

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

18 ноември 2010 година*

По дело C-156/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 1 април 2009 г., постъпил в Съда на 6 май 2009 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Leverkusen

срещу

Verigen Transplantation Service International AG,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н J.-J. Kasel, г-н А. Borg Barthet (докладчик), г-н Е. Levits и г-жа М. Berger, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н A. Calot Escobar,

като има предвид становищата, представени:

- за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от г-н F. Díez Moreno, в качеството на представител,
- за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou, в качеството на представител,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 29 юли 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, А, параграф 1, буква в) и член 286, Е, първа алинея 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), изменена с

Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година (ОВ L 102, стр. 18, наричана по-нататък „Шеста директива“).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Verigen Transplantation Service International AG (наричано по-нататък „VTSI“) и Finanzamt Leverkusen (наричана по-нататък „Finanzamt“) във връзка с отказа на последната да освободи от облагане с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) оборота на VTSI в рамките на култивирането на ставни хрущялни клетки, извършено за получатели, установени в други държави членки.

Правна уредба

Шеста директива

- 3 Член 2, точка 1 от Шеста директива предвижда, че с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]
- 4 Съгласно член 9, параграфи 1 и 2 от Шеста директива:

„1. За място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата, или, когато няма такова място на икономическа дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване.

2. Въпреки това:

[...]

в) място на доставката на услуги, свързани с:

[...]

— работа по движими материални вещи,

е мястото, където услугите фактически се извършват;

[...]“ [неофициален превод]

- 5 Член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива, озаглавен „Освободени доставки при някои дейности от общ [...] интерес“, предвижда:

„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:

[...]

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

[...]“ [неофициален превод]

6 Съгласно член 28б, Е от тази директива:

„Чрез дерогация от член 9, параграф 2, буква в) за мястото на доставка на услугите, включващи оценка на движими материални вещи или работа по тези 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 намира 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.

[...]“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

7 Член 3 bis, параграф 2, точка 3 от Закона за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, стр. 1270, наричан по-нататък „UStG“) в редакцията, приложима към делото по главното производство, предвижда по-специално:

„Следните посочени по-долу услуги се извършват на мястото, където предприятието упражнява цялостната си дейност или по-голяма част от нея:

[...]

- в) работа по движими материални вещи и оценки на тези вещи. Ако получателят на услугата използва по отношение на доставчика идентификационен номер за нуждите на облагането с данъка върху добавената стойност, който му е издаден от друга държава членка, приема се, че услугата е извършена на територията на другата държава членка [...]"
- 8 По силата на член 4, точка 14 от UStG се освобождават от данъчно облагане следните дейности сред посочените в член 1, параграф 1, точка 1 от UStG:

„дейностите, произтичащи от упражняването на професията на лекар, зъболекар, лечител, физиотерапевт (кинезитерапевт), акушерка и всяка друга аналогична медицинска дейност по смисъла на член 18, параграф 1, точка 1 от Закона за данъка върху дохода [Einkommensteuergesetz], и от упражняването на професията на клиничен химик [...]"

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 9 VTSI е биотехнологично предприятие, което е установено в Германия и упражнява дейност в областта на тъканното инженерство. Предметът му на дейност е изследването, разработването, производството и търговията на технологии за диагностициране и терапия на заболяванията на тъканите при човека, и по-специално на заболяванията на хрущялите.

- 10 Спорът по главното производство се отнася до трансакциите на VTSI, свързани с култивирането на хондроцити с оглед на реимплантацията им на пациента в случаите, когато получателите, на които се предоставя услугата (лекари или клиници), са установени в други държави членки и VTSI е посочило техния идентификационен номер по ДДС в своите фактури.

- 11 Процесът е описан от Bundesfinanzhof по следния начин. Лекарят или клиниката изпраща на VTSI хрущялен материал от биопсия, взет от пациента. VTSI обработва тъканта, така че да могат да бъдат извлечени хондроцити. След приготвяне в техния собствен кръвен серум в инкубатор, последните се размножават чрез култивиране, по правило в продължение на три до четири седмици. Получените клетки могат или не да бъдат имплантирани в колагенова мембрана, за да произведат „хрущялен пластир“. В двата случая те се изпращат на лекуващия лекар на пациента или на клиниката с оглед на реимплантацията им на пациента.

- 12 VTSI смята тези услуги за необлагаеми с ДДС, когато са предоставени на получатели, установени в други държави членки.

- 13 За разлика от това Finanzamt ги счита за облагаеми и с решение от 17 декември 2003 г. определя дължимия от VTSI данък върху оборота за 2002 г.

