Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

7 април 2022 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, буква б) — Освобождавания за някои дейности от обществен интерес — Освобождаване на болничната и медицинската помощ — Частна болница — Надлежно признато заведение — Сравними социални условия“

По дело C-228/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Niedersächsisches Finanzgericht (Данъчен съд на провинция Долна Саксония, Германия) с акт от 2 март 2020 г., постъпил в Съда на 2 юни 2020 г., в рамките на производство по дело

I GmbH

срещу

Finanzamt H,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на първи състав, изпълняващ функцията на председател на втори състав, I. Ziemele (докладчик), T. von Danwitz, P. G. Xuereb и A. Kumin, съдии,

генерален адвокат: G. Hogan,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за I GmbH, от W. Franz, Rechtsanwalt,

– за Finanzamt H, от K. Hintzelmann, в качеството на представител,

– за германското правителство, от J. Möller и S. Heimerl, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и L. Mantl, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 23 септември 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 132, параграф 1, буква б) 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между I GmbH и Finanzamt H (Данъчна администрация H, Германия) относно освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС) на болничните услуги, предоставени от I през данъчните периоди от 2009 г. до 2012 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 131 от Директивата за ДДС е единственият член, поместен в дял IX, глава 1 от тази директива, озаглавени съответно „Освобождавания“ и „Общи разпоредби“. Този член гласи следното:

„Освобожданията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

4 Член 132 от Директивата за ДДС се съдържа в дял IX, глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, и параграф 1 от този член 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;

[…]“.

5 Член 133 от посочената директива предвижда:

„Държавите членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправни субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в зависимост от това дали същите отговарят на едно или повече от следните условия:

а) съответните органи не трябва да се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираните независимо от това излишъци не се разпределят, а се използват за продължаването или подобряването на доставяните услуги;

б) тези органи трябва да са управлявани и администрирани по същество на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес, било то лично или чрез посредници, от резултатите на съответните дейности;

в) тези органи трябва да определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени, по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС;

г) не трябва да има вероятност освобождаването от ДДС да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.

[…]“.

6 Член 134 от Директивата за ДДС гласи:

„Доставката на стоки или услуги не се освобождава, както е предвидено в разпоредбите на член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в следните случаи:

а) когато доставката не е от съществено значение за освободените сделки;

б) когато основното предназначение на доставката е реализирането на допълнителен доход за съответния орган чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“.

Германското право

7 Съгласно член 4, точка 14 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 I, стр. 386), в редакцията му, приложима за спора в главното производство (наричан по-нататък „UStG“), са освободени от ДДС:

„[…]

b) болнична и медицинска помощ, включително диагностика, прегледи, профилактика, рехабилитация, оказване на помощ при раждане и хоспис грижи, както и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от публичноправни субекти. Посочените в първото изречение доставки са освободени и ако са извършени от:

aa) акредитирани болници по смисъла на член 108 от [Кодекса за социално осигуряване (Sozialgesetzbuch), пета книга]

[…]

cc) организации, включени в обслужването от институциите по схема за задължително осигуряване за трудова злополука съгласно член 34 от [Кодекса за социално осигуряване, седма книга]“.

8 Член 108 от пета книга на Кодекса за социално осигуряване (наричан по-нататък „SGB V“) е озаглавен „Акредитирани болници“ и гласи:

„Здравноосигурителните каси могат да допускат предоставянето на болнична помощ само от следните болници (акредитирани болници):

1. [университетски болници]

2. болници, включени в болничния план на дадена провинция (упомената в план болница), или

3. болници, сключили договор за обслужване с Landesverbände der Krankenkassen (асоциации на здравноосигурителни каси на равнище провинция) и Verbände der Ersatzkassen (асоциации на заместващи каси)“.

9 Член 109 от SGB V е озаглавен „Сключване на договори за обслужване с болници“ и параграфи 2 и 3 от него предвиждат:

„[…]

(2) Не е налице право на сключване на договор за обслужване съгласно член 108, точка 3 от SGB V. […]

(3) Договор за обслужване съгласно член 108, точка 3 от SGB V не може да бъде сключен, ако болницата:

1. не дава гаранции за ефективна и рентабилна болнична помощ,

2. […] [не отговаря на конкретни изисквания за качество] или

3. не е необходима за предоставянето на лечение, съобразено с нуждите на осигурените лица.

[…]“.

