

Υπόθεση C-228/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

2 Ιουνίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Niedersächsisches Finanzgericht (Γερμανία)

Ημερομηνία της διατάξεως του αιτούντος δικαστηρίου:

2 Μαρτίου 2020

Προσφεύγουσα:

I GmbH

Καθής:

Finanzamt H

Niedersächsisches Finanzgericht

Διάταξη

[παραλειπόμενα]

Στην υπόθεση

I GmbH, [παραλειπόμενα]

–προσφεύγουσα–

[παραλειπόμενα]

κατά

Finanzamt H

–καθής–

που έχει ως αντικείμενο τον φόρο κύκλου εργασιών για τα έτη 2009 έως 2012

το πέμπτο τμήμα του Niedersächsische Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου της Κάτω Σαξονίας, Γερμανία)

εξέδωσε στις 2 Μαρτίου 2020 την ακόλουθη διάταξη:

I. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

1. Είναι το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), συμβατό με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), κατά το μέτρο που η απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου εξαρτάται από το εάν αυτά είναι διαπιστευμένα σύμφωνα με το άρθρο 108 του πέμπτου βιβλίου του Sozialgesetzbuch (γερμανικού Κώδικα Κοινωνικής Ασφάλισης, στο εξής: SGB); [σελ. 2 του πρωτοτύπου]

2. Εάν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική: Υπό ποιες προϋποθέσεις θεωρείται η νοσοκομειακή περίθαλψη που παρέχουν τα νοσηλευτικά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου ως «υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερής», υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, με τη νοσοκομειακή περίθαλψη που παρέχουν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου;

II. Αναστέλλει τη διαδικασία έως την έκδοση της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σκεπτικό

I.

Το επίδικο ζήτημα είναι εάν οι πράξεις που συνδέονται με την εκμετάλλευση νοσηλευτικού ιδρύματος απαλλάσσονται από τον φόρο κύκλου εργασιών σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 14, του UStG και σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, κεφαλαιουχική εταιρία υπό τη νομική μορφή GmbH [εταιρίας περιορισμένης ευθύνης], συστάθηκε το έτος [...] . Ο ιδρυτής εταίρος και ιατρικός διευθυντής καθηγητής δρ. [...], ο οποίος αρχικά συμμετείχε με εταιρικό μερίδιο 51%, κατόπιν αύξησης κεφαλαίου που έλαβε χώρα στις [...] (συνεπώς δε και κατά τα επίμαχα έτη 2009 έως 2012) συμμετείχε πλέον με μερίδιο 13,33% στην προσφεύγουσα εταιρία. Άλλοι εταίροι αυτής κατά τα κρίσιμα έτη ήταν η εταιρία K GmbH, η εταιρία B GmbH, η εταιρία συμμετοχών H GmbH & Co KG, αρχικά δε και η [...] AG [ανώνυμη εταιρία], το εταιρικό μερίδιο της οποίας απέκτησε στη συνέχεια η K GmbH. Η K GmbH ανέλαβε τη διαχείριση της προσφεύγουσας εταιρίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του καταστατικού της εταιρίας, αντικείμενό της είναι ο σχεδιασμός, η σύσταση και η λειτουργία [ιδιωτικής κλινικής] [...] στο [τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας] [...], η οποία περιλαμβάνει όλους τους κλάδους της [...] νευρολογίας [...] . Η προσφεύγουσα παρέχει υπηρεσίες νοσοκομειακής περίθαλψης υπό την έννοια του άρθρου 2 του Bundespflegegesetzverordnung (ομοσπονδιακού κανονισμού παροχών υγείας, στο εξής: BPfIV) και του άρθρου 2 του Krankenhausfinanzierungsgesetz (γερμανικού νόμου περί χρηματοδότησης νοσοκομείων, στο εξής: KHG). Έχει λάβει κρατική άδεια λειτουργίας δυνάμει του άρθρου 30 του Gewerbeordnung (γερμανικού κώδικα εμπορίου και βιομηχανίας, στο εξής: GewO). Η προσφεύγουσα ωστόσο δεν είναι συστημικό νοσοκομείο υπό την έννοια του άρθρου 108, σημείο 2, του πέμπτου βιβλίου του SGB, αφού δεν είναι ενταγμένη στο σύστημα υγείας του ομόσπονδου κράτους της Κάτω Σαξονίας. Οι σχετικές αιτήσεις ένταξης που έχει υποβάλει στις 8 Απριλίου 1999 και στις 11 Ιουλίου 2008 δεν έχουν κριθεί μέχρι σήμερα. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν είναι ούτε συμβεβλημένο νοσηλευτικό ίδρυμα υπό την έννοια του άρθρου 108, σημείο 3, του πέμπτου βιβλίου του SGB ούτε συγκαταλέγεται στα ιδρύματα που λαμβάνουν χρηματοδότηση βάσει του KHG. Για τον λόγο αυτό, δεν είναι συμβεβλημένη με κύρια ή επικουρικά ταμεία ασφάλισης υγείας για την παροχή νοσοκομειακής περίθαλψης προς τους ασφαλισμένους τους

