

Sprawa C-228/20

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

2 czerwca 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Niedersächsisches Finanzgericht (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

2 marca 2020 r.

Strona skarżąca:

I GmbH

Strona pozwana:

Finanzamt H

Niedersächsisches Finanzgericht

Postanowienie

[...]

W sprawie

I GmbH [...]

– skarżąca –

[...]

przeciwko

Finanzamt H

– strona przeciwna –

o podatek VAT za lata 2009 - 2012

piąta izba Niedersächsisches Finanzgericht (sądu do spraw finansowych dla Dolnej Saksonii) w dniu 2 marca 2020 r.

postanowiła:

I. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej przedkłada się następujące pytania do rozpatrzenia w trybie prejudycjalnym:

1. Czy § 4 pkt 14 lit. b. Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) jest zgodny z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), w zakresie w jakim zwolnienie z podatku dla szpitali niebędących instytucjami prawa publicznego zależy od tego, czy szpitale te są dopuszczone zgodnie z § 108 Sozialgesetzbuch V (niemieckiego kodeksu zabezpieczenia socjalnego, zwanego dalej „SGB”, księga piąta)? **[Or. 2]**

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: po spełnieniu jakich przesłanek opieka szpitalna sprawowana przez szpitale prawa prywatnego jest świadczona „na warunkach socjalnych porównywalnych” – w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT – do opieki szpitalnej świadczonej przez instytucje prawa publicznego?

II. Postępowanie zostaje zawieszone do rozpoznania wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Uzasadnienie

I.

Przedmiotem sporu jest zagadnienie, czy obroty z prowadzenia szpitala są zwolnione z podatku VAT na podstawie § 4 pkt 14 UStG lub art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

Skarżąca, spółka kapitałowa działająca w formie GmbH, została założona w [...] roku. Wspólnik-założyciel i dyrektor medyczny prof. dr [...], który początkowo uczestniczył w spółce z udziałem wynoszącym 51%, uczestniczy w skarżącej od podwyższenia kapitału od [...] (a zatem, w latach 2009-2012 objętych sporem) jeszcze z udziałem wynoszącym 13,33%. Dalszymi wspólnikami byli w latach objętych sporem K GmbH, B GmbH, Beteiligungskapital H GmbH & Co. KG oraz początkowo [...] AG, której udział został przejęty przez K GmbH. Zarządzanie zostało przekazane K GmbH.

Zgodnie z § 2 umowy spółki przedmiotem działalności przedsiębiorstwa jest planowanie, wybudowanie oraz prowadzenie [...] w [...], udzielającego świadczeń medycznych we wszystkich dziedzinach neurologii. Skarżąca świadczy opiekę szpitalną w rozumieniu § 2 Bundespflegesatzverordnung (niemieckiego

rozporządzenia w sprawie taryf za świadczenia szpitalne, zwanego dalej „BPflV”) lub § 2 Krankenhausfinanzierungsgesetz (niemieckiej ustawy w sprawie finansowania szpitali, zwanej dalej „KHG”). Skarżąca posiada państwową zgodę na prowadzenie działalności zgodnie z § 30 Gewerbeordnung (niemieckiej ustawy – ordynacja gospodarcza, zwanej dalej „GewO”). Z uwagi na brak ujęcia skarżącej w planie potrzeb lecznictwa szpitalnego kraju związkowego Dolna Saksonia, skarżąca nie jest szpitalem ujętym w planie potrzeb w rozumieniu § 108 pkt 2 SGB V. Wnioski skarżącej o ujęcie jej w tym planie z dnia 8 kwietnia 1999 r. i z dnia 11 lipca 2008 r. nie zostały do tej pory rozpatrzone. Skarżąca nie jest też szpitalem kontraktowym w rozumieniu § 108 pkt 3 SGB V i nie należy do instytucji wspieranych na podstawie KHG. Dlatego też brak jest też umów o zaopatrzenie zawartych z ustawowymi instytucjami ds. ubezpieczeń zdrowotnych lub z instytucjami zastępującym ustawowe instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych.