10 Член 1 от Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (Закон за финансирането на болниците) от 10 април 1991 г. (BGBl. 1991 I, стр. 886, наричан по-нататък „KHG“) е озаглавен „Принцип“ и предвижда:

„(1) Целта на този закон е икономическото обезпечаване на болниците, за да се осигурят на населението качествени грижи, съобразени с пациентите и нуждите, чрез ефективни,

качествени и икономически самостоятелни болници, и да се допринесе за социално приемливи тарифи за медицински грижи“.

11 Член 6 от KHG е озаглавен „Болнично планиране и инвестиционни програми“ и параграф 1 от него предвижда:

„За постигането на целите, посочени в член 1, провинциите изготвят болнични планове и инвестиционни програми; следва да се вземат предвид последващите разходи, по-специално влиянието върху тарифите за медицински грижи“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

12 Жалбоподателят в главното производство е дружество, чийто предмет на дейност е проектирането, строителството и експлоатацията на болница, в която са представени всички области на неврологията.

13 Жалбоподателят в главното производство предоставя болнични услуги по смисъла на германското право и дейността му е одобрена на държавно равнище. Той обаче не е включен в плана за болничните нужди на провинция Долна Саксония и следователно не е упомената в план болница по смисъла на член 108, точка 2 от SGB V. Не е и сключила договор болница, тъй като не е сключил договори за обслужване със здравноосигурителните каси или заместващите каси за задължително осигуряване по смисъла на член 108, точка 3 от SGB V.

14 Пациентите на жалбоподателя в главното производство са самостоятелни платци, които плащат авансово за лечението, осигурени по схема за частно здравно осигуряване и/или имащи право на подпомагане лица, т.нар. „пациенти от посолства“, за които посолството на чужда държава дава съгласие за покриване на разходите, членове на федералната армия, пациенти към професионални осигурителни каси и пациенти, осигурени по схемата за задължително здравно осигуряване. Във всеки отделен случай пациентите, осигурени по схеми за частно или задължително здравно осигуряване, се лекуват след съгласие за покриване на разходите от институциите, предоставящи подпомагане, здравноосигурителните каси, заместващите каси или частните осигурителни каси. При пациентите от посолства разходите се поемат от чуждестранни социални институции, чрез съответните посолства.

15 Първоначално жалбоподателят в главното производство отчита болничните и медицинските си услуги и тясно свързаните с тях дейности въз основа на фиксирана дневна ставка за болнично лечение, както е обичайно за болниците по смисъла на член 108 от SGB V, към която ставка се начисляват евентуални допълнителни такси, когато пациентите са настанени в единична или двойна стая. Медицинските услуги по избор се отчитат отделно. Впоследствие жалбоподателят в главното производство постепенно преминава към отчитане на различните услуги въз основа на фиксирани ставки за групи от случаи съгласно т.нар. „Diagnosis Related Group“ система (система на диагностично-свързани групи). През 2011 г. по тази система са отчетени между 15 % и 20 % от дните, през които са били предоставени болнични грижи.

16 На 28 юни 2012 г. жалбоподателят в главното производство сключва с осигурителна каса, покриваща риска трудова злополука, в качеството ѝ на институция от законоустановената схема за осигуряване за трудова злополука, рамково споразумение по смисъла на член 4, точка 14, буква b), подточка cc) от UStG, което влиза в сила на 1 юли 2012 г.

17 В декларациите си за ДДС за периода 2009—2012 г. жалбоподателят в главното производство приема, че болничните му услуги, отчетени въз основа на ставките за болнично лечение, и таксите, фактурирани на външните лекари за ползване на легла в болнично отделение, са освободени от ДДС сделки.

18 В рамките на данъчна ревизия, осъществена от Finanzamt für Grossbetriebsprüfung H (данъчна администрация на H за контрол на големите предприятия), проверяващият приема, че по-голямата част от сделките на жалбоподателя в главното производство, извършени преди 1 юли 2012 г., не следва да бъдат освободени от ДДС, тъй като преди тази дата той не е бил акредитирана болница. Това становище е потвърдено от данъчната администрация в решение от 6 септември 2017 г.

19 Жалбоподателят в главното производство смята, че тези сделки са освободени от ДДС съгласно член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. Той твърди, че управлява акредитирана болница и че предоставя болнични услуги и лечения по същия начин както публичноправен субект. Дейността му била от обществен интерес. Всъщност, от една страна, обхватът на дейностите, които той предлагал, бил сравним с този на публичните или упоменатите в болничния план лечебни заведения. От друга страна, той предоставял услугите си на всяко лице, независимо дали е осигурено по задължителна или частна схема, или не е осигурено. До голяма степен разходите за медицинска помощ се поемали от социалноосигурителни институции, които включвали не само здравноосигурителните каси за задължително осигуряване, но и федералната армия, професионалните осигурителни каси, институциите, отпускащи помощи, и посолствата. Така пациентите, при които разходите се поемат от социалноосигурителни институции, представлявали съответно 33,08 % през 2009 г., 34,31 % през 2010 г., 38,15 % през 2011 г. и 40,30 % през 2012 г. от дните, през които са били предоставени болнични грижи.

