

Дело C-657/19

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване в Съда:

4 септември 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

10 април 2019 г.

**Ответник в първоинстанционното и жалбоподател в ревизионното
производство:**

Finanzamt D

**Жалбоподател в първоинстанционното и ответник в ревизионното
производство:**

E

Предмет на главното производство

Данък върху добавената стойност; изготвяне на експертизи за здравноосигурителните каси и осигурителните каси за здравно-социална грижа

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

1. При обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които данъчнозадължено лице изготвя експертизи на потребността от здравно-социална грижа на определени пациенти по поръчка на Медицинската служба на здравното осигуряване, налище ли е дейност, която

попада в обхвата на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива 2006/112/ЕО)?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос:

а) За да бъде признат даден доставчик за благотворителна организация* по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО, достатъчно ли е той да извършва доставките като подизпълнител по поръчка на организация, призната съгласно националното право за благотворителна по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО?

б) При отрицателен отговор на буква а) от втория въпрос: при обстоятелства като разглежданите в главното производство достатъчно ли е, че разходите на призната организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО се поемат в общ размер от здравноосигурителните каси и осигурителните каси за здравно-социална грижа, за да може и подизпълнителят на тази организация да се третира като призната организация?

в) При отрицателен отговор на букви а) и б) от втория въпрос: може ли държавата членка да обвърже признаването на данъчнозадълженото лице за благотворителна организация с условието то действително да е сключило договор със социалноосигурителна институция или институция за социални грижи, или е достатъчно това, че съгласно националното право може да се сключи договор?

Цитирани разпоредби на правото на Съюза

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), и конкретно членове 132 и 134

Цитирани разпоредби на националното право

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), и конкретно член 4

* Б.пр.: Терминът, използван в немския текст на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, е „Einrichtung mit sozialem Charakter“, дословно „организация със социален характер“, а не „благотворителна организация“, както е в текста на Директивата на български език. На места в превода на мотивите на акта за преюдициално запитване за яснота е използван и терминът „организация със социален характер“.

Sozialgesetzbuch (Социален кодекс) — Единадесета книга, „Осигуряване за здравно-социална грижа“ (наричана по-нататък „SGB XI“), и конкретно членове 18, 53a и 53b

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Насоки на Централното сдружение на осигурителните каси за здравно-социална грижа относно експертизата на потребността от здравно-социална грижа, наричани по-нататък „Насоките за експертизата“), и конкретно раздел В 1

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Насоки на Централното сдружение на осигурителните каси за здравно-социална грижа относно сътрудничеството на касите с други независими експерти, наричани по-нататък „Насоките за независимите експерти“), и конкретно точка 2

Кратко представяне на фактичката обстановка и на производството

- 1 Във всяка германска федерална провинция има ведомство, наречено „Medizinischer Dienst der Krankenversicherung“ (Медицинска служба на здравното осигуряване, наричана по-нататък „MDK“), което е компетентно в частност да извършва експертизите на потребността от здравно-социална грижа на лицата, осигурени в касите за здравно-социална грижа към здравноосигурителните каси. Експертизите се извършват от лекари, от специалисти по здравно-социална грижа и от други специалисти, наети на служба от MDK с оглед на обичайния обем на работата. В моменти на свръхнатовареност и при необходимост от специфична експертиза MDK може да ангажира външни експерти — лекари, специалисти по здравно-социална грижа и други подходящи специалисти. Отговорност за експертизите носи MDK, включително когато за изготвянето им са ангажирани външни експерти. Изискванията за квалификацията на експертите са подробно уредени.
- 2 Жалбоподателката е дипломирана медицинска сестра с базово медицинско образование и академично образование в областта на здравно-социалната грижа, както и допълнително обучение по управление на качеството в областта на здравно-социалната грижа. Тя извършва и облагаема дейност като преподавател по здравно-социална грижа.
- 3 В периода между 2012 г. и 2014 г. жалбоподателката като външен експерт изготвя за MDK Niedersachsen (Медицинска служба на здравното осигуряване в провинция Долна Саксония, наричана по-нататък „MDK NS“) експертизи на потребността на определени пациенти от здравно-социална грижа. MDK NS ѝ заплаща тези услуги месечно, като в съответните сметки не начислява данък върху оборота (наричан по-нататък и „ДДС“). Жалбоподателката декларира доходите от дейността си по изготвянето на

експертизите като освободени от данъка, но си приспада в пълен размер данъка по всички получени от нея доставки.

