



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

2 юли 2015 година\*

„Преюдициално запитване — Шеста директива ДДС — Освободени доставки при някои дейности от обществен интерес — Член 13, А, параграф 1, букви б) и в) — Болнична и медицинска помощ — Тясно свързани дейности — Дейност по транспортиране на човешки органи и проби за целите на медицински изследвания или медицинска помощ или лечение — Дейност като самостоятелно заето лице — Болници и терапевтични или диагностични медицински центрове — Заведение с подобно предназначение“

По дело C-334/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour d'appel de Mons (Белгия) с акт от 27 юни 2014 г., постъпил в Съда на 9 юли 2014 г., в рамките на производство по дело

**État belge**

срещу

**Nathalie De Fruytier,**

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: А. Ó Caoimh, председател на състава, С. Toader и С. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: Е. Sharpston,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за De Fruytier, от О. D'Aout, адвокат,
- за белгийското правителство, от М. Jacobs и J.-С. Halleux, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от К. Georgiadis и I. Kotsoni, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, М. Owsiany-Hornung и С. Soulay, в качеството на представители,

\* Език на производството: френски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, А, параграф 1, букви б) и 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 (ОВ L 145, р. 1; наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено във връзка със спор между État belge [белгийската държава] и г-жа De Fruytier по повод на облагането с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) на дейността по транспортиране на човешки органи и проби за различни болници и лаборатории, която заинтересованото лице извършва в качеството на самостоятелно заето лице.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 13, А, параграф 1, букви б)—г) от Шеста директива гласи:

„[...] 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;
  - г) доставката на човешки органи, кръв и кърма“ [неофициален превод].
- 4 Съгласно член 13, А, параграф 2, буква а) от тази директива държавите членки могат — след преценка на всеки отделен случай и при спазване на едно или повече от условията, които тази разпоредба предвижда — да предоставят на организации, които не са публичноправни субекти, освобождаване по параграф 1, буква б) на същия член.
  - 5 Посоченият член 13, А, параграф 2, буква б) гласи:

„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].

#### Белгийското право

- 6 Член 44 от Закона от 3 юли 1969 г. за създаване на кодекс за данъка върху добавената стойност (*Moniteur belge*, 17 юли 1969 г., стр. 7046), в приложимата му към спора по главното производство редакция (наричан по-нататък „Кодексът за ДДС“), транспонира член 13, А от Шеста директива, отнасящ се до освобождаването от облагане с ДДС на някои дейности от обществен интерес. Той гласи:

„1. Освобождават се от данък доставките на услуги, извършвани от следните лица при изпълнение на тяхната обичайна дейност:

[...]

2° лекари, зъболекари, кинезитерапевти, акушерки, специалисти по болнични грижи, медицински сестри, социални асистенти, болногледачи и масажисти, чиито медицински грижи се включват в списъка на здравните услуги в областта на задължителното осигуряване срещу болест и инвалидност;

[...]

2. Освобождават се от данък и:

1° доставките на услуги и на тясно свързани с тях стоки, осъществявани при изпълнение на обичайната им дейност от болничните и психиатричните заведения, клиниките и диспансерите; транспортирането на болни и ранени хора с превозни средства, оборудвани специално за тази цел;

[...]

1°<sup>ter</sup> доставките на човешки органи, кръв и кърма;

[...]“.

#### Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 7 Г-жа De Fruytier упражнява в качеството на самостоятелно заето лице дейност по транспортиране на човешки органи и проби за различни болници и лаборатории, под ръководството и надзора на лекар.
- 8 Белгийската данъчна администрация облага с ДДС упражняваната от г-жа De Fruytier дейност.
- 9 Като счита, че дейността ѝ трябва да бъде освободена от ДДС, г-жа De Fruytier подава жалба. Първоинстанционният съд в Намюр с решение от 1 юни 2006 г., а след това и апелативният съд в Лиеж с решение от 26 октомври 2007 г. се произнасят в нейна полза и отменят съответните актове на данъчната администрация.