Pacjentami skarżącej są osoby finansujące świadczenia z własnych środków, uiszczające opłatę za leczenie z góry (tzw. pacjenci samofinansujący, uiszczający całą opłatę w formie zaliczki, zwani dalej „pacjentami depozytowymi”), pacjenci posiadający prywatne ubezpieczenie zdrowotne lub osoby, którym przysługują państwowe zapomogi na pokrycie kosztów usług medycznych, tzw. pacjenci z przedstawicielstw dyplomatycznych, w odniesieniu, do których ambasada państwa obcego udziela zapewniania pokrycia kosztów usług medycznych, osoby przynależne do federalnych sił zbrojnych, pacjenci będący ubezpieczeni w branżowych zrzeszeniach ubezpieczeniowych oraz pacjenci ubezpieczeni w ustawowych ubezpieczeniach zdrowotnych. Pacjenci posiadający prywatne lub ustawowe ubezpieczenie zdrowotne są w konkretnym przypadku leczenia po udzieleniu zapewnienia pokrycia kosztów przez organy rozstrzygające w sprawie państwowych zapomóg na pokrycie kosztów leczenia, instytucje do spraw ubezpieczeń zdrowotnych, instytucje zastępujące ustawowe instytucje do spraw ubezpieczeń zdrowotnych oraz prywatnych ubezpieczycieli zdrowotnych. W przypadku pacjentów z przedstawicielstw dyplomatycznych, koszty są ponoszone za pośrednictwem danej ambasady przez zagraniczne instytucje socjalne. **[Or. 3]**

Skład poszczególnych grup pacjentów jest według informacji skarżącej następujący:

2009 r.	Przypadki	Dni obłożenia
Pacjenci depozytowi	391	5.052
Pacjenci z prywatnym ubezpieczeniem	534	4.771
-z tego pacjenci, którym przysługuje zapomoga na leczenie	67	677
Pacjenci z kas ustawowych	143	1.309
Pacjenci z federalnych sił zbrojnych	9	44
Pacjenci z branżowych zrzeszeń ubezpieczeniowych	1	2

Pacjenci z przedstawicielstw dyplomatycznych	64	1.716
łącznie	1.132	12.838

2010 r.	Przypadki	Dni obłożenia
Pacjenci depozytowi	362	5.043
Pacjenci z prywatnym ubezpieczeniem	456	3.755
-z tego pacjenci, którym przysługuje zapomoga na leczenie	68	562
Pacjenci z kas ustawowych	150	1.312
Pacjenci z federalnych sił zbrojnych	13	83
Pacjenci z branżowych zrzeszeń ubezpieczeniowych	0	0
Pacjenci z przedstawicielstw dyplomatycznych	50	1.743
łącznie	1.017	11.853

2011 r.	Przypadki	Dni obłożenia
Pacjenci depozytowi	420	5.784
Pacjenci z prywatnym ubezpieczeniem	434	3.327
-z tego pacjenci, którym przysługuje zapomoga na leczenie	67	430
Pacjenci z kas ustawowych	150	1.324
Pacjenci z federalnych sił zbrojnych	22	99
Pacjenci z branżowych zrzeszeń ubezpieczeniowych	1	22
Pacjenci z przedstawicielstw dyplomatycznych	57	2.708
łącznie	1.060	13.143

pierwsze półrocze 2012 r.	Przypadki	Dni obłożenia
Pacjenci depozytowi	218	2.922
Pacjenci z prywatnym ubezpieczeniem	193	1.477
-z tego pacjenci, którym przysługuje zapomoga na leczenie	23	169
Pacjenci z kas ustawowych	74	606
Pacjenci z federalnych sił zbrojnych	16	90
Pacjenci z branżowych zrzeszeń ubezpieczeniowych	0	0
Pacjenci z przedstawicielstw	34	1.647