- 4 Данъчната служба ответник (наричана по-нататък „данъчната служба“) стига до заключението, че дейността по изготвянето на експертизите не е освободена от ДДС нито съгласно националното право, нито съгласно правото на Съюза. Тя увеличава декларираната до този момент стойност на доставките с нетните суми, изплатени от MDK NS, и с актове от 3 февруари 2015 г. определя допълнително задължение за ДДС за 2012 г. и 2013 г., както и дължими авансови вноски за ДДС за първото, второто и третото тримесечие на 2014 г.
- 5 Жалбоподателката обжалва тези актове пред компетентния финансов съд. Той уважава жалбата в по-голямата ѝ част, като се мотивира по същество с това, че като доставка, „тясно свързан[а] със социалните грижи и социалното осигуряване“, дейността по изготвянето на експертизи относно потребността от здравно-социална грижа е освободена от данъка пряко на основание на правото на Съюза. Доколкото от ноември 2012 г. осигурителните каси за здравно-социална грижа имат по закон възможността да възлагат на независими експерти дейността по изготвянето на експертизи на потребността на осигурените лица от здравно-социална грижа, при извършването на възложената ѝ от MDK NS работа жалбоподателката също действа като призната от държавата организация със социален характер.
- 6 С ревизионната си жалба до запитващата юрисдикция данъчната служба твърди, че това съдебно решение е постановено в нарушение на материалния закон. По същество службата изтъква, че от националните разпоредби относно освобождаването от ДДС не следва, че въпросните услуги по изготвяне на експертизи са освободени. Тъй като тези разпоредби били съобразени с правото на Съюза, не било възможно пряко прилагане на правото на Съюза. Освен това не било установено, че осигурителната каса за здравно-социална грижа съзнателно е поела разходите за експертната дейност на жалбоподателката.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 7 Изходът на спора зависи от тълкуването на Директива 2006/112 от страна на Съда.

Преценка на спора съгласно националното право

- 8 Съгласно националното право обсъжданите доставки са облагаеми, тъй като не са изпълнени условията за освобождаване по член 4 от UStG.
- 9 Не е налице „предоставяне на медицинска помощ“ по член 4, точка 14 от UStG, тъй като дейността на MDK и съответно на жалбоподателката по изготвянето на експертизите служи само за да се определи в какъв размер

осигуреното лице има право на възстановяване на разходите съгласно законовите правила за осигуряването за здравно-социална грижа. MDK се занимава с изготвянето на експертизи за целите на социалното осигуряване, а не с лечение.

- 10 Освен това услугите на жалбоподателката не са асистентски или други здравно-социални услуги по смисъла на член 4, точка 16 от UStG.
- 11 На последно място, освободени по член 4, точка 15 и по член 4, точка 15а от UStG са само доставките на посочените в тези разпоредби организации (например на социалноосигурителната институция и на MDK). Жалбоподателката, която не е част от MDK, не отговаря на това изискване.
- 12 В това отношение следва да се има предвид, че освободени по член 4, точка 15 и член 4, точка 15а от UStG са само доставките на социални грижи и социално осигуряване, но не и тясно свързаните с тях доставки, както е предвидено в член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112. Поради това жалбоподателката може би има право да иска доставките ѝ да се третират като освободени пряко на основание на последно посочената разпоредба, въпреки че според запитващата юрисдикция това не е сигурно.

По първия преюдициален въпрос

- 13 С първия въпрос се цели да се изясни дали дейността на жалбоподателката по изготвянето на експертизи попада в обхвата на понятието „доставка на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112.
- 14 Съгласно практиката на Съда предвидените в член 132 от Директива 2006/112 хипотези на освобождаване не се отнасят до всички дейности от обществен интерес, а единствено до тези, които са изброени и подробно описани в посочения член (вж. например решение от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 17). Следователно и не всяко лице, което упражнява дейност от обществен интерес, може да се счита за призната от държавата членка организация (решение от 28 юли 2016 г., Ordre des barreaux francophones et germanophone и др., C-543/14, EU:C:2016:605, т. 60 и сл.).
- 15 Формулировките, използвани за определяне на освобождаванията, посочени в член 132 от Директива 2006/112, трябва да се тълкуват стриктно, като се има предвид, че те представляват отклонения от общия принцип, който следва от член 2 от същата директива и съгласно който ДДС се събира за всяка възмездна доставка, извършена от данъчнозадължено лице. Това правило за стриктно тълкуване обаче не означава, че формулировките, използвани за определяне на посочените в член 132 от Директива 2006/112 случаи на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги

лишил от тяхното действие (решения от 4 май 2017 г., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, т. 23 и от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 19).