- 10 В рамките на касационното производство, образувано по жалба на белгийската държава срещу решението на апелативния съд в Лиеж, белгийският касационен съд с акт за преюдициално запитване от 18 юни 2009 г. поставя на Съда преюдициален въпрос относно тълкуването на член 13, А, параграф 1, буква г) от Шеста директива.
- 11 В решение De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316) Съдът постановява, че тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага към дейността по транспортиране на човешки органи и проби за болници и лаборатории, извършвана от самостоятелно заето лице.
- 12 С решение от 16 септември 2010 г. белгийският касационен съд отменя решението на апелативния съд в Лиеж и вследствие на това връща делото за ново разглеждане от друг апелативен съд, а именно този в Монс. С решение от 15 февруари 2013 г. последният обявява въззивната жалба за допустима и, преди да се произнесе по същество, разпорежда възобновяване на устните състезания.
- 13 По време на тези устни състезания г-жа De Fruytier твърди, че макар да не може да бъде освободена съгласно член 44, параграф 2, точка 1° ter от Кодекса за ДДС, който транспонира в белгийското право член 13, А, параграф 1, буква г) от Шеста директива, дейността ѝ следва да бъде освободена на основание член 44, параграф 2, точка 1° от Кодекса за ДДС, който транспонира в белгийското право член 13, А, параграф 1, буква б) от тази директива. В частност тя основава този извод на решение Комисия/Франция (C-76/99, EU:C:2001:12).
- 14 При тези условия Cour d'appel de Mons решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Изключва ли член 13, А, параграф 1, букви б) и в) от [Шеста директива] транспортирането на проби и органи за целите на медицински изследвания или медицинска помощ или лечение, извършвано от самостоятелно заето трето лице, чиито услуги са включени в заплащаните от системата за социална сигурност дейности на клиники и лаборатории, да бъде освободено от ДДС като дейност, тясно свързана с услуги от медицинско естество, тоест такива, чиято цел е диагностицирането, терапията и, доколкото е възможно, успешното лечение на заболявания или разстройства на здравето?
- 2) Може ли дейността по транспортирането на проби и органи за целите на медицински изследвания или медицинска помощ или лечение, извършвана от самостоятелно заето трето лице, чиито услуги са включени в заплащаните от системата за социална сигурност дейности на клиники и лаборатории по извършване на медицински изследвания, да бъде освободена от данък в съответствие с член 13, А, параграф 1, букви б) и в) от [Шеста директива]?
- 3) Трябва ли понятието „други надлежно признати заведения с подобно предназначение“ по член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че включва частноправни дружества, чиито услуги се състоят в транспортирането на човешки проби за целите на изследвания, необходими за постигане на преследваните терапевтични цели от болничните и други медицински заведения?“.

#### **По преюдициалните въпроси**

- 15 С тези три въпроса, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция пита по същество дали член 13, А, параграф 1, буква б) или в) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага към дейността по транспортирането на човешки органи и проби за целите на медицински изследвания или медицинска помощ или лечение, извършвана от самостоятелно заето трето лице, чиито услуги са заплащани от системата за социална сигурност, в полза на

клиники и лаборатории, и по-конкретно дали подобна дейност може да бъде освободена от облагане с ДДС като дейност, тясно свързана с услуги от медицинско естество, съгласно посочения член 13, А, параграф 1, буква б).

- 16 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. решение *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 17 Все пак член 13 от посочената директива освобождава някои дейности от облагане с ДДС. Съгласно постоянната съдебна практика освободените по този член доставки 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. решение *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695, т. 22 и цитираната съдебна практика).
- 18 Освен това от същата тази съдебна практика е видно, че формулировките, използвани за определяне на освободените по член 13 от Шеста директива доставки, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че последните 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 на данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в посочения член 13 за определяне на хипотезите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил последните от тяхното действие (вж. решение *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 19 Що се отнася до услугите от медицинско естество, спрямо тях могат да се приложат хипотезите на освобождаване, предвидени в член 13, А, параграф 1, букви б) и в) от Шеста директива. От съдебната практика се вижда, че член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива се отнася до услугите, извършвани в болнична среда, докато буква в) от същия този параграф 1 се отнася до медицинските услуги, извършвани извън болнична среда, както в частния кабинет на доставчика на услугата, така и в дома на пациента или на всяко друго място (вж. в този смисъл решения *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, т. 36 и *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, т. 27).
- 20 Що се отнася по-конкретно до 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 тази директива, Съдът вече многократно е посочвал, че и двете понятия обхващат услугите с цел диагностициране, терапия и, доколкото е възможно, успешно лечение на заболявания или разстройства на здравето (вж. решение *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, т. 29 и цитираната съдебна практика).
- 21 Следователно услугите от медицинско естество, извършени с цел опазване, поддържане или възстановяване на здравето на хората, са освободени от облагане на основание член 13, А, параграф 1, букви б) и в) от Шеста директива. Ето защо, макар да имат различно приложно поле, тези разпоредби имат за цел да уредят всички хипотези на освобождаване на медицинските услуги в тесен смисъл (вж. решение *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, т. 30 и 31 и цитираната съдебна практика).