20 Запитващата юрисдикция отбелязва, че жалбоподателят в главното производство не отговаря на условията за освобождаване по член 4, точка 14, буква b), подточка aa) от UStG и че може да ползва освобождаването по член 4, точка 14, буква b), подточка cc) от UStG едва от 1 юли 2012 г. — датата, на която влиза в сила рамковото споразумение, сключено с осигурителната каса, покриваща риска трудова злополука.

21 Тази юрисдикция посочва, че що се отнася до болниците, които не са публичноправни субекти, член 4, точка 14, буква b), подточка aa) от UStG предвижда освобождаване от ДДС само за болниците, които първи са били включени в болничния план и чиито услуги отговарят на нужди, определени от гледна точка на правото в областта на социалното осигуряване. Съгласно член 108 и член 109, параграф 3, точка 3 от SGB V здравноосигурителните каси или заместващите каси за задължително осигуряване могат да сключват договори за обслужване с дадена болница само ако това е необходимо за болнично лечение, съобразено с нуждите на осигурените лица. Дори когато дадена болница е включена в болничния план, икономическите аспекти продължават да са от значение, тъй като съгласно член 1 KHG целта на последния закон е да се допринесе за социално приемливи тарифи за медицински грижи. Ето защо според запитващата юрисдикция няма никакви изгледи друга болница да бъде включена в болничния план на

федералната си провинция, а оттам и да сключи договори за обслужване със здравноосигурителните каси за задължително осигуряване, щом тази федерална провинция вече разполага с достатъчно легла за болнично лечение в конкретна медицинска област.

22 Ето защо според запитващата юрисдикция режимът за ДДС води до различно третиране на сходни доставки на услуги. Предимствата на някои болници спрямо други се основават единствено на обстоятелството, че са създадени по-рано и като първи са били включени в болничния план, респективно са сключили договори за обслужване.

23 Освен това тази юрисдикция уточнява, че в практиката на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) се очертава тенденция да се приема, че член 4, точка 14 от UStG не отговаря на изискванията по член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, тъй като за освобождаването от данъчно облагане на услугите, предоставяни от болници, които не са публичноправни субекти, поставя условието услугите да отговарят на нужди, определени от гледна точка на правото в областта на социалното осигуряване.

24 Запитващата юрисдикция се съмнява, че за да се определи дали предлаганите от жалбоподателя в главното производство болнични услуги и тясно свързаните с тях дейности са предоставяни при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, по смисъла на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, са релевантни критерии като управлението, структурата на разходите и икономическата рентабилност на въпросната болница, каквито критерии възприема Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд). Тя счита, че този въпрос следва по-скоро да се разглежда от гледна точка на пациента.

25 По-конкретно според нея социалните условия биха били сравними, когато разходите на по-голямата част от пациентите се поемат от социалноосигурителните институции. Себестойността на услугите на дадена болница не е подходящ критерий, за да се прецени дали частна болница предлага услугите си при социални условия, сравними с тези на публична болница, тъй като специализираната частна болница неминуемо предлага услугите си на по-висока цена от публична болница, която предлага и много видове обикновено медицинско лечение, което не изисква скъпо медицинско оборудване.

26 При тези обстоятелства Niedersächsisches Finanzgericht (Данъчен съд на провинция Долна Саксония, Германия) решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Съвместим ли е член 4, точка 14, буква b) от [UStG] с член 132, параграф 1, буква б) от [Директивата за ДДС], доколкото, за да бъдат освободени от данък, болниците, които не са публичноправни субекти, трябва да са акредитирани съгласно член 108 от [SGB V]?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос: кога болничната помощ, осигурена от уредени от частното право болници, се предоставя при „сравними социални условия“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС с болничната помощ, осигурена от публичноправни субекти?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

27 От предоставените от запитващата юрисдикция данни е видно, че съгласно разпоредбите на германското право, релевантни за разрешаването на спора в главното производство, болница, която не е публичноправен субект, може да ползва освобождаване от ДДС в съответствие с член 4, точка 14, буква b), подточка aa) от UStG, ако е акредитирана по смисъла на член 108 от SGB V било поради включването ѝ в болничния план на провинция, било поради сключването на договори за обслужване със здравноосигурителните каси или заместващите каси за задължително осигуряване.