dyplomatycznych łącznie	465	6.652
----------------------------	-----	-------

[Or. 4] Skarżąca rozliczała początkowo swoją opiekę szpitalną i medyczną oraz ściśle związane z nią obroty na podstawie całodziennych stawek za świadczenia szpitalne zgodnych z § 13 BPflV – tak jak było to powszechnie stosowane w szpitalach w rozumieniu § 108 SGB V. W zakresie, w jakim pacjenci byli zakwaterowani w pokojach jedno- lub dwuosobowych, skarżąca naliczała za to dopłaty. Fakultatywne świadczenia lekarskie były rozliczane odrębnie na podstawie Gebührenordnung für Ärzte (taryfikatora za świadczenia lekarskie, zwanego dalej „GOÄ”). Z biegiem czasu skarżąca przedstawiała stopniowo swój system rozliczeń na system ryczałtowych stawek rozliczeniowych (tzw. Diagnosis Related Group [DRG] – System). Podczas rozprawy w dniu 13 lutego 2020 r. skarżąca poinformowała, że w 2011 r. jedynie 15 do 20% dni leczenia było rozliczanych zgodnie z systemem DRG.

W dniu 28 czerwca 2012 r. skarżąca zawarła ze skutkiem od dnia 1 lipca 2012 r. z kasą wypadkową [...] jako podmiotem odpowiedzialnym w ramach ustawowego ubezpieczenia od następstw wypadków porozumienie ramowe w rozumieniu § 4 pkt 14 lit. b zdanie drugie ppkt cc UStG.

W swoich deklaracja VAT za lata 2009 – 2012 skarżąca traktowała swoje świadczenia szpitalne rozliczane na podstawie stawek szpitalnych oraz wynagrodzenia za korzystanie z łóżek szpitalnych naliczane lekarzom z prywatną praktyką, uprawnionym do korzystania w ramach ich praktyki z łóżek szpitalnych, – jako zwolnione z podatku VAT [...].

W ramach specjalnej kontroli dotyczącej podatku VAT przeprowadzonej przez urząd skarbowy [...] kontroler doszedł do wniosku, że obroty skarżącej w zdecydowanie przeważającej części nie są zwolnione z podatku VAT. Zgodnie z § 4 pkt 14 lit. b zdanie drugie ppkt aa UStG zwolnione z podatku są jedynie obroty szpitali dopuszczonych zgodnie z § 108 SGB V. Skarżąca nie jest jednak dopuszczonym szpitalem.

W ocenie kontrolera nic innego nie wynika z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Opieka szpitalna jest wykonywana jedynie wtedy na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych przez instytucje prawa publicznego przy opiece szpitalnej, gdy znaczna część pacjentów miałaby prawo do zwrotu kosztów na podstawie § 13 SGB V. W przypadku objętym sporem udział dni obłożenia przez pacjentów należących do tej grupy wynosił zaledwie 10,2% (2009 r.), 11,1% (2010 r.), 10,10% (2011 r.) i 9,1% (pierwsze półrocze 2012 r.) i zatem nie jest znaczny. W związku z powyższym sporne obroty powinny być traktowane – w ocenie kontrolera – jako podlegające opodatkowaniu. Dopiero z chwilą wejścia w życie porozumienia z kasą wypadkową [...] od dnia 1 lipca 2012 r. sporne obroty zostały zwolnione z podatku na podstawie § 4 pkt 14 lit. b zdanie drugie ppkt cc UStG.

Strona przeciwna podzieliła stanowisko przyjęte w ramach kontroli podatkowej w swojej decyzji w sprawie sprzeciwu z dnia 6 września 2017 r, oraz w postępowaniu przed sądem.

