



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

13 март 2014 година \*

„Преюдициално запитване — Шеста директива ДДС — Случаи на освобождаване — Член 13, А, параграф 1, буква б) — Доставка на стоки — Доставка на цитостатични лекарства за амбулаторно лечение — Доставки от различни данъчнозадължени лица — Член 13, А, параграф 1, буква в) — Предоставяне на медицинска помощ — Лекарства, предписани от упражняващ частна практика в болницата лекар — Тясно свързани сделки — Доставки, съпътстващи основната услуга по предоставяне на медицинска помощ — Физически и икономически неделими сделки“

По дело C-366/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 15 май 2012 г., постъпил в Съда на 1 август 2012 г., в рамките на производство по дело

**Finanzamt Dortmund-West**

срещу

**Klinikum Dortmund gGmbH,**

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: М. Pešič, председател на състав, С. G. Fernlund, А. Ó Caoimh (докладчик), С. Toader и Е. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: Е. Sharpston,

секретар: А. Impellizzeri, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 юни 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Klinikum Dortmund gGmbH, от G. Ritter, Rechtsanwältin,
- за германското правителство, от К. Petersen, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от W. Mölls и С. Soulay, в качеството на представители,

\* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 септември 2013 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизирането на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2005/92/ЕО на Съвета от 12 декември 2005 г. (ОВ L 345, стр. 19, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Klinikum Dortmund gGmbH (наричано по-нататък „KD“) и Finanzamt Dortmund-West (данъчната администрация на Дортмунд-Запад, наричана по-нататък „Finanzamt“) относно отказа на последната да освободи от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) производството и доставката на цитостатични лекарства в рамките на лечение на ракови заболявания в болницата на KD.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 5, параграф 1 от Шеста директива гласи:  
„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“ [неофициален превод].
- 4 Член 6, параграф 1 от посочената директива предвижда:  
„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5.  
[...]“ [неофициален превод].
- 5 Съгласно член 12, параграф 3, буква а) от тази директива:  
„Стандартната ставка на [ДДС] се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги. [...]“  
[...]  
Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки. Намалените ставки се определят като процент от облагаемата основа, който не може да бъде по-нисък от 5 %, и се прилагат само за доставката на категориите стоки и услуги, посочени в приложение 3.  
[...]“ [неофициален превод].

6 Член 13, А, параграф 1, букви б) и в) 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 възможно отклонение от данъчно облагане, 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“ [неофициален превод].

7 Член 13, А, параграф 2, буква б) от тази директива предвижда:

„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].

8 В приложение 3 към тази директива, категория 3, се съдържа списък на доставките на стоки и услуги, за които може да се прилага намалена ставка на ДДС, включващ по-специално фармацевтичните продукти от вид, обикновено използван за здравна помощ, профилактика на заболявания и лечение за медицински цели.

### *Германското право*

Закон от 2005 г. за данъка върху оборота

9 Член 1, параграф 1, точка 1, първо изречение от Закона от 2005 г. за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, стр. 386, наричан по-нататък „UStG“) предвижда, че „доставките на стоки и услуги, които данъчнозадълженото лице извършва възмездно и по занятие на територията на страната“, се облагат с ДДС.

10 Съгласно член 3, параграф 1 от UStG доставки, извършени от данъчнозадължено лице, са „сделки, с които данъчнозадълженото лице или упълномощено от него лице дава на получателя или на упълномощено от него лице правото да се разпорежда с материално имущество от свое собствено име (прехвърляне на правото на разпореждане с материално имущество)“.

11 Член 3, параграф 9 от UStG уточнява, че другите сделки са „сделки, които не са доставки на стоки“.