22. Макар да е необходимо „медицинската помощ“ и „предоставянето на медицинска помощ“ да имат терапевтична цел, от това не следва задължително, че терапевтичната цел на дадена услуга трябва да се разбира в особено тесен смисъл (вж. решение *CoryGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, т. 29 и цитираната съдебна практика).
23. В случая следва да се приеме, че дейност като разглежданата в главното производство, а именно транспортиране на човешки органи и проби за различни болници и лаборатории, очевидно не представлява „медицинска помощ“ или „предоставяне на медицинска помощ“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, букви б) и в) от Шеста директива, доколкото не спада към медицинските услуги, които действително имат за пряка цел диагностицирането, терапията и, доколкото е възможно, успешното лечение на заболявания или разстройства на здравето, или действително имат за цел опазването, поддържането или възстановяването на здравето (вж. в този смисъл решение *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, т. 43).
24. Нещо повече, Съдът вече е приел, че за разлика от текста на член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива и независимо от факта, че го следва непосредствено, текстът на член 13, А, параграф 1, буква в) от същата въобще не посочва сделките, тясно свързани с медицинската помощ, и че поради това понятието „сделки, тясно свързани с медицинската помощ“ няма никакво значение за тълкуването на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива (вж. в този смисъл решение *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, т. 32).
25. Ето защо, по примера на всички страни, представили становища по настоящото дело, следва да се приеме, че дейност като разглежданата в главното производство не може да бъде освободена от ДДС по силата на член 13, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива.
26. От горното следва, че за да отговори на поставените въпроси, Съдът трябва да прецени освен това дали дейност като разглежданата в главното производство може да бъде освободена от ДДС по силата на член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, доколкото е приравнима на дейност, тясно свързана с болничната или медицинската помощ. За тази цел въпросната дейност следва да се разгледа в светлината на различните критерии, предвидени в посочения член 13, А, параграф 1, буква б), като се държи сметка и за допълнителните критерии по член 13, А, параграф 2, буква б) от тази директива.
27. Поради това следва да се подчертае, че видно от текста на член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, дейност като разглежданата в главното производство може да бъде освободена от ДДС по силата на тази разпоредба, в качеството на услуга, тясно свързана с болничната или медицинската помощ, само ако, от една страна, бъде окачествена като „тясно свързана с болничната или медицинската помощ дейност“, и от друга страна, ако е извършвана или от публичноправен субект 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.
28. Що се отнася до понятието „дейности, тясно свързани с болничната или медицинската помощ“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, Съдът вече е постановил, че то трябва да се тълкува в смисъл, че не обхваща дейности като вземане и транспорт на кръв, когато оказваната в болнична среда медицинска помощ, с която тези дейности само евентуално са свързани, нито действително е предоставена, нито е в процес на предоставяне, нито пък е планирана (вж. решение *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, т. 49). От това следва, че не всяко предаване на проби може да бъде окачествено като „дейност, тясно свързана с болничната или медицинската помощ“.
29. Всъщност, що се отнася до медицинските услуги, Съдът уточнява, че предвид целта на освобождаването по член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива само доставките на услуги, които логически са част от така осигуряваната болнична и медицинска помощ и които

представяват абсолютно необходим етап в процеса на осигуряване на тази помощ с оглед на постигането на терапевтичните ѝ цели, могат да се считат за „тясно свързани“ дейности по смисъла на тази разпоредба, тъй като единствено такива услуги могат да се отразят на разходите за здравеопазване, което става достъпно за лицата поради въпросното освобождаване (вж. решение *Ygeia*, C-394/04 и C-395/04, EU:C:2005:734, т. 25).