Οι ασθενείς της προσφεύγουσας είτε καλύπτουν εξ ιδίων τα νοσήλιά τους προκαταβάλλοντας το κόστος της περίθαλψής τους (πελάτες που έχουν προπληρώσει), είτε έχουν ιδιωτική ασφάλιση υγείας ή/και είναι δικαιούχοι προνοιακού επιδόματος νοσηλείας, είτε είναι αλλοδαποί ασθενείς, για τους οποίους οι πρεσβείες των χωρών προέλευσης εγγυώνται την κάλυψη των εξόδων τους, είτε είναι στελέχη των ενόπλων δυνάμεων, είτε μέλη επαγγελματικής ένωσης, είτε ασφαλισμένοι σε δημόσιο ταμείο υγείας. Οι ασθενείς με ιδιωτική ή δημόσια ασφάλεια υγείας νοσηλεύονταν κατά περίπτωση αφού προηγουμένως η εκάστοτε υπηρεσία πρόνοιας, ταμείο υγείας, επικουρικό ταμείο ή ιδιωτική ασφάλεια ενέκρινε την κάλυψη των εξόδων τους. Τα δε έξοδα των αλλοδαπών ασθενών καλύπτονταν από την οικεία πρεσβεία ή από τον αντίστοιχο αλλοδαπό φορέα κοινωνικής ασφάλισης. [σελ. 3 του πρωτοτύπου]

Σύμφωνα με τα στοιχεία της προσφεύγουσας, οι ασθενείς της επιμερίζονται στις ακόλουθες κατηγορίες ως εξής:

2009	Περιστατικά	Ημέρες νοσηλείας
Ασθενείς που έχουν προπληρώσει	391	5.052
Ασθενείς με ιδιωτική ασφάλιση	534	4.771
-εξ αυτών δικαιούχοι επιδόματος	67	677
Ασθενείς με δημόσια ασφάλιση	143	1.309
Ασθενείς στελέχη εν. δυνάμεων	9	44
Ασθενείς μέλη επαγγ. ενώσεων	1	2
Ασθενείς αλλοδαποί	64	1.716
Σύνολο	1.132	12.838

2010	Περιστατικά	Ημέρες νοσηλείας
Ασθενείς που έχουν προπληρώσει	362	5.043
Ασθενείς με ιδιωτική ασφάλιση	456	3.755
-εξ αυτών δικαιούχοι επιδόματος	68	562
Ασθενείς με δημόσια ασφάλιση	150	1.312
Ασθενείς στελέχη εν. δυνάμεων	13	83
Ασθενείς μέλη επαγγ. ενώσεων	0	0
Ασθενείς αλλοδαποί	50	1.743
Σύνολο	1.017	11.853

2011	Περιστατικά	Ημέρες νοσηλείας
Ασθενείς που έχουν προπληρώσει	420	5.784
Ασθενείς με ιδιωτική ασφάλιση	434	3.327
-εξ αυτών δικαιούχοι επιδόματος	67	430
Ασθενείς με δημόσια ασφάλιση	150	1.324
Ασθενείς στελέχη εν. δυνάμεων	22	99
Ασθενείς μέλη επαγγ. ενώσεων	1	22
Ασθενείς αλλοδαποί	57	2.708
Σύνολο	1.060	13.143

Πρώτο εξάμηνο έτους 2012	Περιστατικά	Ημέρες νοσηλείας
Ασθενείς που έχουν προπληρώσει	218	2.922
Ασθενείς με ιδιωτική ασφάλιση	193	1.477
-εξ αυτών δικαιούχοι επιδόματος	23	169
Ασθενείς με δημόσια ασφάλιση	74	606
Ασθενείς στελέχη εν. δυνάμεων	16	90
Ασθενείς μέλη επαγγ. ενώσεων	0	0
Ασθενείς αλλοδαποί	34	1.647
Σύνολο	465	6.652