12 Член 4, точка 14 от UStG предвижда, че от облагане с ДДС са освободени:

„дейностите, произтичащи от упражняването на професията на лекар, зъболекар, лечител, физиотерапевт (кинезитерапевт), акушерка или на друго подобно медицинско занятие по смисъла на член 18, параграф 1, точка 1 от [Закона за данъка върху дохода (Einkommensteuergesetz)] или от упражняването на професията на клиничен химик. От облагане са освободени и другите доставки, извършени от сдружения, членовете на които упражняват посочените в първо изречение професии, по отношение на техните членове, при условие че тези доставки се използват пряко за извършването на освободените сделки, посочени в първо изречение [...]“.

13 Съгласно член 4, точка 16, буква б) от UStG от облагане с ДДС са освободени също:

„дейностите, тясно свързани [...] със стопанисването на болници, когато [...]

б) през преходната календарна година болниците отговарят [...] на условията, посочени в член 67, параграф 1 или 2 от Данъчния кодекс“.

14 Член 67 от Данъчния кодекс (Abgabeordnung, BGBl 2002 I, стр. 3866 и BGBl 2003 I, стр. 61), към който препраща член 4, параграф 16, точка б) от UStG, се отнася до дейностите, които се ползват от данъчни облекчения („Steuerbegünstigte Zwecke“), а именно дейностите, които преследват обществено полезна, благотворителна или религиозна цел. Търговските предприятия, които преследват такива цели, при определени условия се считат за предприятия, извършващи търговска дейност с определена цел, предоставяща им право на данъчни облекчения („Zweckbetrieb“). Член 67 от Данъчния кодекс определя условията, при които този режим е приложим по отношение на болниците.

15 В раздел 100 от Указанията от 2005 г. относно данъка върху оборота (Umsatzsteuerrichtlinien 2005, BGBl. 2004 I, извънреден брой 3/2004) се определя какво следва да се разбира под „тясно свързани дейности“ с болничната и медицинската помощ:

„1) за тясно свързани с дейността на лицата по член 4, параграф 16 от UstG се считат сделките, които според случая са характерни и от съществено значение за тях, сключват се редовно и като правило в рамките на текущата им работа и са обвързани пряко или косвено с нея [...]. Основното предназначение на тези сделки следва да не бъде реализирането на допълнителен доход за организацията чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с извършваните от търговските предприятия, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност. Поради това тези сделки не са освободени от данъчно облагане на основание на член 4, параграф 16 от UstG при наличието на облагаема сходна сделка по член 4, параграф 14 от UStG.

[...]

3) Не се считат за тясно свързани сделки по-специално:

[...]

3. доставките на лекарства от болнична аптека на лице, различно от това [което] управлява болницата [...], както и възмездната доставка на лекарства за амбулаторно лечение, одобрено от болницата, за поликлиники, за амбулаторни заведения, за социални и педиатрични центрове — в случаите, когато не става въпрос за вътрешни необлагаеми сделки на лицето, което управлява съответната болнична аптека — и за публични аптеки.

4. доставката от болнични служби, получили разрешение за предоставяне на амбулаторни грижи, на лекарства за пациенти с цел пряка употреба по време на амбулаторното им лечение, както и доставката на лекарства от болничните аптеки на пациенти в рамките на оказвани в болницата амбулаторни грижи.

[...]“.

#### Кодекс за социално осигуряване

16 Книга пета, член 116 от Кодекса за социално осигуряване (наричана по-нататък „SGB V“) предвижда:

„Болничните лекари, които са завършили следдипломно обучение за придобиване на специалност, могат със съгласието на болницата да получат от Комисията по издаване на разрешителни (член 96) разрешително за участие в схемата за предоставяне на медицински услуги на осигурени лица по договор със здравната каса [...]“.

17 Член 116а от SGB V гласи:

„Комисията по издаване на разрешителни може по молба на акредитирани болници да им разреши да предоставят медицински услуги по договор със здравната каса по дадена специалност, посочена в областите на планиране, в които Комисията за лекарите и здравните каси на федералната провинция [Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen] е установила недостиг на здравно обслужване, доколкото и докато това е необходимо за отстраняването на този недостиг“.

#### Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

18 KD е дружество с ограничена отговорност, което извършва общественополезна дейност и осъществява управлението на болница. През 2005 г. и 2006 г. то притежава разрешително по член 116а от SGB V, даващо му право да предоставя както стационарна, така и амбулаторна помощ. Лекарите, които KD наема на работа с оглед на предоставянето на амбулаторната помощ в болницата, работят с индивидуално разрешително съгласно член 116 от SGB V.

19 През 2005 г. и 2006 г. болницата провежда химиотерапевтично лечение на пациенти с ракови заболявания. Използваните за тази цел цитостатични лекарства са приготвяни в болничната аптека на основата на лекарско предписание, издавано за всеки отделен пациент. Безспорно е, че доставката на цитостатични лекарства, използвани в болницата за целите на стационарната болнична и медицинска помощ, действително е освободена от ДДС.

20 През посочените години KD приема, че доставката на цитостатични лекарства, приготвени в болничната аптека, също е освободена от ДДС, когато амбулаторното лечение се предоставя от лекари, упражняващи частна практика в болницата му. Finanzamt обаче счита, че възмездната доставка на лекарства на раково болни пациенти в рамките на амбулаторното им лечение подлежи на облагане с ДДС, считано от 2005 г., когато влиза в сила раздел 100, параграф 3 от Указанията от 2005 г. относно данъка върху добавената стойност — административна уредба, която няма задължителен характер за съдилищата. Поради това Finanzamt издава акт за определяне на допълнително данъчно задължение на KD, като начислява ДДС върху доставките на лекарствата, приготвени в болничната ѝ аптека, и същевременно признава на KD правото да приспадане съответния данък по получените доставки.

- 21 Жалбата на KD срещу издадения акт за определяне на допълнително данъчно задължение е отхвърлена. Finanzgericht обаче уважава жалбата му, поради което Finanzamt подава пред Bundesfinanzhof ревизионна жалба.
- 22 При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли тясно свързаната дейност да е доставка на услуги съгласно член 6, параграф 1 от Шеста директива [...]?
- 2) При отрицателен отговор на първия въпрос: трябва ли да се приеме, че тясно свързана с болнична или медицинска помощ дейност е налице само в случаите, когато се извършва от същото данъчнозадължено лице, което оказва болничната или медицинската помощ?
- 3) При отрицателен отговор на втория въпрос: налице ли е тясно свързана дейност и когато медицинската помощ е освободена от облагане с данък не по силата на член 13А, параграф 1, буква б) от Шеста директива [...], а на основание член 13А, параграф 1, буква в) от посочената директива?“.

### **По преюдициалните въпроси**

#### *По третия въпрос*

- 23 С третия си въпрос, който следва да се разгледа най-напред, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че доставка на стоки като разглежданите в главното производство цитостатични лекарства, предписани в рамките на амбулаторно лечение на ракови заболявания от лекари, упражняващи частна практика в болница, може да бъде освободена от ДДС като сделка, тясно свързана с предоставянето на медицинска помощ.
- 24 С оглед на главното производство поставеният въпрос налага да се определи дали доставката на цитостатични лекарства от KD в рамките на амбулаторно лечение на ракови заболявания може да бъде освободена от ДДС като сделка, тясно свързана с медицинската помощ, когато последната се предоставя от лекари, упражняващи частна практика в помещенията на управляваната от KD болница.
- 25 В това отношение от представената на Съда преписка по делото и уточненията на страните в съдебното заседание следва, че самата медицинска помощ, която лекарите предоставят, като упражняват частна практика, но в помещенията на болницата, е освободена по силата на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива.
- 26 На първо място, следва да се припомни, че понятията, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, че с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице (вж. по-специално Решение от 5 юни 1997 г. по дело SDC, C-2/95, Recueil, стр. I-3017, точка 20, Решение от 10 септември 2002 г. по дело Kügler, C-141/00, Recueil, стр. I-6833, точка 28 и Решение от 6 ноември 2003 г. по дело Dornier, C-45/01, Recueil, стр. I-12911, точка 42). Освен това тълкуването на понятията, използвани в тази разпоредба, трябва да е в съответствие с целите, преследвани с въпросните случаи на освобождаване, и да спазва изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет (вж. посочените по-горе Решение по дело Kügler, точка 29 и Решение по дело Dornier, точка 42).



