



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

5 октомври 2016 година \*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Освобождавания за някои дейности от обществен интерес — Член 132, параграф 1, буква г) — Доставка на човешки органи, кръв и кърма — Обхват — Обработена и използвана за промишлени цели плазма от човешка кръв“

По дело C-412/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hessisches Finanzgericht (Финансов съд на провинция Хесен, Германия) с акт от 24 март 2015 г., постъпил в Съда на 28 юли 2015 г., в рамките на производство по дело

**TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH**

срещу

**Finanzamt Kassel II - Hofgeismar**

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на състава, D. Šváby, J. Malenovský (докладчик), M. Safjan и M. Vilaras, съдии,

генерален адвокат: N. Wahl,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 април 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, от T. Dennisen и T. Otto, Rechtsanwälte, както и от U. Prinz, Steuerberater,
- за германското правителство, от T. Henze, J. Möller и K. Petersen, в качеството на представители,
- за унгарското правителство, от M.Z. Fehér, G. Koós и M. Bóga, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от R. Lyal и G.-D. Killmann, в качеството на представители,

\* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 2 юни 2016 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (наричано по-нататък „TMD“) — дружество, което управлява установен в Германия център за кръводаряване, и Finanzamt Kassel II — Hofgeismar (Данъчна служба Касел, Германия, наричана по-нататък „данъчната служба“) относно облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на извършваните от TMD доставки на кръвна плазма за производството на лекарствени продукти.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 2 от Директива 2006/112 предвижда:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

- в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“.

- 4 Дял IX от тази директива, озаглавен „Освобождавания“, включва по-специално глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, и глава 4, озаглавена „Освобождавания на вътреобщностни сделки“.

- 5 Член 132 е част от глава 2 от посочената директива и параграф 1 от него предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

- б) болничната и медицинската помощ, и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от публичноправни субекти, или при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, от болници, терапевтични или диагностични медицински центрове и други надлежно признати заведения с подобен характер;
- 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;
  - д) доставката на услуги, извършвани от зъботехници по занятие, както и доставката на зъбни протези, извършвани от зъболекари и зъботехници;
- [...]“.

#### *Германското право*

- 6 Член 4, точка 17 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), в приложимата за спора в главното производство редакция, гласи следното:

„Следните сделки по член 1, параграф 1, точка 1 са освободени от данъка:

[...]

- а) доставката на човешки органи, кръв и кърма“.

- 7 Член 15 от UStG урежда правото на приспадане на данъка. В приложимата за спора в главното производство редакция той предвижда:

„1) Данъчнозадълженото лице може да приспадне следния данък:

- 1. данъка, който дължи по закон за извършените от друго данъчнозадължено лице доставки на стоки и услуги за целите на неговото предприятие [...]

2) Приспадане не се допуска по отношение на данъка за доставките, вноса и вътреобщностното придобиване на стоки и услуги, които данъчнозадълженото лице използва за целите на следните сделки:

1.

освободени сделки;

[...]

3) Изключението по параграф 2 не се прилага, когато сделките:

- 1. в случаите по параграф 2, първо изречение, точка 1

- а) са освободени по член 4, точки 1—7 [...]

#### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 8 TMD управлява център за кръводаряване. Дейността му се състои в това да извлича посредством химически процес кръвна плазма от дарителите и да я смесва с антикоагулантен разтвор, който съдържа, наред с другото, и натриев цитрат. Сместа се подлага на по-нататъшна обработка в центрофуга, за да бъдат извлечени определени съставки. Тези съставки се отделят, след което се доставят в дълбоко замразена форма на фармацевтичните предприятия.