28 Германското правителство обаче посочва допълнително обстоятелство във връзка с националното право. То уточнява, че от административно циркулярно писмо, приложимо от 1 януари 2009 г., следва, че дори частните болници, които не са акредитирани съгласно член 108 от SGB V, могат да ползват освобождаване от ДДС, когато услугите им съответстват на тези, предоставяни от болници, управлявани от публични органи или от акредитирани болници по смисъла на член 108 от SGB V, и разходите за тези услуги в голямата си част се поемат от здравноосигурителните каси или от други социалноосигурителни институции.

29 В това отношение следва да се припомни, че в производството по член 267 ДФЕС Съдът е оправомощен единствено да се произнася по тълкуването или валидността на правото на Съюза с оглед на фактическата и правна обстановка, така както е описана от запитващата юрисдикция, за да ѝ предостави полезната информация за разрешаването на спора, с който е сезирана (решение от 17 декември 2020 г., Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, т. 18 и цитираната съдебна практика).

30 Ето защо Съдът следва да отговори на въпросите на националния съд, така както са поставени и в определените от последния граници.

31 Ето защо първият въпрос следва да се разгледа в светлината на правните обстоятелства, описани от запитващата юрисдикция, която го поставя с оглед на предвидените в член 108 от SGB V условия. Административното циркулярно писмо, на което се позовава германското правителство, не може да постави под въпрос релевантността на този въпрос, още повече че това правителство не оспорва приложимостта на така посочените от запитващата юрисдикция условия, а само посочва допълнителни алтернативни условия, които не са споменати от тази юрисдикция.

32 При това положение следва да се приеме, че с първия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национално законодателство, което предвижда, че предоставяната от частна болница медицинска помощ е освободена от ДДС, ако болницата е акредитирана в съответствие с националните разпоредби относно общото здравно осигуряване вследствие на включването ѝ в болничния план на дадена провинция или сключването на договори за обслужване със здравноосигурителните каси или заместващите каси за задължително осигуряване.

33 Съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза трябва да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (решение от 28 октомври 2021 г., Magistrat der Stadt Wien (Обикновен хомяк — II), C-357/20, EU:C:2021:881, т. 20).

34 В това отношение следва да се припомни, че формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 132 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи представляват изключение от общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. При все това тълкуването на тези формулировки трябва да е съобразено с изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет и да бъде в съответствие с преследваните с освобождаването цели. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в член 132 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от действие (решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 57).

35 Тези правила за тълкуване се прилагат по отношение на специфичните условия, които се изискват, за да се допусне освобождаването по член 132 от Директивата за ДДС, и по-специално на условията, свързани с качеството или самоличността на икономическия оператор, който извършва услуги, спадащи към случаите на освобождаване (решение от 10 юни 2010 г., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, т. 57).

36 От текста на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС следва, че държавите членки освобождават 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".

37 Съгласно текста на тази разпоредба трябва да са изпълнени две кумулативни условия, за да може болничната и медицинската помощ и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от непубличноправен субект, да бъдат освободени от ДДС. Първото условие се отнася до предоставяните услуги и се изразява в това те да се извършват при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти (вж. в този смисъл решение от 5 март 2020 г., Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, т. 20 и 21).

38 Второто условие е свързано с качеството на предоставящото тези услуги заведение и се изразява в това операторът да бъде болница, терапевтичен и диагностичен медицински център или друго надлежно признато заведение с подобен характер.

39 В случая запитващата юрисдикция има съмнения дали разпоредбите на германското право, които предвиждат освобождаване от ДДС само за болниците, акредитирани на основание на националните норми относно общото здравно осигуряване, са съвместими с посоченото второ условие.

40 Във връзка с това Съдът вече е постановил, че по принцип националното право на всяка държава членка следва да определи правилата, съгласно които направилите искане за това заведения да бъдат признавани за целите на освобождаването по член 132, параграф 1,

буква б) от Директивата за ДДС. В това отношение държавите членки разполагат с право на преценка (вж. в този смисъл решение от 10 юни 2010 г., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, т. 63 и цитираната съдебна практика).

41 Подобно признаване не предполага формална процедура и не трябва задължително да произтича от национални данъчни разпоредби (вж. в този смисъл решение от 10 юни 2010 г., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, т. 61).