- 14 В рамките на производството по обжалване на това решение по административен ред и впоследствие пред Finanzgericht Köln, VTSI твърди, че култивирането на хрущялни клетки не представлява предоставяне на медицинска помощ, а че по-скоро става въпрос за „рутинни лабораторни услуги“, извършвани от биотехнически или медико-технически помощници. VTSI пояснява, че необходимият контрол за качество се извършва от дипломиран фармацевт и от външен фармацевт.

- 15 Finanzgericht Köln уважава подадената от VTSI жалба. Той приема, че култивирането на клетки е услуга, която трябва да се счита за „работа по движими материални вещи“ по смисъла на член 3 bis, параграф 2, точка 3, буква в) от UStG. Посочената юрисдикция счита, че взетите с оглед на трансплантация органи ставали движими вещи след отделянето им от тялото на пациента. Дали взетата част от тялото впоследствие се използвала за трансплантация на същия пациент (автоложна употреба) или на друг пациент (алогенна употреба), не се отразявало на това дали се обхваща от понятието „движими материални вещи“.
- 16 След като отбелязва, че установените в други държави членки получатели са използвали идентификационните номера по ДДС, които са им предоставени от съответните държави членки, Finanzgericht Köln приема, че разглежданите трансакции не са облагаеми в Германия.
- 17 Finanzamt подава ревизионна жалба срещу това съдебно решение. В нея поддържа пред Bundesfinanzhof, че предвид краткотрайното им отделяне от тялото на пациента клетките не ставали движими вещи, така че култивирането на клетки не попада в обхвата на понятието за „работа“ по смисъла на член 3 bis, параграф 2, точка 3, буква в) от UStG. Според Finanzamt не било налице и използване на идентификационния номер по ДДС, предоставен в друга държава членка по смисъла на член 3 bis, параграф 2, точка 3, буква в) от UStG, доколкото това би изисквало предварително изрично споразумение между жалбоподателя и получателя.
- 18 Запитващата юрисдикция счита, че предоставянето на култивираните хрущялни клетки на лекуващия лекар или на клиниката не представлява доставка на вещи, тъй като VTSI няма право свободно да се разпоредба с хрущялния материал. Култивирането на клетки представлява предоставяне на услуга и не е облагаемо в Германия, когато тази услуга се предоставя в друга държава членка. Случаят обаче може да е такъв само при условие че член 286, Е от Шеста директива се тълкува в смисъл, че тази разпоредба се прилага по отношение на предоставената от VTSI услуга. В противен случай трансакцията трябва да

бъде облагаема в Германия, освен ако може да се счита за „предоставяне на медицинска помощ“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква в) от посочената директива.

- 19) При тези обстоятелства Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 28б, Е, параграф 1 от Шеста директива [...] да се тълкува в смисъл, че:

- а) взетият от човек хрущялен материал (от биопсия), 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 [ДДС]“, когато този номер е посочен във фактурата на доставчика на услугата, без изобщо да е сключено изрично писмено споразумение за неговото използване?

- 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 клетки представлява „предоставяне на медицинска помощ“, когато получените вследствие на култивирането клетки бъдат имплантирани обратно на донора?“

По преюдициалните въпроси

По втория въпрос

²⁰ С втория си въпрос, който следва да се разгледа на първо място, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че извличането на ставни хрущялни клетки от взет от човек хрущялен материал и последващото им култивиране представляват „предоставяне на медицинска помощ“ по смисъла на тази разпоредба, когато получените вследствие на това култивиране клетки са предназначени да бъдат имплантирани обратно на донора.

²¹ В началото следва да се напомни, че Шеста директива очертава много широко приложно поле за ДДС, като в член 2 относно облагаемите сделки тя включва освен вноса на стоки и доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество (вж. по по-специално Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Rescueil, стр. I-1609, точка 49, Решение от 14 декември 2006 г. по

дело VDP Dental Laboratory, C-401/05, Recueil, стр. I-12121, точка 22 и Решение от 10 юни 2010 г. по дело CoryGene, C-262/08, Сборник, стр. I-5053, точка 23).