Skarżąca stoi na stanowisku, że sporne obroty są zwolnione z podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Skarżąca uważa, że prowadzi szpital uznany na podstawie § 30 GewO, świadczący opiekę szpitalną i medyczną tak jak instytucje prawa publicznego. Interes publiczny przemawia za działalnością skarżącej, ponieważ oferuje ona podobny zakres świadczeń, jak szpitale publiczne lub szpitale ujęte w planie szpitali. Interes publiczny wynika także z okoliczności, że szpital prowadzony przez skarżącą należy do wiodących na świecie specjalistycznych klinik neurochirurgicznych, świadczących opiekę medyczną co do zasady dla każdego, niezależnie od tego, czy dana osoba jest ubezpieczona ustawowo, prywatnie, czy też nie posiada ubezpieczenia. Koszty opieki medycznej są ponoszone w znacznym stopniu przez instytucje zabezpieczenia socjalnego, do których zalicza się nie tylko ustawowe instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych, ale też federalne siły zbrojne, branżowe zrzeszenia ubezpieczeniowe, organy rozstrzygające w sprawie państwowych zapomóg na pokrycie kosztów leczenia oraz ambasady. Oznacza to, że 33,08% (2009 r.), 34,31% (2010 r.), 38,15% (2011 r.) i 40,30% (2012 r.) dni obłożenia przypada na pacjentów, w stosunku do których koszty są przejmowane przez instytucje zabezpieczenia socjalnego. **[Or. 5]**

II.

Izba przedkłada Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanemu dalej „Trybunałem”) wskazane w sentencji pytania w celu dokonania wykładni dyrektywy VAT i zawiesza postępowanie do czasu wydania orzeczenia przez Trybunał.

1. Przepisy prawne istotne dla rozstrzygnięcia sprawy

a) Prawo krajowe

§ 4 pkt 14 lit. b UStG:

Zgodnie z § 4 pkt 14 lit. b UstG w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2009 r. z transakcji objętych § 1 ust. 1 pkt 1 UStG z podatku zwolnione są: opieka szpitalna i medyczna, w tym diagnostyka, badania medyczne, zapobieganie, rehabilitacja, pomoc okołoporodowa oraz usługi hospicyjne, jak również ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego. Świadczenia określone w § 4 pkt 14 lit. b UStG są także zwolnione z podatku, gdy są wykonywane przez

aa) szpitale dopuszczone na podstawie § 108 SGB V

[...]

cc) instytucje dopuszczone zgodnie z § 34 SGB VII (niemieckiego kodeksu zabezpieczenia socjalnego, księga siódma) do zaopatrzenia przez podmioty odpowiedzialne w ramach ustawowego ubezpieczenia od następstw wypadków [...]

§ 108 SGB V Dopuszczone szpitale

Instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych mogą dopuścić do wykonywania opieki szpitalnej jedynie następujące szpitale (dopuszczone szpitale):

1. kliniki szkół wyższych [...],
2. szpitale ujęte w planie szpitali kraju związkowego (szpitale ujęte w planie szpitali),
3. szpitale, które zawarły umowę o zaopatrzenie z krajowymi związkami instytucji ds. ubezpieczeń zdrowotnych oraz związkami instytucji, zastępujących ustawowe instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych.

§ 109 SGB V Zawarcie umów o zabezpieczenie ze szpitalami

[...]

(2) Szpitalowi nie przysługuje roszczenie o zawarcie umowy o zaopatrzenie wskazanej w § 108 pkt 3 SGB V.

(3) Umowa o zaopatrzenie wskazana w § 108 pkt 3 SGB V nie może zostać zawarta, jeżeli szpital

1. nie daje rękojmi dla sprawnej i gospodarczo racjonalnej opieki szpitalnej **[Or. 6]**
2. [...] [nie spełnia określonych wymogów jakościowych] lub
3. nie jest konieczny dla zapewnienia dostosowanej do potrzeb opieki szpitalnej dla ubezpieczonych.

[...]