- 9 В рамките на своята дейност TMD доставя такъв вид кръвна плазма на установеното в Швейцария дружество X AG. Последното взема плазмата от TMD и я превозва до производствените си обекти на територията на други държави — членки на Съюза, за производството на лекарствени продукти.
- 10 TMD смята, че извършваните от него доставки на кръвна плазма за производителите на лекарствени продукти не подлежат на освобождаване като доставки на човешка кръв. Следователно в декларацията си за ДДС за 2008 г. то посочва платения по тези доставки на кръвна плазма данък като данъчен кредит, който да му бъде приспадан от данъчната служба.
- 11 От своя страна данъчната служба приема, че доставките на кръвна плазма в други държави — членки на Съюза, са освободени от ДДС и поради това отказва да приспадне данъка.
- 12 В данъчните си декларации за 2009 г. и 2010 г. TMD не посочва данък за приспадане и същите са приети от данъчната служба.
- 13 На 7 декември 2012 г. TMD подава заявления за изменение на актовете за определяне на данъчни задължения за периода 2008—2010 г. Той иска да му бъде признато право на приспадане във връзка с извършените от него доставки на кръвна плазма. Обосновава се със съображението, че вътреобщностните доставки на кръвна плазма, във връзка с които сега иска приспадането, не са освободени по член 4, точка 17, буква а) от UStG, тъй като според него са доставки на т.нар. „source plasma“ (плазма източник) за фармацевтични предприятия с цел фракциониране и последващо производство на лекарствени продукти.
- 14 Данъчната служба отхвърля заявленията за изменение с решение от 7 май 2013 г., което TMD обжалва пред запитващата юрисдикция.
- 15 В подкрепа на жалбата си TMD посочва, че доставката на кръвна плазма за производството на лекарствени продукти не е доставка на кръв по смисъла на член 4, точка 17, буква а) от UStG или по смисъла на член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112.
- 16 При това положение Hessisches Finanzgericht (Финансов съд на провинция Хесен, Германия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
  - „1) Трябва ли член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че доставката на човешка кръв обхваща и доставката на кръвна плазма, получена от човешка кръв?
  - 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, важи ли това и за кръвната плазма, която е предназначена не пряко за терапевтични цели, а само за производството на лекарствени продукти?
  - 3) При отрицателен отговор на втория въпрос, от какво зависи окачествяването на кръвната плазма като „кръв“: единствено от конкретно избраното предназначение на плазмата или и от абстрактно съществуващите възможности за използването ѝ?“

#### **По искането за възобновяване на устната фаза**

- 17 С писмо от 13 юни 2016 г. TMD иска да бъде възобновена устната фаза на производството с мотива по същество, че в точка 49 от заключението на генералния адвокат има обективна грешка.

- 18 В това отношение следва да се припомни, че Статутът на Съда на Европейския съюз и Процедурният правилник на Съда не предвиждат възможност страните да представят становища в отговор на заключението на генералния адвокат (определение от 4 февруари 2000 г., *Emesa Sugar*, C-17/98, EU:C:2000:69, т. 2 и решение от 6 септември 2012 г., *Döhler Neuenkirchen*, C-262/10, EU:C:2012:559, т. 29).
- 19 Безспорно, както следва от член 83 от Процедурния правилник, във всеки един момент, след изслушване на генералния адвокат Съдът може да постанови възобновяване на устната фаза на производството, по-специално когато счита, че делото не е напълно изяснено, когато след закриване на тази фаза някоя от страните посочи нов факт от решаващо значение за решението на Съда или когато делото трябва да се реши въз основа на довод, който не е бил обсъден от страните.
- 20 При все това, след като е изслушал генералният адвокат, Съдът е приел, че разполага с всички необходими данни, за да се произнесе по настоящото дело.
- 21 С оглед на изложените по-горе съображения Съдът счита, че няма основание за възобновяване на устната фаза на производството.

### **По преюдициалните въпроси**

- 22 С въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на човешка кръв, която държавите членки са длъжни да освобождават съгласно тази разпоредба, обхваща и доставката на кръвна плазма, получена от човешка кръв, когато кръвната плазма е предназначена не пряко за терапевтични цели, а само за производството на лекарствени продукти.
- 23 Съгласно член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112 държавите членки освобождават доставката на човешки органи, кръв и кърма.
- 24 В самото начало следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда понятията в посочения член 132 са самостоятелни понятия на правото на Съюза, чиято цел е да се избегнат различията при прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (решение от 26 февруари 2015 г., *VDP Dental Laboratory и др.*, C-144/13, C-154/13 и C-160/13, EU:C:2015:116, т. 44).
- 25 Понятието „човешка кръв“, употребено в член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112, не е определено в последната директива.
- 26 При това положение смисълът и обхватът на това понятие трябва да бъдат определени с оглед на обичайния му смисъл в общоупотребимия език, като същевременно се отчита контекстът, в който е употребено понятието, и целите на правната уредба, в която е използвано (вж. в този смисъл решение от 25 октомври 2012 г., *Ketelä*, C-592/11, EU:C:2012:673, т. 51 и цитираната съдебна практика).
- 27 По отношение на обичайния смисъл на понятието „човешка кръв“ следва да се отбележи, че с него се обозначава тъкан в човешкото тяло, която е изградена от редица несамостоятелни, допълващи се компоненти, чието взаимодействие позволява транспортирането на вещества до всички органи и тъкани.
- 28 Един от допълващите се компоненти е кръвната плазма, тоест течността, която осигурява циркулацията на други компоненти на човешката кръв в тялото.