- 30 Запитващата юрисдикция следва, като държи сметка за всички обстоятелства по споровете, с които е сезирана, да прецени дали дейността, предмет на главното производство, е абсолютно необходима или не.
- 31 В този смисъл, ако стигне до извода, че въпросната дейност действително представлява абсолютно необходим етап в процеса на осигуряване на болнична и медицинска помощ с оглед на постигането на терапевтичните ѝ цели, запитващата юрисдикция следва да провери дали тази дейност е извършвана било от публичноправен субект, било при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, от болници, терапевтични или диагностични медицински центрове и други надлежно признати заведения с подобно предназначение.
- 32 Безспорно е, че превозвач като този в случая по главното производство не би могъл да бъде определен като „публичноправен субект“, нито пък отговаря на квалификацията „болница“, „терапевтичен медицински център“ или „диагностичен медицински център“, работещ(а) при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива.
- 33 Ето защо следва да се провери дали такъв превозвач може да бъде отнесен към категорията „други надлежно признати заведения с подобно предназначение“, извършващи въпросната дейност при същите тези условия, по смисъла на посочената разпоредба.
- 34 В това отношение в главното производство е безспорно, че г-жа De Fruytier упражнява в качеството на самостоятелно заето лице дейност по транспортиране на човешки органи и проби за различни болници и лаборатории, но предприятието ѝ не може да бъде определено като заведение „с подобно предназначение“ както тези, които са поръчали транспортните услуги, които тя доставя.
- 35 Същност от съдебната практика относно това кога даден оператор се определя като оператор „с подобно предназначение“ като това на болница или терапевтичен или диагностичен медицински център по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, следва, че именно понятието „заведение“ предполага наличието на индивидуализирана структура, изпълняваща особена функция (вж. решение *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, т. 18). Съдът също така е приел, че частната лаборатория, в която се извършват диагностични медицински изследвания, трябва да бъде разглеждана като заведение с „подобно предназначение“ като това на „болници“ или „терапевтични или диагностични медицински центрове“ по смисъла на тази разпоредба, щом като предвид терапевтичната си цел тези изследвания попадат в обхвата на понятието „медицинска помощ“, съдържащо се във въпросната разпоредба (вж. решения *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, т. 18 и 35 и *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, т. 60).
- 36 В случая следва да се приеме, че за разлика например от частната лаборатория, в която се извършват диагностични медицински изследвания с терапевтична цел, независимият превозвач, какъвто е г-жа De Fruytier, не е индивидуализирана структура, изпълняваща същия вид особена функция като болниците или терапевтичните или диагностичните медицински центрове. Поради това такъв превозвач не може да бъде определен като „заведение с подобно предназначение“ на това на посочените заведения или центрове, по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, и следователно не може да бъде освободен от ДДС по силата на тази разпоредба.

- 37 Противно на твърдяното от г-жа De Fruytier, принципът на данъчен неутралитет не може да постави под въпрос този извод. Както Съдът вече е постановил, този принцип няма как да разшири обхвата на дадена хипотеза на освобождаване, след като липсва недвусмислена разпоредба в този смисъл, доколкото посоченият принцип е не норма на първичното право, която може да определи валидността на освобождаването, а принцип за тълкуване, който трябва да се прилага наред с принципа, че хипотезите на освобождаване трябва да се тълкуват стриктно (вж. решение *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 38 Накрая, щом като разглежданата в главното производство дейност не отговаря на критериите, предвидени в член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, няма основание да се извършва преценка съобразно критериите по член 13, А, параграф 2, буква б) от тази директива.
- 39 С оглед на изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 13, А, параграф 1, букви б) и в) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага към дейността по транспортирането на човешки органи и проби за целите на медицински изследвания или медицинска помощ или лечение, извършвана от самостоятелно заето трето лице, чиито услуги са заплащани от системата за социална сигурност, в полза на клиники и лаборатории. По-конкретно подобна дейност не може да бъде освободена от облагане с ДДС като дейност, тясно свързана с услуги от медицинско естество, съгласно посочения член 13, А, параграф 1, буква б), тъй като това самостоятелно заето трето лице не може да бъде определено като „публичноправен субект“, нито отговаря на квалификацията „болница“, „терапевтичен медицински център“, „диагностичен медицински център“ или друго „надлежно признато заведение с подобно предназначение“, работещи при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти.

### **По съдебните разноски**

- 40 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 (осми състав) реши:

**Член 13, А, параграф 1, букви б) и 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, трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага към дейността по транспортирането на човешки органи и проби за целите на медицински изследвания или медицинска помощ или лечение, извършвана от самостоятелно заето трето лице, чиито услуги са заплащани от системата за социална сигурност, в полза на клиники и лаборатории. По-конкретно подобна дейност не може да бъде освободена от облагане с данък върху добавената стойност като дейност, тясно свързана с услуги от медицинско естество, съгласно посочения член 13, А, параграф 1, буква б), тъй като това самостоятелно заето трето лице не може да бъде определено като „публичноправен субект“, нито отговаря на квалификацията „болница“, „терапевтичен медицински център“, „диагностичен медицински център“ или друго „надлежно признато заведение с подобно предназначение“, работещи при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти.**



Подписи