- 16 В настоящия случай отпускането на обезщетения от осигурителните каси за здравно-социална грижа представлява освободена доставка на социални грижи и социално осигуряване. Осигурителната каса за здравно-социална грижа е призната организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112.
- 17 Услугите на жалбоподателката по изготвяне на експертизи обаче не са доставка на социални грижи или социално осигуряване, тъй като дейността по изготвяне на експертизи служи само за подпомагане на вземането на решения относно отпускането на съответните обезщетения от осигурителната каса за здравно-социална грижа. В това отношение не е достатъчно обстоятелството, че дейността на MDK (включително когато тази служба възлага работата на външни лица) се извършва на основание на SGB XI и е от обществен интерес.
- 18 Не е сигурно обаче дали дейността по изготвянето на експертизи не представлява доставка, „тясно свързана“ със социалните грижи и социалното осигуряване по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112.
- 19 Съгласно практиката на Съда всяка доставка, която е тясно свързана с привилегированата дейност, може да е освободена, ако самата основна дейност е освободена и както основната дейност, така и тясно свързаната с нея доставка се извършват от организация от посочените в член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 (решения от 9 февруари 2006 г., Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, т. 21 и 22, както и от 14 юни 2007 г., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, т. 34 и 36).
- 20 Съгласно съдебната практика на запитващата юрисдикция обаче доставките не са тясно свързани със социалните грижи, когато се извършват не за нуждаещото се от помощ лице, а за данъчнозадължено лице, което ги използва, за да извършва свои освободени доставки за съответните пациенти или нуждаещи се от помощ лица. Това се отнася например за осигуряването на персонал и доставката на общи управленски и административни услуги.
- 21 Този извод не намира опровержение в обстоятелството, че съгласно съдебната практика на запитващата юрисдикция доставката може да е освободена по член 132, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 включително когато не е извършена за пациенти или здравноосигурителни каси. Всъщност за освобождаването по член 132, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 няма значение личността на получателя на доставката — предпоставките за освобождаване включват условие с оглед на личността само на доставчика, който трябва да упражнява медицинска

или парамедицинска професия. Не е сигурно дали това съображение може да се отнесе и към член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112.

- 22 В решение от 20 ноември 2003 г., *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), във връзка със сходен случай Съдът не приема, че е налице освобождаване по член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112.
- 23 Ако обаче е налице „тясно свързана“ доставка, то услугите на жалбоподателката биха били „от съществено значение“ за дейността на осигурителната каса за здравно-социална грижа по смисъла на член 134, буква а) от Директива 2006/112 и съответно не биха били изключени от обхвата на освобождаването. Всъщност, за да се даде цялостна оценка на потребността от здравно-социална грижа, и по-специално на степента на увреждането и вида на необходимата помощ, непременно трябва да се използват специалисти по здравно-социална грижа и други подходящи специалисти, наети или като служители, или като външни експерти на MDK. Освен това дейността на жалбоподателката не е в пряка конкуренция с дейностите, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС (член 134, буква б) от Директива 2006/112).

По втория преюдициален въпрос

- 24 Вторият въпрос се отнася до понятието „благотворителна организация“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112. Съгласно практиката на Съда терминът по принцип е достатъчно широк, за да може да включва и физически лица и частни образувания, преследващи търговска цел (вж. например решение от 28 ноември 2013 г., *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, т. 28).
- 25 Съгласно решения от 10 ноември 2002 г., *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 54 и 58) и от 15 ноември 2012 г., *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 26), член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 не уточнява реда и условията за такова признаване. Всъщност правилата за необходимото признаване на такива организации трябва да се предвидят от всяка държава членка в националното ѝ право. В това отношение националните органи следва в съответствие с правото на Съюза и под контрола на националните юрисдикции да вземат предвид меродавните за признаването фактори. Към тях съгласно практиката на запитващата юрисдикция спадат:
- наличието на специфични разпоредби — национални или регионални, законови или административни, данъчни или социалноосигурителни,
 - общественият интерес от дейността на съответното данъчнозадължено лице,

- обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи същите дейности, вече са били признати по сходен начин, и
- фактът, че голяма част от разходите за съответните услуги се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции.

