Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

18 септември 2019 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, букви б) и в) — Случаи на освобождаване — Болнична и медицинска помощ — Предоставяне на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии — Липса на отношения на доверие между пациента и доставчика на медицинска помощ“

По дело C-700/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 11 октомври 2017 г., постъпил в Съда на 14 декември 2017 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Kyritz

срещу

Wolf-Henning Peters,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: C. Toader, председател на състава, L. Bay Larsen (докладчик) и M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за германското правителство, първоначално от T. Henze и R. Kanitz, а впоследствие от R. Kanitz, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от B.-R. Killmann и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

* Език на производството: немски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 132, параграф 1, букви б) и в) 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 Finanzamt Kyritz (Данъчна служба Кюриц, Германия, наричана по-нататък „данъчната служба“) и г-н Wolf-Henning Peters по повод на отказа да се признаят за освободени от данък върху добавената стойност (ДДС) извършваните от него услуги по предоставяне на медицинска помощ като лекар — специалист по клинична химия и лабораторна диагностика.

Правна уредба

Директива 2006/112

3 Съображение 7 от Директива 2006/112 гласи:

„Дори ако ставките и освобождаванията не са напълно хармонизирани, общата система на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение“.

4 Член 132, параграф 1 от тази директива гласи:

„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;

[…]“.

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.

[…]“.

Германското право

6 Член 4 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 I, стр. 386), изменен със закон от 19 декември 2008 г. (BGBl. 2008 I, стр. 2794) (наричан по-нататък „UStG“), гласи:

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

[…]

14) a) предоставянето на медицинска помощ при упражняване на дейност като лекар, зъболекар, лечител, физиотерапевт, акушерка или на сходна медицинска професия; […]

[…]

b) болничната и медицинската 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 първо изречение услуги са освободени и когато се извършват от:

[…]

bb) терапевтични или диагностични медицински центрове, които работят по договор със здравноосигурителните каси съгласно член 95 от Книга пета от Sozialgesetzbuch (Социален кодекс) или за които се прилагат разпоредбите на член 115 от Книга пета от Социалния кодекс,

[…]

и по естеството си представляват услуги, за които се отнася съответно разрешението, договорът или режимът по Социалния кодекс […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

7 Г-н Peters е лекар — специалист по клинична химия и лабораторна диагностика.

8 През данъчните 2009, 2010, 2011 и 2012 година той извършва медицински услуги за лабораторията LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH, която предоставя лабораторни услуги на практикуващи лекари, рехабилитационни клиники, здравни служби и болници.

9 Той получава от лабораторията месечно възнаграждение в размер на 6000 EUR за тези услуги, които се състоят в частност в изготвяне на анализи с цел поставяне на конкретни лабораторно-медицински диагнози и даване на лекарски консултации по трансфузионно-медицински мерки за конкретни случаи.

10 Г-н Peters не подава декларации за данъка върху оборота за въпросните данъчни години, тъй като смята, че услугите му са освободени от данъка на основание член 4, точка 14, буква а), първо изречение от UStG.

11 Данъчната служба обаче приема, че услугите са облагаеми. Решението ѝ е мотивирано със съображението, че освобождаването по член 4, точка 14, буква а), първо изречение от UStG се прилага само при наличието на отношения на доверие между лекаря и получателя на медицинската помощ, а това условие не е изпълнено при услугите на специалистите по клинична химия и лабораторните лекари. Затова данъчната служба издава актове за установяване на задължение за данък върху оборота въз основа на нетните хонорари, получени от г-н Peters за съответните данъчни години.

12 С решение от 2 декември 2013 г. данъчната служба отхвърля подадените по административен ред жалби на г-н Peters срещу тези актове.

13 Г-н Peters обжалва това решение пред Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Финансов съд Берлин-Бранденбург, Германия), който уважава жалбата и изменя спорните данъчни актове, като приема, че освобождаването по член 4, точка 14, буква а), първо изречение от UStG не предполага да са налице отношения на доверие между лекаря и получателя на медицинската помощ.

14 Данъчната служба подава ревизионна жалба пред запитващата юрисдикция.

15 Тази юрисдикция смята, че обстоятелството дали са налице отношения на доверие, няма решаващо значение за мястото на извършване на услугата, което съгласно практиката на Съда е определящият белег за разграничаване на хипотезите на освобождаване по член 132, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2006/112. Освен това според запитващата юрисдикция наличието на отношения на доверие между лекаря и пациента не е необходимо условие за освобождаването на съответната дейност по предоставяне на медицинска помощ по смисъла на разпоредбата на германското право, която транспонира член 132, параграф 1, буква в) от Директивата, а наличието на такива отношения на доверие е просто типичен случай на приложение на тази разпоредба за освобождаване.

16 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Коя разпоредба урежда освобождаването на медицинската помощ, предоставяна от лекари — специалисти по клинична химия и лабораторна диагностика, при обстоятелства като разглежданите в главното производство — член 132, параграф 1, буква в) от Директива [2006/112] или член 132, параграф 1, буква б) от [тази директива]?