[σελ. 4 του πρωτοτύπου] Η προσφεύγουσα αρχικά τιμολογούσε τις υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης που παρείχε και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις με βάση τα ημερήσια νοσήλια που προβλέπονται στο άρθρο 13 του BpflV, κατά τη συνήθη πρακτική που εφαρμόζουν και τα νοσοκομεία που εμπίπτουν στη ρύθμιση του άρθρου 108 του πέμπτου βιβλίου του SGB. Όταν οι ασθενείς της νοσηλεύονταν σε μονόκλινα ή δίκλινα δωμάτια, η προσφεύγουσα τους χρέωνε επιπλέον. Οι πρόσθετες προαιρετικές ιατρικές υπηρεσίες που παρείχε κοστολογούνταν αναλόγως, σύμφωνα με τον Gebührenordnung für Ärzte (γερμανικό κανονισμό ιατρικών αμοιβών, στο εξής: GOÄ). Με την πάροδο του χρόνου, η προσφεύγουσα άρχισε να μεταβάλλει τον τρόπο που καταχωρίζει και τιμολογούσε τις υπηρεσίες της, εφαρμόζοντας σταδιακά την κατ' αποκοπή καταχώριση και τιμολόγηση των υπηρεσιών της ανά περιστατικό [μέθοδο Diagnosis Related Group (DRG) –System, στο εξής: μέθοδος DRG]. Κατά την προφορική διαδικασία της 13ης Φεβρουαρίου 2020, η προσφεύγουσα συνομολόγησε ότι κατά το έτος 2011 μόλις το 15 έως 20% των ημερών νοσηλείας καταχωριζόταν σύμφωνα με τη μέθοδο DRG.

Στις 28 Ιουνίου 2012, η προσφεύγουσα συνήψε συμφωνία πλαίσιο υπό την έννοια του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, δεύτερη περίοδος, περίπτωση cc, του UStG, με αντισυμβαλλόμενο το ταμείο ασφαλιστικής κάλυψης ατυχημάτων [...] ως φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχημάτων, με ημερομηνία έναρξης ισχύος της συμφωνίας την 1η Ιουλίου 2012.

Στις δηλώσεις φόρου κύκλου εργασιών που υπέβαλε η προσφεύγουσα για τα έτη 2009 έως 2012 δήλωσε ως απαλλασσόμενες από τον φόρο τόσο τις υπηρεσίες περίθαλψης που τιμολόγησε με βάση τα νοσήλια του κανονισμού παροχών υγείας, όσο και τις χρεώσεις που επέβαλε στους εξωτερικούς συνεργάτες ιατρούς για τη χρήση των εγκαταστάσεών της. [παραλειπόμενα]

Στο πλαίσιο έκτακτου ελέγχου της Finanzamt (φορολογικής αρχής) [παραλειπόμενα], η ελέγκτρια έκρινε ότι κατά το μέγιστο μέρος του ο κύκλος εργασιών της προσφεύγουσας δεν απαλλάσσεται από τον σχετικό φόρο, διότι, σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, δεύτερη περίοδος, περίπτωση aa, του UStG, απαλλασσόμενες από τον φόρο κύκλου εργασιών είναι μόνον οι πράξεις των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που είναι διαπιστευμένα σύμφωνα με το άρθρο 108 του πέμπτου βιβλίου του SGB. Η προσφεύγουσα όμως δεν έχει λάβει αντίστοιχη διαπίστευση.