- 22 Все пак член 13 от тази директива освобождава някои дейности от облагане с ДДС. Съгласно практиката на Съда случаите на освобождаване по този член представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които имат за цел да избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (вж. по-специално Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 15 и Решение по дело CoryGene, посочено по-горе, точка 24).
- 23 Освен това от постоянната съдебна практика е видно, че формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключение от общия принцип, според който всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. Все пак тълкуването на тези формулировки 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 лишил последните от тяхното действие (вж. по-специално Решение от 14 юни 2007 г. по дело Haderer, C-445/05, Сборник, стр. I-4841, точка 18 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело CoryGene, посочено по-горе, точка 26 и цитираната съдебна практика).
- 24 По специално относно предвидения в член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива случай на освобождаване, от съдебната практика е видно, че понятието „предоставяне на медицинска помощ“ обхваща услугите с цел диагностициране, терапия и доколкото е възможно, успешно лечение на заболявания или разстройства на здравето (Решение по дело CoryGene, посочено по-горе, точка 28 и цитираната съдебна практика). В съответствие с цитираната в предходната точка съдебна практика, макар предоставянето на медицинска помощ да има терапевтична цел, от това не следва задължително, че терапевтичната цел на дадена услуга трябва да се разбира в особено тесен смисъл (Решение по дело CoryGene, посочено по-горе, точка 29 и цитираната съдебна практика).

- 25 В случая не се спори, че процесът, изразяващ се във вземането на хрущялен материал за извличане от него на клетки, които да бъдат култивирани, за да се имплантират обратно на пациент, има като цяло терапевтична цел.
- 26 Предоставяните от VTSI специфични услуги безспорно представляват само част от този цялостен процес. Все пак, както отбелязва генералният адвокат в точка 23 от заключението си, те са необходима, присъща и неразделна част от процеса, нито една фаза от който не може успешно да се осъществи отделно от останалите му фази.
- 27 От изложеното по-горе следва, че извличането на ставни хрущялни клетки от взет от човек хрущялен материал и последващото им култивиране с оглед на реимплантацията им с терапевтични цели попадат в обхвата на понятието „предоставяне на медицинска помощ“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива. Освен това подобно тълкуване е в съответствие със съдържателята се в тази разпоредба цел да се намалят разходите за здравна помощ (вж. Решение от 8 юни 2006 г. по дело L.u.P, C-106/05, Recueil стр. I-5123, точка 29).
- 28 В това отношение е без значение фактът, че посочените услуги се предоставят от лаборанти, които не са квалифицирани практикуващи лекари, доколкото не е необходимо предоставянето на терапевтична помощ да бъде извършвано във всички негови аспекти от медицински специалисти (вж. в този смисъл Решение от 10 септември 2002 г. по дело Kügler, C-141/00, Recueil, стр. I-6833, точка 41 и Решение по дело L.u.P, посочено по-горе, точка 39).
- 29 Впрочем следва да се добави, че обстоятелството, че култивираните клетки се имплантират обратно на пациента, от който са взети, или на друг пациент, не се отразява по принцип на квалифицирането на услуга като „предоставяне на медицинска помощ“ (вж. по аналогия Решение по дело CoryGene, посочено по-горе, точка 51).

- 30 Относно изтъкнатия от германското правителство довод, че квалифицирането на разглежданите услуги като „предоставяне на медицинска помощ“ би могло да влезе в противоречие с принципа на данъчен неутралитет, доколкото разработеният от VTSI „хрущялен пластир“ бил функционално сравним с фармацевтичен продукт, който не бил освободен от ДДС, е достатъчно да се отбележи, че квалифицирането на услуга като „предоставяне на медицинска помощ“ може да зависи само от собственото ѝ естество, без да е относим въпросът дали е налице заместител на фармацевтичен продукт.
- 31 Всъщност, както посочва генералният адвокат в точка 28 от заключението си, някои видове медицинска помощ вече могат да бъдат заменени със заместители на фармацевтични продукти, докато при други все още не съществува подобна възможност, но тя може да възникне в бъдеще, така че двете категории са в процес на постоянно развитие.
- 32 Предвид изложеното по-горе на втория въпрос следва да се отговори, че член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че извличането на ставни хрущялни клетки от взет от човек хрущялен материал и последващото им култивиране с оглед на реимплантацията им с терапевтични цели представляват „предоставяне на медицинска помощ“ по смисъла на тази разпоредба.

По първия въпрос

- 33 Предвид отговора, даден на втория въпрос, не следва да се отговаря на първия въпрос.

По съдебните разноски

- 34 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 (първи състав) реши:

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 относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година, трябва да се тълкува в смисъл, че извличането на ставни хрущялни клетки от взет от човек хрущялен материал и последващото им култивиране с оглед на реимплантацията им с терапевтични цели представляват „предоставяне на медицинска помощ“ по смисъла на тази разпоредба.

Подписи