчаливо или изрично двустранно споразумение, предвиждащо, че облагането се поставя в зависимост от предвидените в член 28б, Е условия. Според него това би гарантирало правната сигурност, за разлика от случая, при който доставчикът едностранно решава да посочи (или не) идентификационния номер по ДДС на получателя, като до издаването на фактурата оставя последния в неведение, що се отнася до въпроса дали ще дължи заплащане на данъка.

39. Комисията отбелязва, че предвидената с член 28б, Е система освобождава от ДДС доставката на услуга в държавата членка, в

която тя е извършена, докато получателят дължи (подлежащо на приспадане) заплащане на данъка по получени доставки в неговата собствена държава членка — опростяване на процедурата, която иначе би била приложима въз основа на Осма директива¹⁸. Тази система трябва да се прилага винаги когато получателят уведоми доставчика (например в документа, с който прави поръчката), че има идентификационен номер по ДДС в своята собствена държава членка. Други условия не се изискват. Ако прилагането на тази система се поставяше в зависимост от споразумение между страните, мястото на доставката не би било вече единно, както е предвидено в Директива 95/7¹⁹.

40. В това отношение споделям доводите на Комисията.

18 — Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (ОВ L 331, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34).

19 — Вж. по-горе бележка под линия 5.

Заклучение

41. С оглед на изложените по-горе съображения смятам, че Съдът трябва да даде следния отговор на Bundesfinanzhof:

Член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки за данъците върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа трябва да се тълкува в смисъл, че извличането на ставни хрущялни клетки от взет от човек хрущялен материал от биопсия и последващото им култивиране за реимплантация с терапевтична цел представлява „предоставяне на медицинска помощ“, независимо дали получените вследствие на култивирането клетки са предназначени да бъдат имплантирани обратно на донора или на друго лице.