Κατά την άποψη της φορολογικής αρχής, δεν προκύπτει κάτι διαφορετικό από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η δε νοσοκομειακή περίθαλψη θα είχε παρασχεθεί υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με εκείνες υπό τις οποίες παρέχουν περίθαλψη οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, μόνο στην περίπτωση που ένα σημαντικό ποσοστό των ασθενών της προσφεύγουσας θα είχε δικαίωμα επιστροφής των εξόδων της νοσηλείας του, δυνάμει του άρθρου 13 του πέμπτου βιβλίου του SGB. Στην υπό κρίση διαφορά όμως, το ποσοστό κάλυψης των ημερών νοσηλείας από ασθενείς της παραπάνω κατηγορίας ανέρχεται μόνο σε 10,2 % (για το έτος 2009), σε 11,1 % (για το έτος 2010), σε 10,10 % (για το έτος 2011) και σε 9,1 % (για το πρώτο εξάμηνο έτους 2012) και, ως εκ τούτου, δεν θεωρείται σημαντικό. Επομένως, σύμφωνα με τη φορολογική αρχή, ο κύκλος εργασιών της προσφεύγουσας για τα επίμαχα έτη υπόκειται στον εν λόγω φόρο. Μόλις με την έναρξη ισχύος της συμφωνίας της προσφεύγουσας με το ταμείο ασφαλιστικής κάλυψης ατυχημάτων [...], ήτοι από την 1η Ιουλίου 2012 και εφεξής, απαλλάσσονται πλέον οι επίδικες πράξεις της από τον φόρο κύκλου εργασιών σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, δεύτερη περίοδος, περίπτωση cc, του UStG.

Η καθής υιοθέτησε την ως άνω άποψη της ελεγκτικής αρχής, τόσο στην απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2017 που εξέδωσε επί της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, όσο και κατά την κύρια διαδικασία της προσφυγής.

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι επίδικες πράξεις απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι το νοσηλευτικό ίδρυμα που διευθύνει είναι αδειοδοτημένο σύμφωνα με το άρθρο 30 του GewO, παρέχει δε νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη όπως

και ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου. Η δραστηριότητά της, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, συνιστά κοινωφελή υπηρεσία, αφού παρέχει ένα φάσμα υπηρεσιών αντίστοιχο με αυτό που προσφέρουν τα δημόσια νοσοκομεία ή τα νοσηλευτικά ιδρύματα που υπάγονται στο σύστημα υγείας. Ο δε κοινωφελής χαρακτήρας των υπηρεσιών της προκύπτει επιπλέον από το γεγονός ότι συγκαταλέγεται μεταξύ των κορυφαίων κλινικών στον κόσμο με εξειδίκευση στη νευροχειρουργική, παρέχοντας μάλιστα τις υπηρεσίες της σε κάθε ασθενή, αδιακρίτως αν αυτός έχει υποχρεωτική ασφάλιση, ιδιωτική ασφάλιση ή είναι ανασφάλιστος. Υποστηρίζει ακόμη η προσφεύγουσα ότι τα νοσήλια [καλύπτονται] σε σημαντικό βαθμό από διάφορους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, στους οποίους δεν περιλαμβάνονται μόνο δημόσια ταμεία υγείας, αλλά και οι ένοπλες δυνάμεις, επαγγελματικές ενώσεις, υπηρεσίες κοινωνικής πρόνοιας, καθώς και πρεσβείες ξένων κρατών. Ισχυρίζεται τέλος ότι, για τα έτη 2009 έως 2012, το ποσοστό κάλυψης των ημερών νοσηλείας από ασθενείς των οποίων τα νοσήλια καλύφθηκαν από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης ανήλθε σε 33,08 % το έτος 2009, σε 34,31 % το έτος 2010, σε 38,15 % το έτος 2011 και σε 40,30 % το έτος 2012. [σελ. 5 του πρωτοτύπου]

II.

Το τμήμα υποβάλλει στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο (στο εξής: ΔΕΕ) τα διαλαμβανόμενα στο διατακτικό προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της οδηγίας περί ΦΠΑ και αναστέλλει τη διαδικασία μέχρι την έκδοση της αποφάσεως του ΔΕΕ.

1. Σχετικές διατάξεις για τη δικαστική διάγνωση της διαφοράς

α) Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, του UStG:

Σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, του UStG, όπως ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2009, από τις πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG, απαλλασσόμενες από τον φόρο κύκλου εργασιών είναι οι ακόλουθες: οι υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών διάγνωσης, εξέτασης, πρόληψης, αποκατάστασης, τοκετού και νοσηλείας, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες διενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Οι υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, του UStG, απαλλάσσονται από τον φόρο όταν [παρέχονται] από

aa) διαπιστευμένα νοσηλευτικά ιδρύματα κατά το άρθρο 108 του πέμπτου βιβλίου του SGB

(...)

cc) οργανισμούς που παρέχουν νοσοκομειακή περίθαλψη στα έξοδα της οποίας έχουν συμμετοχή και φορείς υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχήματος σύμφωνα με το άρθρο 34 του έβδομου βιβλίου του SGB. [...]