- 27 Освен това правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в посочения член 13 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил последните от тяхното действие (по аналогия вж. по-специално Решение от 10 юни 2010 г. по дело *Future Health Technologies*, C-86/09, Сборник, стр. I-5215, точка 30 и цитираната съдебна практика).
- 28 В този смисъл от съдебната практика следва, че целта за намаляване на разходите за медицинска помощ и за по-голямата ѝ достъпност за частноправните субекти е обща както за освобождаването по член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, така и за това по същия параграф, буква в) (вж. Решение от 11 януари 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-76/99, Recueil, стр. I-249, точка 23, както и посочените по-горе Решение по дело *Kügler*, точка 29 и Решение по дело *Dornier*, точка 43). Освен това следва да се напомни, че принципът на данъчен неутралитет не допуска по-специално при събирането на ДДС да се третират различно икономически оператори, извършващи едни и същи доставки (посочените по-горе Решение по дело *Kügler*, точка 30 и Решение по дело *Dornier*, точка 44).
- 29 Впрочем понятието „медицинска помощ“, съдържащо се в член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, и понятието „предоставяне на медицинска помощ“, по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква в) от същата директива, обхващат услугите с цел диагностициране, терапия и доколкото е възможно, успешно лечение на заболявания или разстройства на здравето (вж. в този смисъл Решение по дело *Dornier*, посочено по-горе, точка 48 и цитираната съдебна практика, Решение от 8 юни 2006 г. по дело *L.u.P.*, C-106/05, Recueil, стр. I-5123, точка 27 и Решение от 10 юни 2010 г. по дело *CoryGene*, C-262/08, Сборник, стр. I-5053, точка 28).
- 30 Ето защо медицинските доставки, извършени с цел защита, опазване или възстановяване на здравето на хората, са освободени на основание член 13, А, параграф 1, букви б) и в) от Шеста директива (вж. в този смисъл Решение от 20 ноември 2003 г. по дело *Unterperinger*, C-212/01, Recueil, стр. I-13859, точки 40 и 41, Решение по дело *D'Ambrumenil и Dispute Resolution Services*, C-307/01, Recueil, стр. I-13989, точки 58 и 59, както и Решение по дело *L.u.P.*, посочено по-горе, точка 29).
- 31 Ето защо, макар да имат различно приложно поле, разпоредбите на член 13, А, параграф 1, букви б) и в) от Шеста директива имат за цел да уредят всички случаи на освобождаване на медицинските услуги в тесен смисъл (вж. посочените по-горе Решение по дело *Kügler*, точка 36, Решение по дело *L.u.P.*, точка 26 и Решение по дело *CoryGene*, точка 27).
- 32 При все това, за разлика от текста на член 13, А, параграф 1, буква б) и независимо от факта, че го следва непосредствено, текстът на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива въобще не посочва сделките, тясно свързани с медицинската помощ. Поради това следва да се констатира, че по принцип този член не се отнася до сделките, тясно свързани с медицинската помощ, и че това понятие няма каквото и да било значение за тълкуването на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива.
- 33 Що се отнася до възможността за освобождаване на доставка на стоки на основание на тази разпоредба, Съдът е установил, че като се изключат малките доставки на стоки, които са абсолютно необходими при предоставянето на помощта, доставката на лекарства и други стоки е физически и икономически отделима от предоставянето на услугата и следователно не може да бъде освободена на основание на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива (вж. в този смисъл Решение от 23 февруари 1988 г. по дело Комисия/Обединено кралство, 353/85, Recueil, стр. 817, точка 33).
- 34 Следователно доставката на лекарства и други стоки не може да се ползва от освобождаването, предвидено в член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива, освен ако не е абсолютно необходима при предоставянето на помощта.