42 Когато дадено данъчнозадължено лице поиска да се ползва със статут на надлежно признато заведение по смисъла на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, компетентните органи трябва да се съобразят с определените от последната разпоредба предели на правото на преценка, като приложат принципите на правото на Съюза, и в частност принципа за равно третиране, чийто израз в областта на ДДС е принципът на данъчен неутралитет (вж. в този смисъл решение от 10 юни 2010 г., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, т. 64 и цитираната съдебна практика).

43 Именно с оглед на тези принципи следва да се определят пределите на правото на преценка, предоставено на държавите членки с Директивата за ДДС, и да се провери дали член 132, параграф 1, буква б) от нея трябва да се тълкува в смисъл, че са спазени тези предели, когато е предвидено условие частната болница да е акредитирана в съответствие с националните разпоредби относно общото здравно осигуряване, което предполага болницата да е включена в болничен план на местно равнище или да е сключила договори за обслужване със здравноосигурителните каси или заместващите каси за задължително осигуряване.

44 В този смисъл е важно да се провери, първо, дали изискването да са „надлежно признати“, се прилага за всички субекти, посочени в член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, или само за „други[те] […]заведения с подобен характер“ по смисъла на тази разпоредба.

45 В това отношение в самото начало следва да се отбележи, че в текста на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС на испански, френски, италиански, португалски и румънски език изразът „надлежно признати“ се намира след израза „други заведения с подобен характер“, докато в текста на други езици, по-специално на немски, английски и латвийски, изразът „надлежно признати“ се намира между думите „други“ и „заведения с подобен характер“. Следователно текстът на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС на някои езици подсказва, че изискването да са „надлежно признати“, се прилага само за „други[те] заведения с подобен характер“, докато в текста на други езици се допуска, че това изискване се прилага за всички категории частни заведения, посочени в тази разпоредба.

46 Същевременно съгласно постоянната съдебна практика разпоредбите от правото на Съюза трябва да се тълкуват и прилагат по еднакъв начин с оглед на текстовете им на всички езици на Европейския съюз (решение от 26 юли 2017 г., Mengesteab, C-670/16, EU:C:2017:587, т. 82 и цитираната съдебна практика).

47 Също съгласно постоянната съдебна практика формулировката, използвана в текста на правна разпоредба на Съюза на един от езиците, не може да служи като единствена основа за тълкуването на разпоредбата или да ѝ се отдава предимство пред текстовете на останалите езици (вж. в този смисъл решение от 28 октомври 2021 г., KAHL и Roeper, C-197/20 и C-216/20, EU:C:2021:892, т. 33 и цитираната съдебна практика).

48 В случая, доколкото, за да ползват освобождаване, „други[те] заведения“ трябва да са „с подобен характер“ на „болници, терапевтични или диагностични медицински центрове“, условието заведенията да са признати, трябва да се разбира като отнасящо се до всички заведения, посочени в член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.

49 В подкрепа на подобно тълкуване са контекстът и целта на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.

50 В това отношение, колкото до контекста, в който се вписва посочената разпоредба, следва най-напред да се отбележи, че тя се намира в глава 2 („Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“) от дял IX на посочената директива. Съответно това освобождаване се отнася до заведенията, които преследват цели от обществен интерес.

51 На следващо място, от практиката на Съда е видно, че медицинските услуги, предоставяни с цел опазване, включително поддържане и възстановяване, на човешкото здраве, могат да бъдат освободени по силата на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС (решение от 21 март 2013 г., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, т. 27 и цитираната съдебна практика).

52 Ето защо в контекста на освобождаването по член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС целта на услугите е релевантна за преценката дали същите са освободени от ДДС и дали съответното заведение попада в обхвата на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. Всъщност това освобождаване е предвидено да се прилага по отношение на услугите, които имат за цел диагностицирането, терапията или успешното лечение на заболявания или разстройства на здравето или опазването, поддържането или възстановяването на здравето на хората, и не обхваща услугите с чисто козметична цел (решение от 21 март 2013 г., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, т. 28 и 29).

53 На последно място, следва да се припомни, че член 133, първа алинея от Директивата за ДДС позволява на държавите членки да поставят предоставянето на предвиденото в член 132, параграф 1, буква б) от тази директива освобождаване в зависимост от изпълнението на едно или повече от посочените в първата разпоредба условия. Тези условия са свързани с целите на посочените субекти, тяхното управление и прилаганите от тях цени и се отнасят до всички посочени в последната разпоредба частноправни субекти.