Άρθρο 108 του πέμπτου βιβλίου του SGB, Διαπιστευμένα νοσηλευτικά ιδρύματα

Για την παροχή νοσοκομειακής περίθαλψης προς τους ασφαλισμένους τους, τα ταμεία υγείας υποχρεούνται να συμβάλλονται μόνο με τις ακόλουθες κατηγορίες νοσοκομείων (διαπιστευμένων νοσηλευτικών ιδρυμάτων):

1. Πανεπιστημιακά νοσοκομεία [παραλειπόμενα]
2. Νοσηλευτικά ιδρύματα που είναι ενταγμένα στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους (συστημικά νοσοκομεία), είτε
3. Νοσηλευτικά ιδρύματα που έχουν συνάψει σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με περιφερειακές ενώσεις ταμείων υγείας και με ενώσεις επικουρικών ταμείων.

Άρθρο 109 του πέμπτου βιβλίου του SGB, Συμβάσεις παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με νοσηλευτικά ιδρύματα

(...)

(2) Η σύναψη σύμβασης παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης σύμφωνα με το άρθρο 108, σημείο 3, του πέμπτου βιβλίου του SGB, δεν είναι υποχρεωτική -

(3) Δεν επιτρέπεται να συναφθεί σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης κατά το άρθρο 108, σημείο 3, του πέμπτου βιβλίου του SGB, στις περιπτώσεις που το νοσηλευτικό ίδρυμα

1. δεν παρέχει τα εχέγγυα αποτελεσματικής και οικονομικής νοσοκομειακής περίθαλψης, [σελ. 6 του πρωτοτύπου]
2. [παραλειπόμενα] [δεν πληροί συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές] ή
3. δεν είναι απαραίτητο για την προσήκουσα νοσοκομειακή περίθαλψη των ασφαλισμένων.

(...)

Άρθρο 1 του νόμου περί χρηματοδότησης νοσοκομείων (KHG), Βασικές αρχές

(1) Σκοπός του παρόντος νόμου είναι η οικονομική εξασφάλιση των νοσοκομείων, προκειμένου να επιτευχθεί η ποιοτική και προσήκουσα περίθαλψη του κοινωνικού συνόλου από αποδοτικά, ποιοτικά και οικονομικώς αυτόνομα νοσοκομεία και να συμβάλλει στη διαμόρφωση κοινωνικώς προσιτών νοσηλίων.

Άρθρο 6. Νοσοκομειακός σχεδιασμός και επενδυτικά προγράμματα

(1) Τα ομόσπονδα κράτη καταρτίζουν τον νοσοκομειακό σχεδιασμό και τα επενδυτικά προγράμματα για την επίτευξη των αναφερόμενων στο άρθρο 1 σκοπών· τα επακόλουθα έξοδα, ιδίως οι επιπτώσεις στα νοσήλια, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.

β) Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις ακόλουθες πράξεις:

β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

2. Σχετικά με το νομικό πλαίσιο σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο· πρώτο προδικαστικό ερώτημα

Η προσφεύγουσα δεν είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου, με συνέπεια οι επαγγελματικές πράξεις της να μην απαλλάσσονται από τον φόρο κύκλου εργασιών σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, πρώτη περίοδος, του UStG. Πέραν τούτου, η προσφεύγουσα ούτε έχει συνάψει σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με περιφερειακές ενώσεις των ταμείων υγείας και με ενώσεις επικουρικών ταμείων ούτε έχει ενταχθεί (μέχρι τώρα) στο σύστημα υγείας του ομόσπονδου κράτους της Κάτω Σαξονίας. Επομένως, ούτε οι προϋποθέσεις υπάρχουν για την απαλλαγή των πράξεών της από τον φόρο κύκλου εργασιών σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG. Δεδομένου όμως ότι η προσφεύγουσα συνήψε συμφωνία πλαίσιο με το ταμείο ασφάλισης ατυχημάτων [...] με ισχύ από την 1η Ιουλίου και εφεξής, μπορεί πλέον από την ημερομηνία αυτή και έπειτα να επικαλεστεί την απαλλαγή της από τον φόρο κύκλου εργασιών, δυνάμει του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση cc, του UStG.