2) Ако е приложим член 132, параграф 1, буква в) от Директива [2006/112], обусловено ли е прилагането на тази разпоредба от наличието на отношения на доверие между лекаря и получателя на медицинската помощ?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

17 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 132, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че услуги по предоставяне на медицинска помощ като обсъжданите в главното производство, които се извършват от лекар — специалист по клинична химия и лабораторна диагностика, биха могли да попадат в обхвата на освобождаването от ДДС по член 132, параграф 1, буква в) от тази директива.

18 В началото следва да се отбележи, че 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, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), и член 132, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2006/112, които имат по същество еднаква редакция, трябва да се тълкуват по един и същ начин и поради това практиката на Съда във връзка с първата разпоредба може да послужи като основа за тълкуването на втората (вж. в този смисъл решение от 10 юни 2010 г., Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, т. 27).

19 Съгласно член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 държавите членки освобождават от данъка 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. Член 132, параграф 1, буква в) от Директивата пък предвижда освобождаване на предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, определени от съответната държава членка.

20 От практиката на Съда следва, че и понятието „медицинска помощ“, съдържащо се в член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, и понятието „предоставяне на медицинска помощ“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква в) от тази директива обхващат услугите с цел диагностициране, терапия и, доколкото е възможно, успешно лечение на заболявания или разстройства на здравето (решение от 2 юли 2015 г., De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, т. 20 и цитираната съдебна практика).

21 Важно е също така да се отбележи, че критерият, по който следва да се разграничава приложното поле на двете хипотези на освобождаване, предвидени в тези разпоредби, е свързан не толкова с вида на услугата, колкото с мястото на нейното извършване. Всъщност член 132, параграф 1, буква б) от Директивата се отнася до услугите, извършвани в болнична среда, докато член 132, параграф 1, буква в) от Директивата се отнася до услугите, 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 от 8 юни 2006 г., L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, т. 22 и от 2 юли 2015 г., De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, т. 19).

22 От акта за преюдициално запитване личи, че в първия преюдициален въпрос става дума за услуги по предоставяне на медицинска помощ, което означава, че тези услуги могат да попадат в обхвата на понятието „медицинска помощ“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 или в обхвата на понятието „предоставяне на медицинска помощ“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква в) от Директивата.

23 Що се отнася до приложимостта на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата към такива услуги, Съдът вече е постановил, че лабораториите и индивидуализираните структури, изпълняващи сходна функция, могат да съставляват заведения „с подобен характер“ на този на „болници“ и „терапевтични или диагностични медицински центрове“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл решение от 2 юли 2015 г., De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, т. 35 и цитираната съдебна практика).

24 При все това, за да се прецени дали определени услуги по предоставяне на медицинска помощ са освободени от ДДС на основание член 132, параграф 1, буква б) от тази директива, следва да се вземат предвид всички изисквания, установени с тази разпоредба, както и с други релевантни разпоредби от дял IX, глави 1 и 2 от Директивата (вж. в този смисъл решение от 21 март 2013 г., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, т. 37 и цитираната съдебна практика).

25 Член 133 от Директива 2006/112 разрешава на държавите членки да поставят предоставянето на правото на освобождаване по член 132, параграф 1, буква б) от тази директива на организации, които не са публичноправни субекти, в зависимост от това дали тези организации отговарят на едно или повече от посочените в тази разпоредба условия.

26 В този контекст запитващата юрисдикция иска да установи по-конкретно остава ли възможно да приложи член 132, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 спрямо услуги като обсъжданите в главното производство, ако стигне до извода, че тези услуги не отговарят на всички условия за прилагане на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква б) от Директивата.

27 В това отношение следва да се поясни, че услугите по предоставяне на медицинска помощ, които не биха отговаряли на всички установени изисквания, за да са освободени от ДДС по член 132, параграф 1, буква б) от Директивата, не са принципно изключени от обхвата на освобождаването по член 132, параграф 1, буква в) от тази директива.

28 Всъщност от текста на член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 изобщо не следва, че тази разпоредба е предвидена да ограничава обхвата на член 132, параграф 1, буква в) от Директивата, който се отнася, както беше припомнено в точка 21 от настоящото решение, до услугите по предоставяне на медицинска помощ, които се извършват извън структурите по член 132, параграф 1, буква б) при упражняване на медицински и парамедицински професии, определени от държавите членки.

29 Що се отнася впрочем до медицинските изследвания, назначени от общопрактикуващи лекари, Съдът е изяснил, че принципът на данъчен неутралитет не би бил спазен, ако за подобни услуги се прилага различен режим на ДДС в зависимост от мястото на извършването им, при положение че качеството им е равностойно предвид квалификацията на съответните доставчици (вж. в този смисъл решение от 8 юни 2006 г., L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, т. 32).

30 По изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 132, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че услуги по предоставяне на медицинска помощ като обсъжданите в главното производство, които се извършват от лекар — специалист по клинична химия и лабораторна диагностика, биха могли да попадат в обхвата на освобождаването от ДДС по член 132, параграф 1, буква в) от тази директива, ако не отговарят на всички условия за прилагане на освобождаването по член 132, параграф 1, буква б) от тази директива.