- 29 На първо място, що се отнася до общия контекст, следва да се припомни, че съгласно член 3, параграф 2, буква в) от Хартата на основните права на Европейския съюз е забранено човешкото тяло и неговите части да бъдат превръщани в източник на печалба.
- 30 На следващо място, що се отнася до целта на всички разпоредби на член 132 от Директива 2006/112, следва да се припомни, че с този член се цели да бъдат освободени от ДДС някои дейности от обществен интерес, за да се улесни достъпът до някои услуги, както и доставката на някои стоки, като се избегнат допълнителните разходи, които биха възникнали в резултат на облагането им с ДДС (вж. в този смисъл решение от 26 февруари 2015 г., VDP Dental Laboratory и др., C-144/13, C-154/13 и C-160/13, EU:C:2015:116, т. 43 и 45 и цитираната съдебна практика).
- 31 На последно място, що се отнася до член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112, следва да се отбележи, че както букви б), в) и д) от същия параграф, тази разпоредба се отнася до дейности, които са пряко свързани със здравните услуги или имат терапевтична цел.
- 32 Следователно трябва да се приеме, че с освобождаването на доставката на човешка кръв по член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112 се гарантира, че доставката на стоки, свързани със здравни услуги или за терапевтични цели, няма да бъде недостъпна поради увеличаване на цената на тези стоки, ако доставката им се облага с ДДС (вж. по аналогия решение от 26 февруари 2015 г., VDP Dental Laboratory и др., C-144/13, C-154/13 и C-160/13, EU:C:2015:116, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 33 Предвид посоченото по-горе за доставката на човешка кръв, включително за доставката на кръвна плазма, която е част от състава на кръвта, трябва да се прилага режимът на освобождаване по член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112, когато доставката допринася пряко за осъществяването на дейности от обществен интерес, тоест когато доставената кръвна плазма се използва пряко за здравни услуги или за терапевтични цели.
- 34 Въпреки това следва да се припомни, че понятията, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 132 от Директива 2006/112, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват изключения от общия принцип, че с ДДС се облага всяка доставка на услуги, извършвана възмездно от данъчнозадължено лице (в този смисъл вж. по-специално решения от 28 юли 2011 г., Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, т. 23 и от 22 октомври 2015 г., Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 35 От посоченото следва, че за сметка на това режимът на освобождаване по член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112 не може да бъде приложен за т.нар. „индустриална“ плазма, тоест плазмата, чиято доставка не допринася пряко за осъществяването на дейности от обществен интерес, доколкото предназначението ѝ е да бъде използвана в промишленото производство, по-специално за производството на лекарствени продукти.
- 36 Ето защо режимът на освобождаване по член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112 се прилага само за кръвната плазма, която действително е предназначена пряко за терапевтични цели.
- 37 Доколкото това освобождаване е обусловено от използването на кръвната плазма за определен вид дейност от обществен интерес, дори и да бъде приет за установен фактът, че предназначена за промишлени цели кръвна плазма може на теория да се използва пряко за терапевтични цели, той не би могъл да доведе до това за тази плазма да бъде приложен режимът на освобождаване, предвиден с цел да не се увеличава цената единствено на плазмата, действително използвана пряко за терапевтични цели.

- 38 От предоставената на Съда преписка следва обаче, че кръвна плазма като тази, предмет на главното производство, е предназначена не за здравни услуги или терапевтични цели, а единствено за фармацевтични цели.
- 39 При това положение за такава кръвна плазма не може да бъде приложен режимът на освобождаване по член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112.
- 40 С оглед на изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на човешка кръв, която държавите членки са длъжни да освобождават съгласно тази разпоредба, не обхваща доставката на кръвна плазма, получена от човешка кръв, когато кръвната плазма е предназначена не пряко за терапевтични цели, а само за производството на лекарствени продукти.

### **По съдебните разноски**

- 41 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 (трети състав) реши:

**Член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на човешка кръв, която държавите членки са длъжни да освобождават съгласно тази разпоредба, не обхваща доставката на кръвна плазма, получена от човешка кръв, когато кръвната плазма е предназначена не пряко за терапевтични цели, а само за производството на лекарствени продукти.**

Подписи