Το πέμπτο τμήμα του Bundesfinanzhof (Ανώτατου Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία, στο εξής: BFH), αλλά και το ενδέκατο τμήμα του BFH, εκτιμούν ότι το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG δεν ανταποκρίνεται στις προδιαγραφές του ενωσιακού δικαίου που θέτει το άρθρο 132, [σελ. 7 του πρωτοτύπου] παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι εξαρτά τη φοροαπαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα διαχειριζόμενα από επιχειρήσεις οι οποίες δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου από μία δεσμευτική προϋπόθεση που άπτεται του δικαίου της κοινωνικής ασφάλισης [παραλειπόμενα].

Το αιτούν τμήμα κλίνει προς την ανωτέρω εκτίμηση του πέμπτου και του ενδέκατου τμήματος του ΒFH. Δεδομένου ότι οι περιφερειακές ενώσεις των ταμείων υγείας και οι ενώσεις επικουρικών ταμείων επιτρέπεται να συνάψουν σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με νοσηλευτικό ίδρυμα μόνον όταν τούτο είναι απαραίτητο για την προσήκουσα νοσοκομειακή περίθαλψη των ασφαλισμένων τους (άρθρο 108, σημείο 3, του πέμπτου βιβλίου του SGB, σε συνδυασμό με το άρθρο 109, παράγραφος 3, σημείο 3, του πέμπτου βιβλίου του SGB), καθώς και ότι για την ένταξη ενός νοσηλευτικού ιδρύματος στο σύστημα υγείας σύμφωνα με το άρθρο 1 του KHG λαμβάνονται υπόψη και δημοσιονομικά κριτήρια για την εξοικονόμηση πόρων («να συμβάλλει στη διαμόρφωση κοινωνικώς προσιτών νοσηλίων»), ουσιαστικά εφαρμόζεται μια πρακτική «κλειστών συντεχνιών» ως εκ τούτου, οποιοδήποτε (άλλο) νοσηλευτικό ίδρυμα δεν έχει προσδοκία να ενταχθεί στο σύστημα υγείας του οικείου ομόσπονδου κράτους, συνεπακόλουθα δε δεν αποβλέπει ούτε στη σύναψη συμβάσεων παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με τα δημόσια ταμεία, όταν εντός του εν λόγω ομόσπονδου κράτους υπάρχει ήδη επάρκεια νοσοκομειακών κλινών για κάθε ξεχωριστή ιατρική ειδικότητα. Αυτό θα είχε ως επακόλουθο ομοειδείς υπηρεσίες που παρέχονται σε διαφορετικά νοσηλευτικά ιδρύματα να έχουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση, ούτως ώστε η διακριτή μεταχείριση κάποιων νοσηλευτικών ιδρυμάτων έναντι των υπολοίπων θεραπευτηρίων να οφείλεται αποκλειστικά στο ότι τα πρώτα ιδρύθηκαν νωρίτερα και ως προγενέστερα κατόρθωσαν να ενταχθούν στο σύστημα υγείας και να συνάψουν συμβάσεις παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης. Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, ο εθνικός νομοθέτης οφείλει να ερμηνεύει τις ουσιαστικές προϋποθέσεις της οδηγίας περί ΦΠΑ με τρόπο που να συνάδει προς τους σκοπούς που επιδιώκουν οι σχετικές φοροαπαλλαγές, αλλά και να τηρεί τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία διέπει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΔΕΕ, απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:5053). Το αιτούν τμήμα εκτιμά ότι μία διάταξη όπως αυτή του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG, η οποία στην πράξη καθιερώνει ποσοστώσεις για τη χορήγηση φοροαπαλλαγών, τις οποίες επιφυλάσσει μόνο για τα νοσηλευτικά ιδρύματα που είναι ήδη ενταγμένα στο σύστημα υγείας, αντιβαίνει προς την αρχή της ανταγωνιστικής ουδετερότητας του φόρου κύκλου εργασιών.

Για τον λόγο αυτό, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το επιληφθέν τμήμα ζητεί από το ΔΕΕ να αποφανθεί εάν η διάταξη του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG είναι συμβατή με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το θέμα αυτό είναι επίσης κρίσιμο για την έκβαση της δίκης, διότι η προσφυγή θα ήταν απορριπτέα στην περίπτωση που γινόταν δεκτό ότι η εθνική διάταξη είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης, το δε ζήτημα εάν οι παρεχόμενες από την προσφεύγουσα υπηρεσίες νοσοκομειακής περίθαλψης είναι υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που παρέχουν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου θα ήταν άνευ σημασίας.