§ 1 Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG), zasada

(1) Celem niniejszej ustawy jest zabezpieczenie ekonomicznych podstaw dla szpitali, w celu zapewnienia wysokiej jakości oraz odpowiadającego potrzebom pacjentów i przyjaznego pacjentom zaopatrzenia ludności w sprawnie i niezależnie gospodarujące szpitale z wysoką jakością usług oraz przyczynienie się do społecznie akceptowalnych stawek za świadczenia szpitalne.

§ 6 Plany szpitali i programy inwestycyjne

(1) Dla realizacji celów wskazanych w § 1 kraje związkowe sporządzają plany szpitali i programy inwestycyjne. Należy uwzględnić koszty pochodne, w szczególności skutki w odniesieniu do stawek za świadczenia szpitalne.

b) Prawo Unii

Art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT

Zgodnie z art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają z podatku następujące transakcje:

b) opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze.

2. W przedmiocie stanu prawnego w prawie krajowym; pierwsze pytanie prejudycjalne (1.)

Skarżąca nie jest instytucją prawa publicznego, tak że dokonane przez nią transakcje nie są zwolnione z podatku na podstawie § 4 pkt 14 lit. b) zdanie pierwsze UStG. Ponadto skarżąca nie zawarła ani umowy o zaopatrzenie z krajowymi związkami instytucji ds. ubezpieczeń zdrowotnych oraz związkami instytucji, zastępujących ustawowe instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych, ani nie została (do tej pory) ujęta w planie szpitali kraju związkowego Dolna Saksonia. W związku z tym nie są spełnione także przesłanki dla zwolnienia transakcji z podatku na podstawie § 4 pkt 14 lit. b) ppkt aa UStG. Z uwagi na to, że skarżąca dopiero ze skutkiem od dnia 1 lipca 2012 zawarła porozumienie ramowe z kasą wypadkową [...], dopiero od tego momentu może powoływać się na zwolnienie z podatku na podstawie § 4 pkt 14 lit. b) ppkt cc UStG.

Zarówno piąta izba Bundesfinanzhof (niemieckiego federalnego trybunału finansowego, zwanego dalej „BFH”) jak i jedenasta izba BFH przyjmują, że § 4 pkt 14 lit. b) ppkt aa UStG nie odpowiada wymogom prawa Unii wynikającym z art. 132 **[Or. 7]** ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, ponieważ przepis ten wiąże zwolnienie z podatku świadczeń spełnianych w szpitalach prowadzonych przez przedsiębiorców niebędących instytucjami prawa publicznego od wymogu istnienia potrzeby [dla takich świadczeń] w rozumieniu prawa ubezpieczeń społecznych [...].

Izba odsyłająca skłania się do podzielenia stanowiska prawnego wyrażonego przez piątą i jedenastą izbę BFH. Z uwagi na okoliczność, że krajowe związki instytucji ds. ubezpieczeń zdrowotnych oraz związki instytucji, zastępujących ustawowe instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych mogą zawrzeć umowę o zaopatrzenie ze szpitalem, jedynie wtedy, gdy jest to konieczne dla zapewnienia dostosowanej do potrzeb opieki szpitalnej dla ubezpieczonych (§ 108 pkt 3 SGB V w związku z § 109 ust. 3 pkt 3 SGB V) i również w przypadku ujęcia szpitala w