По втория въпрос

31 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 132, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване от ДДС зависи от условието съответната услуга по предоставяне на медицинска помощ да се извършва в рамките на отношения на доверие между пациента и доставчика на помощта.

32 В това отношение следва да се отбележи, че от текстуалното тълкуване на член 132, параграф 1, буква в) от Директивата следва, че доставката на услуги трябва да бъде освободена, ако отговаря на две условия, а именно, от една страна, да представлява медицинска помощ и от друга страна, да е предоставена при упражняване на медицинските и парамедицинските професии, определени от съответната държава членка (вж. в този смисъл решения от 10 септември 2002 г., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, т. 27 и от 27 април 2006 г., Solleveld и Van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 и C-444/04, EU:C:2006:257, т. 23).

33 Следователно от текста на тази разпоредба изобщо не произтича изискване услугите по предоставяне на медицинска помощ да се извършват в рамките на отношения на доверие между доставчика и получателя на помощта, за да са освободени.

34 Добавянето на такова условие впрочем не е оправдано от гледна точка на търсената с тази разпоредба цел за намаляване на разходите за здравна помощ и за по-голямата ѝ достъпност за частноправните субекти (вж. в този смисъл решение от 13 март 2014 г., Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, т. 28 и цитираната съдебна практика), доколкото въпросната помощ е с достатъчно равнище на качество (вж. в този смисъл решение от 27 април 2006 г., Solleveld и Van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 и C-444/04, EU:C:2006:257, т. 37), като наличието на отношения на доверие между пациента и доставчика на помощта не е решаващо в това отношение.

35 Наистина Съдът е постановил, че за разлика от член 13, A, параграф 1, буква б) от Шеста директива, освобождаването по член 13, A, параграф 1, буква в) от нея се прилага за услуги, извършвани извън болнични заведения и в рамките на отношения на доверие между пациента и доставчика на медицинска помощ, отношения, които обикновено протичат в кабинета на доставчика (вж. в този смисъл решения от 23 февруари 1988 г., Комисия/Обединено кралство, 353/85, EU:C:1988:82, т. 33 и от 10 септември 2002 г., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, т. 35).

36 От тези констатации обаче не може да се заключи, че освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112, се прилага само за услугите по предоставяне на медицинска помощ, извършвани в рамките на отношения на доверие между доставчика и получателя на помощта.

37 Всъщност следва да се отбележи, че с упоменатите констатации просто е подчертавана разликата между тази разпоредба и член 13, A, параграф 1, буква б) от Шеста директива във връзка с разграничаването на приложното поле на двете хипотези на освобождаване, предвидени в тези разпоредби.

38 В този смисъл в точка 33 от решение от 23 февруари 1988 г., Комисия/Обединено кралство (353/85, EU:C:1988:82), в отговор именно на довода на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия за паралелността между член 13, A, параграф 1, буква б) и член 13, A, параграф 1, буква в) от Шеста директива Съдът подчертава значението на отношенията на доверие между пациента и доставчика на медицинска помощ, за да заключи, че с изключение на дребните консумативи, които са строго необходими при предоставянето на помощта, доставката на лекарствени продукти и други стоки е физически и икономически отделима от доставката на услуги по член 13, A, параграф 1, буква в) от Директивата.

39 По подобен начин, Съдът споменава наличието на отношения на доверие между пациента и доставчика на медицинска помощ в точка 35 от решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), за да подчертае разликата между двете хипотези на освобождаване, предвидени в член 13, А, параграф 1, букви б) и в) от Шеста директива, що се отнася до мястото, на което трябва да се извършват услугите, като онагледява рамките, в които обикновено се извършват услугите по член 13, А, параграф 1, буква в) от Директивата.

40 В това отношение в точка 36 от това решение Съдът пояснява, че член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива освобождава всички услуги, извършвани в болнична среда, докато член 13, А, параграф 1, буква в) от Директивата следва да освобождава 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.

41 Освен това в точка 27 от това решение Съдът изброява условията, от които зависи освобождаването по тази разпоредба, и не споменава сред тях наличието на отношения на доверие между пациента и доставчика на медицинска помощ.

42 Ето защо на втория въпрос следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване от ДДС не зависи от условието съответната услуга по предоставяне на медицинска помощ да се извършва в рамките на отношения на доверие между пациента и доставчика на помощта.

По съдебните разноски

43 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

1) **Член 132, параграф 1, букви б) и в) 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 услуги по предоставяне на медицинска помощ като обсъжданите в главното производство, които се извършват от лекар — специалист по клинична химия и лабораторна диагностика, биха могли да попадат в обхвата на освобождаването от данъка върху добавената стойност по член 132, параграф 1, буква в) от тази директива, ако не отговарят на всички условия за прилагане на освобождаването по член 132, параграф 1, буква б) от тази директива.**

2) **Член 132, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване от данъка върху добавената стойност не зависи от условието съответната услуга по предоставяне на медицинска помощ да се извършва в рамките на отношения на доверие между пациента и доставчика на помощта.**

Подписи