3. Τα νομικά ζητήματα από πλευράς δικαίου της Ένωσης· δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

Στην περίπτωση που η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική, η προσφεύγουσα θα μπορούσε να επικαλεστεί απευθείας τη διάταξη του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κρίσιμο ζήτημα για την έκβαση της δίκης θα ήταν τότε εάν οι υπηρεσίες νοσοκομειακής περίθαλψης που παρείχε η προσφεύγουσα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, διενεργήθηκαν υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με εκείνες που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου που παρέχουν τις ανωτέρω υπηρεσίες.

Το ενδέκατο τμήμα του BFH, το οποίο εκκινεί επίσης από την παραδοχή ότι το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG δεν συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης, παραπέμπει στην εισαγωγική πρόταση του άρθρου 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπογραμμίζοντας ότι εναπόκειται σε κάθε κράτος μέλος, στο πλαίσιο του περιθωρίου διακριτικής ευχέρειας που διαθέτει, να θεσπίσει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους παρέχεται η αναγκαία αναγνώριση [παραλειπόμενα]. Σύμφωνα με την ανωτέρω παραδοχή, ο Γερμανός νομοθέτης υπερέβη τα όρια της διακριτικής του ευχέρειας μόνον κατά το μέτρο που, για τη χορήγηση της φοροαπαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG, παραπέμπει στο άρθρο 108 του πέμπτου βιβλίου του SGB [σελ. 8 του πρωτοτύπου], στο οποίο όμως έχει ήδη θεσπίσει μία δεσμευτική προϋπόθεση για την ένταξη του νοσηλευτικού ιδρύματος σε κάποιο σύστημα υγείας ή για τη σύναψη μιας σύμβασης παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης, παραβιάζοντας έτσι την αρχή της ουδετερότητας. Αντιθέτως, το ενδέκατο τμήμα του BFH δεν δέχεται ότι συνιστά τέτοια παραβίαση το γεγονός ότι, μέσω διαδοχικών παραπομπών από το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG στο άρθρο 108, σημεία 2 και 3, του πέμπτου βιβλίου του SGB, έπειτα δε στα άρθρα 1 και 6 του KHG και στο άρθρο 109 του πέμπτου βιβλίου του SGB, οι επιδόσεις του νοσηλευτικού ιδρύματος σε επίπεδο ανθρώπινου δυναμικού, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού, καθώς και οι οικονομικές επιδόσεις της διοίκησής του, καθίστανται προϋπόθεση για τη χορήγηση του φορολογικού ευεργετήματος σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG· η πλήρης παραγνώριση των προϋποθέσεων που έχουν διατυπωθεί από τον εθνικό νομοθέτη θα στερούσε από τα κράτη μέλη το περιθώριο διακριτικής ευχέρειας που τους αναγνωρίζεται [παραλειπόμενα].

Το δικάζον τμήμα διατηρεί επιφυλάξεις ως προς το εάν, στην περίπτωση που η εθνική φορολογική διάταξη παραπέμπει σε ένα σύνθετο πλέγμα εξωφορολογικών νόμων και η εφαρμογή όλων των νόμων αυτών οδηγεί σε μια ερμηνεία της φοροαπαλλακτικής διατάξεως που αντιβαίνει προς το δίκαιο της Ένωσης, το περιθώριο διακριτικής ευχέρειας που καταλείπεται στον εθνικό νομοθέτη μπορεί να διαφυλαχθεί διά της μη εφαρμογής εκείνων μόνον των ουσιαστικών προϋποθέσεων που προβλέπουν οι εξωφορολογικοί νόμοι οι οποίες καθιστούν τη φοροαπαλλακτική διάταξη μη συμβατή προς το ενωσιακό δίκαιο, ενώ αντιθέτως εξακολουθούν να ισχύουν οι λοιπές ουσιαστικές προϋποθέσεις που προβλέπονται από τους εξωφορολογικούς νόμους. Τούτο διότι το δικάζον τμήμα αμφιβάλλει εάν πράγματι τηρείται η βούληση του εθνικού νομοθέτη και εάν όντως διαφυλάσσεται το περιθώριό του διακριτικής ευχέρειας κατά την ενσωμάτωση της οδηγίας περί ΦΠΑ στο εθνικό δίκαιο, όταν η χορήγηση του φορολογικού

ευεργετήματος δεν εξαρτάται από τον –αδιάφορο από απόψεως ενωσιακού δικαίου– έλεγχο της αναγκαιότητας του νοσοκομείου, αλλά από περαιτέρω κριτήρια τα οποία ο εθνικός νομοθέτης –ιδίως αν είχε διαγνώσει την παραβίαση του ενωσιακού δικαίου– ενδεχομένως και να μην είχε καν θεσπίσει.