- 35 В това отношение, както се посочва в точки 46 и 47 от заключението на генералния адвокат, не може да се отрече, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицинска професия по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива, от една страна, и доставката на цитостатични лекарства, от друга страна, са част от един и същ непрекъснат терапевтичен процес. Доставката на цитостатични лекарства като разглежданите в главното производство всъщност е абсолютно необходима за предоставянето на медицинска помощ при амбулаторно лечение на ракови заболявания, тъй като без нея то би било безпредметно.
- 36 Въпреки непрекъснатия терапевтичен процес обаче заинтересованите лица потвърждават по време на съдебното заседание, че разглежданото в главното производство лечение включва поредица от дейности и етапи, които, макар и взаимосвързани, са индивидуално обособени. Както се посочва в точки 48 и 49 от заключението на генералния адвокат, пациентът изглежда получава няколко различни доставки, а именно медицинска помощ от лекаря, от една страна, и доставка на лекарства от болничната аптека на болницата на КД, от друга страна, което обстоятелство не допуска те да бъдат разглеждани като физически и икономически неделими.
- 37 От изложените пред Съда обстоятелства обаче не следва ясно, че в случая по главното производство доставката на лекарства може да се счита за физически и икономически неделима от предоставяната в рамките на лечението медицинска помощ. За да се установи това обстоятелство, е необходимо да се направи задълбочена преценка на разглеждания непрекъснат терапевтичен процес. С оглед на това запитващата юрисдикция, която единствена е компетентна да прецени фактите, следва да извърши съответно необходимите проверки.
- 38 При обстоятелства като разглежданите в главното производство до извършването на тези проверки от запитващата юрисдикция доставката на цитостатични лекарства не може да се счита за освободена от ДДС.
- 39 В подкрепа на този извод е и фактът, че самите фармацевтични продукти са включени в списъка на доставки на стоки и услуги, за които може да се прилагат намалени ставки на ДДС, съдържащ се в приложение 3 към Шеста директива, и следователно по принцип са подчинени на различен режим на облагане с ДДС.
- 40 Противно на твърдяното от КД, принципът на данъчен неутралитет не може да постави под въпрос този извод. Както отбелязва генералният адвокат в точка 53 от заключението си, този принцип няма как да разшири обхвата на даден случай на освобождаване, след като липсва недвусмислена разпоредба в този смисъл. Всъщност посоченият принцип е не норма на първичното право, която може да определи валидността на случай на освобождаване, а принцип за тълкуване, който трябва да се прилага наред с принципа, че случаите на освобождаване трябва да се тълкуват стриктно (вж. Решение от 19 юли 2012 г. по дело Deutsche Bank, C-44/11, точка 45).
- 41 Поради това на третия въпрос следва да се отговори, че доставка на стоки като разглежданите в главното производство цитостатични лекарства, предписани в рамките на амбулаторно лечение на ракови заболявания от лекари, упражняващи частна практика в болница, не може да бъде освободена от ДДС на основание на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива, освен ако доставката не е физически и икономически неделима от предоставяната главно медицинска помощ, като това следва да се провери от запитващата юрисдикция.

*По първия и втория въпрос*

- 42 Предвид отговора на Съда на третия въпрос не е необходимо да се отговаря на първия и втория въпрос.



### По съдебните разноси

- 43 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 (трети състав) реши:

**Доставка на стоки като разглежданите в главното производство цитостатични лекарства, предписани в рамките на амбулаторно лечение на ракови заболявания от лекари, упражняващи частна практика в болница, не може да бъде освободена от данък върху добавената стойност на основание на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизирането на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2005/92/ЕО на Съвета от 12 декември 2005 г., освен ако доставката не е физически и икономически неделима от предоставяната главно медицинска помощ, като това следва да се провери от запитващата юрисдикция.**

Подписи