54 С оглед на правото на преценка, с което държавите членки разполагат в този контекст, както бе припомнено в точка 40 от настоящото решение, Съдът е постановил, че наличието на предвидената в член 133, първа алинея от Директивата за ДДС възможност потвърждава тълкуването, че националното право на всяка държава членка следва да определи правилата, съгласно които направилите искане за това заведения да бъдат признавани, макар обстоятелството, че дадена държава членка не е упражнила тази възможност, да не възпрепятства признаването на определено заведение за целите на освобождаването по член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 6 ноември 2003 г., Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, т. 64—66).

55 Все пак признаването на дадено заведение по смисъла на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС не може да бъде приравнено на разрешението да се извършват някои дейности в съответствие с националното законодателство, тъй като в противен случай националните органи биха били лишени от предоставеното им с последната разпоредба право на преценка (вж. в този смисъл решение от 10 юни 2010 г., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, т. 75).

56 От това следва, че признаването на заведение, което може да бъде освободено от ДДС на основание член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, позволява на държавите членки, от една страна, да гарантират, че само заведенията, които извършват дейностите, съответстващи на целите на тази разпоредба, се ползват от такова освобождаване, и от друга, че посоченото освобождаване се предоставя само при наличие на условията, предвидени в член 133 от Директивата за ДДС; следователно признаването не може да бъде ограничено само до „други[те] заведения“, посочени в първата разпоредба.

57 Колкото до преследваната с член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС цел, следва да се припомни, че тази разпоредба има за цел по-конкретно намаляването на разходите за здравна помощ и по-голямата достъпност на тази помощ за частноправните субекти (решение от 6 ноември 2003 г., Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, т. 43), което включва и достъп до качествена здравна помощ.

58 Преследваната с тази разпоредба цел от обществен интерес е в подкрепа на тълкуването, че правото на преценка, с което държавите членки разполагат в съответствие със съдебната практика, припомнена в точка 40 от настоящото решение, се отнася до всички посочени в тази разпоредба заведения.

59 Освен това подобно тълкуване е в съответствие с принципа на данъчен неутралитет, който, както бе посочено в точка 42 от настоящото решение, по-специално не допуска при събирането на ДДС да се третират различно икономически оператори, извършващи едни и същи доставки (решение от 6 ноември 2003 г., Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, т. 44).

60 От това следва, че в рамките на упражняване на правото си на преценка дадена държава членка може да предвиди за частна болница условието да бъде „надлежно призната“, за да може медицинската помощ, която тя предоставя при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, да бъде освободена в съответствие с член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.

61 Второ, що се отнася до обстоятелствата, които трябва да бъдат взети предвид за целите на признаването на заведенията, които може да ползват освобождаване от ДДС по смисъла на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, националните органи, в съответствие с правото на Съюза и под контрола на националните съдилища, следва да вземат предвид редица фактори, сред които обществения интерес от дейността на съответното данъчнозадължено лице, обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи същите дейности, вече са били признати по сходен начин, както и факта, че голяма част от разходите за съответните услуги евентуално се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции (решение от 10 юни 2010 г., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, т. 65 и цитираната съдебна практика).

62 Освен това, както бе посочено в точка 42 от настоящото решение, предоставеното с член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС право на преценка е ограничено от изискванията, произтичащи от принципа на данъчен неутралитет.

63 Всъщност при прилагането на освобождаването по член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС спазването на данъчния неутралитет изисква по-специално всички субекти, които не са публичноправни, да бъдат поставени при равни условия за целите на признаването за извършвани от тях сходни услуги (вж. в този смисъл решение от 8 юни 2006 г., L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, т. 50).

64 В случая от предоставените от запитващата юрисдикция данни е видно, че съгласно германското право акредитирането на частна болница в съответствие с националните разпоредби относно общото здравно осигуряване предполага болницата да е включена в болничния план на дадена провинция или да е сключила договори за обслужване със здравноосигурителните каси или заместващите каси за задължително осигуряване.

65 По-конкретно, съгласно поясненията на германското правителство провинциите изготвят болнични планове с оглед постигане на целите, посочени в член 1 от KHG, а именно да се гарантира икономическото обезпечаване на болниците, за да се осигурят на населението качествени грижи, съобразени с пациентите и нуждите, чрез ефективни, качествени и икономически самостоятелни болници, и да се допринесе за социално приемливи тарифи за медицински грижи.