Το τμήμα διατηρεί επιφυλάξεις εάν κατά την ερμηνεία της «συνάφειας των κοινωνικών συνθηκών» υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, χρειάζεται να ελέγχονται οι οικονομικές επιδόσεις του νοσηλευτικού ιδρύματος [παραλειπόμενα]. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει ακόμη να σημειωθεί ότι μια εξειδικευμένη κλινική όπως αυτή της προσφεύγουσας, η οποία παρέχει εξαιρετικά πολύπλοκη και απαιτητική νευροχειρουργική περίθαλψη, αναπόφευκτα θα κοστολογεί τις υπηρεσίες της ακριβότερα από όσο ένα νοσοκομείο το οποίο παρέχει κυρίως συνηθισμένη ιατρική περίθαλψη, κατά την οποία δεν είναι απαραίτητος ο ακριβός ιατρικός εξοπλισμός. Για τον λόγο αυτό, το τμήμα κρίνει ότι το λειτουργικό κόστος ενός νοσοκομείου δεν είναι το κατάλληλο μέτρο σύγκρισης για να εξακριβωθεί εάν η κλινική παρέχει τις υπηρεσίες της υπό συνθήκες κοινωνικώς παρεμφερείς με αυτές ενός δημόσιου νοσοκομείου. Κάτι τέτοιο θα είχε ως αποτέλεσμα τη δυσανάλογη επιβάρυνση τόσο των φορολογικών αρχών όσο και των φορολογικών δικαστηρίων, εφόσον για κάθε περίπτωση θα υποχρεούνταν να διεξαγάγουν ενδελεχή έλεγχο των οικονομικών επιδόσεων και της αποδοτικότητας της κάθε κλινικής, προκειμένου να μπορέσουν να αποφανθούν επί της απαλλαγής του κύκλου εργασιών της από τον σχετικό φόρο.

Για τον λόγο αυτό, το δικάζον τμήμα κρίνει σκόπιμο, στις περιπτώσεις που ο εθνικός νομοθέτης δεν έχει ενσωματώσει με επιτυχία τις επιταγές του ενωσιακού δικαίου στο εθνικό δίκαιο, να είναι επιτρεπτή η απευθείας επίκληση του ενωσιακού δικαίου και να γίνεται αυτοτελής ερμηνεία αυτής καθ΄ αυτής της διατάξεως ενωσιακού δικαίου που πρέπει να εφαρμοστεί. Για τον ίδιο λόγο, το δικάζον τμήμα εκτιμά ότι καθοριστική για την επίλυση της κρινόμενης διαφοράς είναι η εξακρίβωση αν όντως η προσφεύγουσα προσφέρει τις υπηρεσίες της υπό κοινωνικά παρεμφερείς συνθήκες με αυτές ενός δημόσιου νοσοκομείου· το τμήμα κλίνει προς την άποψη ότι η συνάφεια αυτή των κοινωνικών συνθηκών δεν θα πρέπει να εξακριβωθεί με κριτήριο την επιχειρηματική λειτουργία και τη διάρθρωση του κόστους, αλλά με κριτήριο τους ασθενείς· κατόπιν τούτου, οι συνθήκες θα ήταν κοινωνικά παρεμφερείς αν τα έξοδα του μεγαλύτερου μέρους των ασθενών καλύπτονται από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. **[σελ. 9 του πρωτοτύπου]**

Η σημασία του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος για την έκβαση της κύριας δίκης προκύπτει από το γεγονός ότι το δικάζον τμήμα, κατά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, κρίνει ότι πρέπει να ανατρέξει σε διαφορετικά ερμηνευτικά κριτήρια από εκείνα στα οποία ανέτρεξε το BFH ως δευτεροβάθμιο δικαστήριο.

III.

Νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης είναι το άρθρο 267, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

IV.

Διαδικαστικά

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