РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

3 юни 2010 година *

По дело C-237/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Cour de cassation (Белгия) с акт от 18 юни 2009 г., постъпил в Съда на 1 юли 2009 г., в рамките на производство по дело

État belge

срещу

Nathalie De Fruytier,

* Език на производството: френски.

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász, г-н J. Malenovský (докладчик) и г-н D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за г-жа De Fruytier, от адв. E. Traversa, avocat,

— за белгийското правителство, от г-жа M. Jacobs, в качеството на представител,

— за гръцкото правителство, от г-н K. Georgiadis и г-н I. Bakopoulos, както и от г-жа M. Tassopoulou, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-жа M. Afonso, в качеството на представител,

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, A, параграф 1, буква г) 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, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа De Fruytier и État belge [белгийската държава] 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

Право на Съюза

3 Съгласно член 5, параграф 1 от Шеста директива „доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

4 Съгласно член 6, параграф 1 от Шеста директива „доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5 от тази директива.

5 Член 13, А, параграф 1 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 евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

г) доставките на човешки органи, кръв и кърма;

[…]“ [неофициален превод]

Национално право

6 Членове 10 и 18 от Кодекса за данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „КДДС“) транспонират определенията за доставки на стоки и за доставки на услуги, съдържащи се съответно в член 5, параграф 1 и в член 6, параграф 1 от Шеста директива.

7 Член 10 от КДДС гласи:

„§ 1. Доставка на стока означава прехвърлянето на правото на разпореждане със стока като собственик. Става въпрос по-специално за предоставяне на стоката на разположение на купувача или на приобретателя в изпълнение на транслативен или на установителен договор.

[…]“

8 Съгласно член 18 от КДДС:

„§ 1. Доставка на услуги означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на този кодекс.

[…]“

9 Член 44 от КДДС, който транспонира член 13, A от Шеста директива относно освободените от ДДС доставки при някои дейности от обществен интерес, гласи:

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

[…]

2° лекари, стоматолози, кинезитерапевти, акушерки, специалисти по болнични грижи, медицински сестри, социални асистенти, болногледачи и масажисти, чиито здравни грижи, предоставяни на лицата, 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 стоки, тясно свързани с тях, осъществявани при изпълнение на обичайната им дейност, от болничните и психиатричните заведения, клиниките и диспансерите; транспортирането на болни и ранени хора с транспортни средства, оборудвани специално за тази цел;

[…]

l°б доставките на човешки органи, кръв и кърма;

[…]“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

10 Г-жа De Fruytier упражнява в качеството на самостоятелно заето лице дейност по транспортиране на човешки органи и проби за сметка на различни болници и лаборатории.

11 Белгийската данъчна администрация облага с ДДС упражняваната от г-жа De Fruytier дейност.

12 Като счита, че нейната дейност трябва да бъде освободена от ДДС, г-жа De Fruytier предявява съдебен иск. С решение от 1 юни 2006 г. първоинстанционният съд в Namur, а след това апелативният съд в Liège с решение от 26 октомври 2007 г. удовлетворяват исканията на заинтересованото лице и се произнасят за съответното освобождаване от данъчно облагане.

13 В своето решение апелативният съд в Liège приема по същество, че упражняваната от г-жа De Fruytier дейност по транспортиране на човешки органи и проби е освободена от данъчно облагане в приложение на член 44, параграф 2, алинея 1°б от КДДС поради следните съображения.

14 В белгийското право търговията с човешки органи и проби е забранена. Поради това, за да се запази полезното действие на разпоредбите на член 44, параграф 2,

алинея l б от КДДС, посочената в тези разпоредби дейност от обществен интерес по отношение на човешки органи, кръв и кърма не може да представлява доставката на същите по смисъла на „доставка на стоки“, както е определена в член 10 от КДДС, тъй като се предполага, че подобна „доставка“ е изключена, защото е забранена от закона. Така „доставката“ по смисъла на член 44, параграф 2, алинея l б от КДДС трябва да се разглежда като свързана с действието по действителната доставка на дадена стока, на което съответстват извършваните от г-жа De Fruytier транспортни услуги.

15 État belge подава касационна жалба срещу посоченото решение.

16 В подкрепа на своята жалба État belge поддържа, че терминът „доставка“ в член 44, параграф 2, алинея l б от КДДС трябва да се разбира по смисъла на член 10 от КДДС, т.е. като всяка сделка по прехвърляне на материално имущество от една страна на друга страна, която е получила правото занапред да се разпорежда с него като собственик или в качеството си на собственик. Следователно, тъй като упражняваната транспортна дейност от г-жа De Fruytier би могла да се разглежда не като „доставка“ по смисъла на член 10 от КДДС, а като предоставяне на услуги, тя не попада под действието на освобождаването, предвидено в член 44, параграф 2, алинея l б от КДДС.

17 При тези условия Cour de cassation решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Представлява ли извършваната от самостоятелно заето лице дейност по транспортиране за болници и лаборатории на човешки органи и проби освободена от [ДДС] доставка на човешки органи, кръв и кърма съгласно член 13, A, параграф 1, буква г) от Шеста директива […]?“

По преюдициалния въпрос

18 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 13, А, параграф 1, буква г) от Шеста директива, освобождаващ от ДДС „доставките на човешки органи, кръв и кърма“, трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага към дейността по транспортиране на човешки органи и проби, извършвана от самостоятелно заето лице, за сметка на болници и лаборатории.