66 Това правителство посочва по същество, че за да сключи договори за обслужване със здравноосигурителните каси или заместващите каси за задължително осигуряване, частната болница трябва да предостави гаранции за ефективна и рентабилна болнична помощ, да отговаря на изискванията за качество, по-подробно уредени в закона, и да бъде необходима за болнично лечение, съобразено с нуждите на осигуреното лице. Когато няколко подходящи болници кандидатстват за сключването на договор за обслужване и трябва да се направи избор, решението се взема, като се отчитат общественият интерес и разнообразието на институциите, управляващи болниците, след като надлежно се прецени коя болница отговаря в най-голяма степен на изискванията за качествена, съобразена с пациентите и нуждите, рентабилна и ефективна болнична помощ.

67 Запитващата юрисдикция уточнява в това отношение, както бе посочено в точка 21 от настоящото решение, че прилагането на разглежданото национално законодателство води до това освобождаване по член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС да е възможно само ако услугите, предоставяни от съответната частна болница, отговарят на нужди, определени от гледна точка на правото в областта на социалното осигуряване. Така на практика няма никакви изгледи частна болница да бъде включена в болничния план на федералната си провинция или да сключи договори за обслужване със здравноосигурителните каси за задължително осигуряване, щом тази федерална провинция вече разполага с достатъчно легла за болнично лечение в конкретна медицинска област.

68 Както отбелязва генералният адвокат в точки 111 и 112 от заключението си, от тези предоставени от запитващата юрисдикция данни следва, че осигурителните каси, покриващи риска трудова злополука, асоциациите на здравноосигурителни каси на равнище провинция и асоциациите на заместващи каси имат известно право на преценка

дали да сключат договор с дадена болница и че провинциите не са длъжни да включат в болничния си план частни неуниверситетски болници, които извършват дейността си при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти.

69 Упражняването на такова право на преценка в зависимост от нуждите, определени с оглед на правото в областта на социалното осигуряване, може да доведе, в противоречие с принципа на данъчен неутралитет, до това сравними частни болници да бъдат третирани по различен начин, що се отнася до освобождаването по член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, във връзка със сходни услуги, предоставяни при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти.

70 Ето защо на първия въпрос следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национално законодателство, което, като предвижда, че предоставяната от частна болница медицинска помощ е освободена от ДДС, ако болницата е акредитирана в съответствие с националните разпоредби относно общото здравно осигуряване вследствие на включването ѝ в болничния план на дадена провинция или сключването на договори за обслужване със здравноосигурителните каси или заместващите каси за задължително осигуряване, води до това сравними частни болници, предоставящи сходни услуги при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, да бъдат третирани по различен начин, що се отнася до предвиденото в посочената разпоредба освобождаване.

По втория въпрос

71 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи какви обстоятелства могат да вземат предвид компетентните органи на държава членка, за да определят дали предоставяната от частна болница медицинска помощ е осигурена при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, по смисъла на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.

72 Запитващата юрисдикция иска по-специално да установи дали ефективността на болницата от гледна точка на персонал, помещения и оборудване, както и рентабилността на управлението ѝ могат да бъдат взети предвид за тази цел, или въпросът следва да се разглежда от гледна точка на пациента и да се приеме, че социалните условия са сравними, когато разходите за по-голямата част от пациентите се поемат от социалноосигурителни институции.

73 В това отношение следва да се припомни, че член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС не определя точно кои аспекти на съответните услуги за медицинска помощ трябва да се сравнят, за да се прецени дали те се предоставят при сравними социални условия, а оттам и дали посочената разпоредба е приложима (вж. в този смисъл решение от 5 март 2020 г., Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, т. 24).

74 При тези обстоятелства Съдът е приел, че може да бъде взет предвид фактът, че предоставяните услуги са от обществен интерес, че се покриват от схемата за социално осигуряване или се предоставят по сключени с публични органи на държава членка договори на цени, определени в тези договори, и разходите за тях се поемат отчасти от социалноосигурителните институции на въпросната държава членка (вж. в този смисъл решения от 10 юни 2010 г., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, т. 69 и 70 и от 5 март 2020 г., Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, т. 32).

75 Що се отнася, на първо място, до обхвата на понятието „сравними социални условия“, следва да се уточни, както отбелязва генералният адвокат в точка 89 от заключението си, че от самия текст на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС следва, че посоченото условие се отнася до предоставените от съответното заведение услуги.

76 От текста на тази разпоредба следва също, че от една страна, условията, при които услугите се предоставят в дадена болница, не трябва да са идентични, а сравними с тези, при които услугите се предоставят в публична болница, и от друга страна, че тези условия трябва да имат социален характер.