По буква а) от втория въпрос

- 26 Съгласно досегашната практика на запитващата юрисдикция наистина MDK е призната за „благотворителна организация“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 въз основа на член 4, точка 15а от UStG; признаването обаче не се простира по отношение на подизпълнителите на MDK. Това се дължи в частност на факта, че доколкото важи само за доставките на MDK, привилегираният режим по член 4, точка 15а от UStG е обвързан с критерий с оглед на личността, което е в съответствие с правото на Съюза. Принципът на свободен избор на организационен модел не дава възможност за неприлагане на този критерий.
- 27 Не е сигурно обаче дали не се налага друг извод, като се има предвид, че с Насоките за експертизата вече са установени одобрени от федералния министър на здравеопазването правила, които уреждат най-базово ангажирането на външни лица от MDK за изготвянето на експертизи, но са задължителни само за MDK. Това би могло да съставлява достатъчна форма на признаване включително за експертите подизпълнители.

По буква б) от втория въпрос

- 28 Ако качеството подизпълнител само по себе си не е достатъчно, следва да се изясни дали обстоятелството, че разходите на основния доставчик се поемат в общ размер от здравноосигурителните каси и касите за здравно-социална грижа, е достатъчно, за да се приеме, че и подизпълнителят е призната организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112.
- 29 Всъщност Съдът е постановил, че към релевантните фактори за признаването на дадена организация за благотворителна може да спада в частност обстоятелството, че голяма част от разходите за съответните услуги се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции (решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 31).
- 30 Необходимите на MDK средства за изготвянето на нейните експертизи ѝ се осигуряват от здравноосигурителните каси под формата на вноски в бюджета ѝ, изчислявана въз основа на броя на осигурените в тези каси лица, живеещи в обслужвания от MDK район. Средствата се превеждат независимо от това дали MDK ангажира външни лица за изпълнението на задачите си. Следователно в настоящия случай осигурителните каси за

здравно-социална грижа и/или здравноосигурителните каси са поели всички разходи за извършената от жалбоподателката експертна дейност.

- 31 При транспонирането на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 в националното право обаче германският законодател урежда условието за поемане на разходите от здравноосигурителни каси или от други социалноосигурителни институции, като отчасти си служи с понятието „възнаграждение“. Според съдебната практика на запитващата юрисдикция, за да е налице „възнаграждение“, трябва компетентната институция платец да познава услугите, които даден подизпълнител извършва за друг доставчик в рамките на привилегированата дейност, и да е съгласна да поеме тези разходи, макар и косвено. Ако обаче платецът не плаща възнаграждение за услугите на подизпълнителя, а само за услугите на своя доставчик, не е налице поемане на разходи, което да е релевантно за целите на признаването по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112.
- 32 В настоящия случай не е установено дали като поема в общ размер разходите на MDK, осигурителната каса за здравно-социална грижа знае за съответните подизпълнителски услуги и е съгласна да „плати възнаграждение“ за тях. Ако косвеното финансиране не е достатъчно, делото би следвало да се върне на Finanzgericht (финансов съд) за ново разглеждане.

По буква в) от втория въпрос

- 33 В случай че отговорът на първия преюдициален въпрос е утвърдителен, а качеството на подизпълнител не е достатъчно, следва по-нататък да се изясни дали при косвено поемане на разходите от социална институция признаването на данъчнозадълженото лице за „благотворителна организация“ може да бъде обвързано с условието то действително да е сключило договор със социалноосигурителна институция или с институция за социални грижи, или за признаването му е достатъчно това, че съгласно националното право може да се сключи договор.
- 34 Според съдебната практика на запитващата юрисдикция поемането на разходите може да води до признаване по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 само ако е предвидено в закон. Съответно признаване въз основа на договорно уговорено поемане на разходите е възможно само ако за сключването на този договор съществува законово основание.
- 35 Ако законовите изисквания за сключването на договор са малко, съгласно тази съдебна практика е достатъчна и само възможността за сключване на договор. Ако обаче законът предвижда многобройни условия за сключването на договор, само абстрактната възможност за поемане на разходите не е достатъчна.

- 36 Считано от 30 октомври 2012 г., член 18, параграф 1, първо изречение от SGB XI е изменен в смисъл, че осигурителните каси за здравно-социална грижа могат да възлагат и на други независими експерти освен MDK да преценяват изпълнени ли са предпоставките за наличие на потребност от здравно-социална грижа и каква е степента на тази потребност.
- 37 При пряко възлагане на тази дейност на независими експерти осигурителните каси за здравно-социална грижа следва да прилагат издадените съгласно член 53b от SGB XI Насоки за независимите експерти, а тези насоки, например в точка 2, подробно уреждат изискванията за квалификацията на експертите, на които тези каси могат да възлагат експертните. Това би могло да се разбира в смисъл, че е налице договор, доколкото това е допустимо съгласно правото на Съюза.