19 Като начало следва да се припомни, че Шеста директива очертава много широко приложно поле за ДДС, което включва всички икономически дейности на производителя, търговеца или доставчика на услуги. Член 13 от тази директива обаче освобождава от ДДС някои дейности от обществен интерес (член 13, А) и други дейности (член 13, Б) (вж. Решение от 16 октомври 2008 г. по дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Сборник, стр. I-7821, точка 15, както и Решение от 28 януари 2010 г. по дело Eulitz, C-473/08, Сборник, стр. I-907, точка 24).

20 От постоянната съдебна практика освен това следва, че термините, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице. Тълкуването на тези термини обаче 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. Така правилото за стриктно тълкуване не означава, че термините, използвани за определяне на посочените в член 13 случаи на освобождаване, трябва да се тълкуват по начин, който би лишил освобождаването от действие (вж. Решение от 14 юни 2007 г. по дело Horizon College, C-434/05, Сборник, стр. I-4793, точка 16, 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 от 19 ноември 2009 г. по дело Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Сборник, стр. I-11079, точка 25 и цитираната съдебна практика).

21 Според практиката на Съда освободените доставки, посочени в член 13 от Шеста директива, представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които имат за цел да избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в една или друга държава членка (вж. по-специално Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 15, Решение по дело Horizon College, посочено по-горе, точка 15 и Решение от 22 октомври 2009 г. по дело Swiss Re Germany Holding, C-242/08, Сборник, стр. I-10099, точка 33). Следователно разпоредба от Шеста директива, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държава членка с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Съюза (вж. в този смисъл Решение от 27 ноември 2003 г. по дело Zita Modes, C-497/01, Recueil, стр. I-14393, точка 34 и Решение от 21 април 2005 г. по дело HE, C-25/03, Recueil, стр. I-3123, точка 63).

22 От изложените по-горе съображения следва, че изразът „доставка на стока“, на който се позовава член 13, A, параграф 1, буква г) от Шеста директива във връзка с „доставките на човешки органи, кръв и кърма“, трябва да получи самостоятелно и еднакво определение, специфично за правото на Съюза.

23 В това отношение следва да се напомни, че съгласно член 5, параграф 1 от Шеста директива „доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик (вж. Решение от 29 март 2007 г. по дело Aktiebolaget NN, C-111/05, Сборник, стр. I-2697, точка 31). Освен това от член 6, параграф 1 от Шеста директива следва, че понятието „доставка на услуги“ обхваща всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5 от тази директива (вж. Решение от 11 февруари 2010 г. по дело Graphic Procédé, C-88/09, Сборник, стр. I-1049, точка 17).

24 Освен това от практиката на Съда следва, че понятието за доставка на стока не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка операция на прехвърляне на материално имущество от една страна, която овластява другата страна фактически да се разпорежда с това имущество като че ли е негов собственик (вж. в този смисъл Решение от 8 февруари 1990 г. по дело Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, стр. I-285, точки 7 и 8, Решение от 4 октомври 1995 г. по дело Armbrecht, C-291/92, Recueil, стр. I-2775, точки 13 и 14, Решение от 6 февруари 2003 г. по дело Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, стр. I-1317, точки 32

и 33, както и Решение по дело Aktiebolaget NN, посочено по-горе, точка 32 и цитираната съдебна практика).

25 Впрочем, ако дейността по транспортиране на човешки органи и проби като разглежданата в главното производство се състои за превозвача единствено във физическото пренасяне на въпросните стоки от едно до друго място за сметка на различни болници и лаборатории, подобна дейност не може да се оприличи на „доставка на стоки“ по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива, тъй като тя не овластява другата страна фактически да се разпорежда с въпросните стоки като че ли е техен собственик.

26 Следователно подобна дейност не може да се ползва от освобождаването от ДДС в полза на „доставките на човешки органи, кръв и кърма“, предвидено в член 13, А, параграф 1, буква г) от Шеста директива.

27 В това отношение, макар от акта за преюдициално запитване да е видно, че в Белгия няма търговия с човешки органи и проби и макар в член 21, озаглавен „Забрана на извличане на печалба“, от Конвенцията за защита на правата на човека и на човешкото достойнство във връзка с прилагането на постиженията на биологията и медицината: Конвенция за правата на човека и биомедицината, сключена в Овиедо на 4 април 1997 г., да се посочва, че човешкото тяло и неговите части не могат да бъдат в това си качество източник на печалба, при все това тези фактори не могат да се разглеждат сами по себе си като лишаващи напълно от полезно действие разпоредбата на член 13, А, параграф 1, буква г) от Шеста директива. Всъщност тази конвенция, открита за подписване от всички държави — членки на Съвета на Европа, от една страна, и на Европейския съюз, от друга страна, както е видно от нейния член 33, параграф 1, не е подписана от Съюза. Освен това само малко над половината от държавите членки понастоящем са ратифицирали същата тази конвенция.

28 Следователно не може да се изключи, че в други държави членки, различни от Кралство Белгия, подобни сделки, по-специално такива, свързани с кърмата, са

законосъобразни и поради това могат да се ползват от освобождаването, предвидено в член 13, A, параграф 1, буква г) от Шеста директива.

29 С оглед на горепосочените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 13, A, параграф 1, буква г) от Шеста директива, освобождаващ от ДДС „доставките на човешки органи, кръв и кърма", трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага към дейността по транспортиране на човешки органи и проби, извършвана от самостоятелно заето лице, за сметка на болници и лаборатории.

По съдебните разноски

30 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 13, A, параграф 1, буква г) 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, освобождаващ от данък върху добавената стойност „доставките на човешки органи, кръв и кърма", трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага към дейността по транспортиране на човешки органи и проби, извършвана от самостоятелно заето лице, за сметка на болници и лаборатории.

Подписи