77 На второ място, както отбелязва генералният адвокат в точка 86 от заключението си, условието за осъществяване на дейността при „сравними социални условия“ има за цел да се предотврати предлаганите от частните болници услуги да бъдат освобождавани, при положение че посочените болници не поемат задължения със социална цел, сравними с поеманите от публичните болници.

78 На трето място, както бе припомнено в точка 57 от настоящото решение, член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС има за цел по-конкретно намаляването на разходите за здравна помощ и по-голямата ѝ достъпност за частноправните субекти, което включва и достъп до качествена здравна помощ.

79 При това положение, за да прецени дали услугите на частните болници се предоставят при социални условия, сравними с тези на публичните болници, запитващата юрисдикция следва най-напред да вземе предвид условията, които са предвидени в приложимото законодателство за публичните болници, що се отнася до предоставяните услуги, и които са насочени към постигането на целта за намаляване на разходите за здравна помощ и по-голямата достъпност на качествената здравна помощ за частноправните субекти и са годни и необходими за постигането на тази цел.

80 На следващо място, видно от целта на освобождаването по член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, припомнена в точка 78 от настоящото решение, следва да се вземат предвид разходите за предоставяните от частните болници услуги, които остават за сметка на пациентите.

81 В това отношение, както отбелязва Европейската комисия, може да се окаже релевантен въпросът дали фиксираната дневна ставка се изчислява по сходен начин в частна и в публична болница. Също така запитващата юрисдикция ще трябва да провери дали услугите, предоставяни от частните болници, се поемат по социалноосигурителната схема или по силата на договори, сключени с публични органи на държава членка, така че размерът на оставащите за сметка на пациентите разходи е сходен с този на разходите на пациентите в публични болници.

82 На последно място, ефективността на частната болница от гледна точка на персонал, помещения и оборудване, както и рентабилността на управлението ѝ могат да бъдат взети предвид, ако за публичните болници се прилагат сходни показатели за управление и последните допринасят за постигането на целта за намаляване на разходите за здравна помощ и по-голямата достъпност на качествената здравна помощ за частноправните субекти — проверка, която следва да се извърши от запитващата юрисдикция.

83 Предвид изложеното по-горе на втория въпрос следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че за да преценят дали частна болница предоставя медицинска помощ при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, компетентните органи на дадена държава членка — когато се стремят да постигнат целта за намаляване на разходите за здравна помощ и по-голяма достъпност на качествената здравна помощ — могат да вземат предвид нормативните условия, приложими за предоставяните от публичните болници услуги, както и показатели за ефективността на частната болница от гледна точка на персонал, помещения и оборудване и за рентабилността на управлението ѝ, стига тези показатели да се прилагат и за публичните болници. Може да се вземе предвид и начинът на изчисляване на фиксираната дневна ставка, както и дали предоставяните от посочената частна болница услуги се поемат по социалноосигурителната схема или по силата на договори, сключени с публични органи, така че размерът на понесените от пациента разходи да е близък до размера на разходите, понесени от пациента на публична болница за сходни услуги.

По съдебните разноски

84 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (втори състав) реши:

1) **Член 132, параграф 1, буква б) 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 не допуска национално законодателство, което, като предвижда, че предоставяната от частна болница медицинска помощ е освободена от данък върху добавената стойност, ако болницата е акредитирана в съответствие с националните разпоредби относно общото здравно осигуряване вследствие на включването ѝ в болничния план на дадена провинция или сключването на договори за обслужване със здравноосигурителните каси или заместващите каси за задължително осигуряване, води до това сравними частни болници, предоставящи сходни услуги при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, да бъдат третирани по различен начин, що се отнася до предвиденото в посочената разпоредба освобождаване.**

2) **Член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че за да преценят дали частна болница предоставя медицинска помощ при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, компетентните органи на дадена държава членка — когато се стремят да постигнат целта за намаляване на разходите за здравна помощ и по-голяма достъпност на качествената здравна помощ — могат да вземат предвид нормативните условия, приложими за предоставяните от публичните болници услуги, както и показатели за ефективността на частната болница от гледна точка на персонал, помещения и оборудване и за рентабилността на управлението ѝ, стига тези показатели да се**

прилагат и за публичните болници. Може да се вземе предвид и начинът на изчисляване на фиксираната дневна ставка, както и дали предоставяните от посочената частна болница услуги се поемат по социалноосигурителната схема или по силата на договори, сключени с публични органи, така че размерът на понесените от пациента разходи да е близък до размера на разходите, понесени от пациента на публична болница за сходни услуги.

Подписи