planie szpitali zgodnie z § 1 KHG znaczenie mają aspekty gospodarności („przyczynienia się do społecznie akceptowalnych stawek za świadczenia szpitalne”), obowiązuje faktycznie zasada „closed shop”; zgodnie z którą, szpital (kolejny) nie może zostać ujęty w planie szpitali swojego kraju związkowego, a zatem nie może zawrzeć umów o zaopatrzenie z ustawową instytucją ds. ubezpieczeń zdrowotnych, gdy w danym kraju związkowym znajduje się już wystarczająca ilość łóżek szpitalnych w określonej specjalności. Prowadziłoby to do konsekwencji, że takie same świadczenia różnych szpitali byłyby traktowane inaczej pod kątem podatku VAT, przy czym uprzywilejowane traktowanie niektórych szpitali w stosunku do innych wynikałoby jedynie z okoliczności, że szpitale te zostały wcześniej założone i w pierwszej kolejności zostały ujęte w planie szpitali lub jako pierwsze doprowadziły do zawarcia umowy o zaopatrzenie. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału wykładnia znamion hipotez przepisów dyrektywy VAT dokonywana przez krajowego ustawodawcę musi być dokonywana zgodnie z celami, które mają zostać osiągnięte przez zwolnienia oraz spełniać wymogi zasady neutralności, na której zasadza się wspólny system podatku VAT (wyrok Trybunału z dnia 10 czerwca 2010 r., w sprawie C-262/08 CopyGene, Zb.Orz. s. I-5053). Izba odsyłająca stoi na stanowisku, iż takie uregulowanie jak § 4 pkt 14 lit. b) ppkt aa UStG, powodujące faktyczną kontyngentację zwolnień podatkowych i zastrzegające zwolnienie dla szpitali ujętych wcześniej w planie szpitali, jest nie do pogodzenia z zasadą neutralności konkurencji podatku VAT.

Z tego względu izba rozpoznająca sprawę zwraca się w pytaniu ad. 1) do Trybunału z wnioskiem o udzielenie informacji, czy uregulowanie zawarte w § 4 pkt 14 lit. b) ppkt aa UStG jest zgodne z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Zagadnienie to ma też znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, gdyż w przypadku zgodności normy krajowej z prawem Unii, skargę należałoby oddalić, i bez znaczenia byłoby zagadnienie, czy opieka szpitalna świadczona przez skarżącą jest podejmowana na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych przez instytucje prawa publicznego.

3. Stan prawny w prawie Unii; drugie pytanie prejudycjalne (2.)

W przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, skarżąca mogłaby się powoływać bezpośrednio na art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy miałoby zagadnienie, czy opieka szpitalna świadczona przez skarżącą i obroty ściśle z nią związane są podejmowane na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych przez instytucje prawa publicznego podczas świadczenia takich usług.

Jedenasta izba BFH – która w punkcie wyjścia także przyjmuje, że w § 4 pkt 14 lit. b) ppkt aa UStG dokonano niewłaściwej interpretacji prawa Unii – wskazuje na zdanie wprowadzające zawarte w art. 132 dyrektywy VAT i podkreśla, że do kompetencji każdego państwa członkowskiego należy ustanowienie w ramach swoich uprawnień dyskrecyjnych reguł, zgodnie z którymi dokonuje się niezbędnego uznania [...]. Niemiecki ustawodawca przekroczył swoje

uprawnienia dyskrecjonalne jedynie w tym zakresie, w jakim zgodnie z § 4 pkt 14 lit. b ppkt aa UStG poprzez odesłanie do § 108 SGB V [Or. 8] w celu przyznania zwolnienia z podatku powiązał ujęcie szpitala w planie szpitali lub zawarcie umowy o zaopatrzenie z zastrzeżeniem istnienia potrzeby i przez to naruszył zasadę neutralności. Natomiast jedenasta izba BFH uważa za dopuszczalne, że w świetle ciągu odesłań od § 4 pkt 14 lit. b ppkt aa UStG poprzez § 108 pkt 2 i 3 SGB V do § 1 i 6 KHG lub § 109 SGB V warunkiem dla przyznania przywileju podatkowego z § 4 pkt 14 lit. b ppkt aa UStG są sprawność działania szpitala w aspekcie osobowym, przestrzennym i merytorycznym oraz ekonomiczne prowadzenie działalności; całkowite pominięcie przesłanek wymaganych przez ustawodawcę krajowego pozbawiłoby – w ocenie jedenastej izby BFH – państwa członkowskie przyznanych im uprawnień dyskrecjonalnych [...].

Izba rozpoznająca sprawę ma wątpliwości, czy w wypadku, w którym krajowy przepis podatkowy odsyła do kompleksowego systemu przepisów pozapodatkowych, a zastosowanie całości pozapodatkowych przepisów powoduje niezgodną z prawem podatkowym wykładnię przepisu zawierającego zwolnienie z podatku, uprawnienia dyskrecjonalne przyznane ustawodawcy krajowemu mogą zostać zachowane przez to, że nie stosuje się jedynie przesłanek hipotezy pozapodatkowych przepisów powodujących bezpośrednio sprzeczność z prawem Unii krajowego przepisu regulującego zwolnienia z podatku, natomiast pozostałe przesłanki hipotezy nadal mogą być stosowane. Istnieją bowiem w ocenie izby rozpoznającej sprawę wątpliwości, czy rzeczywiście odpowiada zamiarowi ustawodawcy krajowego i służy ochronie jego uprawnień dyskrecjonalnych przy transpozycji dyrektywy VAT, gdy przyznanie zwolnienia podatkowego nie będzie zależeć od – niezgodnego z prawem Unii – badania istnienia potrzeby dla funkcjonowania szpitala, lecz od dalszych kryteriów podjęcia decyzji, do których krajowy ustawodawca być może w ogóle by nie nawiązywał, gdyby rozpoznał sprzeczność z prawem Unii w pozostałym zakresie.

Izba ma wątpliwości, czy w ramach wykładni „porównywalności warunków socjalnych” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy przeprowadzić badanie gospodarności w odniesieniu do szpitala [...]. W tym kontekście powinno się jednak zwrócić także uwagę na okoliczność, że specjalistyczna klinika, w której przeprowadza się szczególnie skomplikowane i trudne zabiegi neurochirurgiczne, siłą rzeczy musi oferować swoje usługi uwzględniając wyższe koszty, niż szpital, który w znacznym zakresie wykonuje proste zabiegi medyczne, niewymagające stosowania drogich urządzeń medycznych. W związku z tym izba nie uważa zagadnienia wysokości kosztów własnych szpitala za właściwe kryterium do oceny, czy klinika oferuje swoje świadczenia na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych przez szpitale prawa publicznego. Wreszcie też obciążałoby nadmierne administrację skarbową i sądownictwo ds. finansów, gdyby organy te za każdym razem musiałyby przeprowadzać kompleksowe testy sprawności i gospodarności, aby rozstrzygnąć zagadnienie zwolnienia transakcji z podatku.

W związku z tym izba rozpoznająca sprawę uważa za właściwe, aby w przypadku, w którym ustawodawca krajowy nie dokonał we właściwy sposób transpozycji wymogów prawa Unii do prawa krajowego, dopuścić do bezpośredniego powoływania się na prawo Unii i dokonać autonomicznej wykładni właściwego przepisu prawa Unii ograniczając się do jego treści. Dlatego też w konkretnej sprawie rozpoznająca izba uważa, że znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy ma zagadnienie, czy skarżąca oferuje swoje świadczenia szpitalne na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych przez szpitale prawa publicznego; izba skłania się do tego, aby w kwestii udzielenia odpowiedzi na zagadnienie porównywalności warunków socjalnych nie nawiązywać do procedur i struktury kosztów szpitala, lecz udzielić odpowiedzi z perspektywy pacjenta; porównywalne warunki socjalne występowałyby, gdyby koszty przeważającej części pacjentów byłyby przejmowane przez instytucje zabezpieczania socjalnego.[Or. 9]

Znaczenie pytania prejudycjalnego ad. 2) dla rozstrzygnięcia sprawy wynika z okoliczności, że rozpoznająca izba dokonując wykładni art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT zamierza zastosować inne kryteria wykładni niż BFH jako instancja odwoławcza.

III.

Podstawą prawną dla wystąpienia do Trybunału jest art. 267 akapit drugi traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

IV.

Zagadnienia procesowe