

Дело С-228/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

2 юни 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Niedersächsisches Finanzgericht (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

2 март 2020 г.

Жалбоподател:

I GmbH

Ответник:

Finanzamt H (Данъчна администрация H, Германия)

Niedersächsisches Finanzgericht (Данъчен съд на провинция Долна
Саксония, Германия)

Определение

[...]

По спора със страни

I GmbH, [...]

– жалбоподател –

[...]

срещу

Finanzamt H

– ответник –

относно данък върху добавената стойност за периода 2009—2012 г.

на 2 март 2020 г., Niedersächsisches Finanzgericht, пети състав,

определи:

I. Отпраща до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

1. Съвместим ли е член 4, точка 14, буква b) от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“) с член 132, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), доколкото за да бъдат освободени от данък болниците, които не са публичноправни субекти, трябва да са акредитирани съгласно член 108 от Sozialgesetzbuch (SGB) V (Кодекс за социално осигуряване, пета книга – SGB V)? [ориг. 2]

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

II. Спира производството по делото до произнасянето на Съда на Европейския съюз.

Мотиви

I.

Предмет на спора е дали сделките, произтичащи от дейността на дадена болница, са освободени от ДДС по силата на член 4, точка 14 от UStG, респ. член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.

Жалбоподателят, учредено като дружество с ограничена отговорност капиталово дружество, е създаден през [...] г. Съдружникът–учредител и медицински директор проф. д-р [...], който първоначално притежава 51 % от дружествените дялове, след увеличение на капитала през [...] г. (следователно и през спорния период 2009—2012 г.) притежава още 13,33 % от дяловете в жалбоподателя. През спорните години други съдружници са K GmbH, B GmbH, дяловият капитал H GmbH & Co. KG и първоначално [...] AG, чието дялово участие е придобито от K GmbH. Управлението е поверено на K GmbH.

Съгласно член 2 от дружествения договор предметът на дейност на дружеството е проектирането, строежът и експлоатацията на [...] в [...], в която са представени всички области на [...] неврологията. Жалбоподателят предоставя болнични услуги по смисъла на член 2 от

Bundespflegegesetzverordnung (Федерална наредба за ставките за болнични грижи, наричана по-нататък „BPfIV“), респ. на член 2 от Krankenhausfinanzierungsgesetz (Закон за финансирането на болничните заведения, наричан по-нататък „KHG“). Дейността му е одобрена на държавно равнище в съответствие с член 30 от Gewerbeordnung (Кодекс за извършването на занаятчийска, търговска и промишлена дейност, наричан по-нататък „GewO“). Поради факта, че не фигурира в плана за болничните нужди на провинция Долна Саксония, обаче жалбоподателят не е упомената в план болница по смисъла на член 108, точка 2 от SGB V. Все още не е даден отговор на заявленията, подадени за тази цел от жалбоподателя на 8 април 1999 г. и на 11 юли 2008 г. Жалбоподателят не е и болница, с която е сключено споразумение по смисъла на член 108, точка 3 от SGB V, а не е и сред заведенията, подпомагани съгласно KHG. Ето защо няма сключени договори за обслужване със здравноосигурителните каси за задължително осигуряване или т.нар. заместващи каси (Ersatzkassen).

Пациентите на жалбоподателя са самостоятелни платци, които плащат авансово за лечението (т. нар. предварително платили пациенти (Depositpatienten), осигурени по схема за частно здравно осигуряване и/или имащи право на подпомагане лица, т. нар. пациенти от посолства, за които посолството на чужда държава дава съгласие за покриване на разходите, членове на федералната армия, пациенти към професионални осигурителни каси и пациенти, включени в схемата за задължително здравно осигуряване. Във всеки отделен случай пациентите, включени в схеми за частно или задължително здравно осигуряване, се лекуват след съгласие за покриване на разходите от институциите, предоставящи подпомагане, здравноосигурителните каси, заместващите каси или частните осигурителни каси. При пациентите от посолства разходите се поемат от чуждестранни социални институции, чрез съответните посолства. [ориг. 3]

По данни на жалбоподателя пациентите се групират по следния начин:

2009 г.	Случаи	Дни заетост
Предварително платили пациенти	391	5 052
Пациенти към частни здравноосигурителни каси	534	4 771
- от тях пациенти с право на подпомагане	67	677
Пациенти към обществени здравноосигурителни каси	143	1 309
Пациенти от федералната армия	9	44
Пациенти към професионални осигурителни каси	1	2
Пациенти от посолства	64	1 716
Общо	1 132	12 838

2010 г.	Случаи	Дни заетост
Предварително платили пациенти	362	5 043
Пациенти, включени в схеми за частно здравно осигуряване	456	3 755
- от тях пациенти с право на подпомагане	68	562
Пациенти, включени в схеми за задължително здравно осигуряване	150	1 312
Пациенти от федералната армия	13	83
Пациенти към професионални осигурителни каси	0	0
Пациенти от посолства	50	1 743
Общо	1 017	11 853

2011 г.	Случаи	Дни заетост
Предварително платили пациенти	420	5 784
Пациенти, включени в схеми за частно здравно осигуряване	434	3 327
- от тях пациенти с право на подпомагане	67	430
Пациенти, включени в схеми за задължително здравно осигуряване	150	1 324
Пациенти от федералната армия	22	99
Пациенти към професионални осигурителни каси	1	22
Пациенти от посолства	57	2 708
Общо	1 060	13 143

Първо полугодие на 2012 г.	Случаи	Дни заетост
Предварително платили пациенти	218	2 922
Пациенти, включени в схеми за частно здравно осигуряване	193	1 477
- от тях пациенти с право на подпомагане	23	169
Пациенти, включени в схеми за задължително здравно осигуряване	74	606
Пациенти от федералната армия	16	90
Пациенти към професионални осигурителни каси	0	0
Пациенти от посолства	34	1 647

[ориг. 4] Най-напред жалбоподателят отчита болничните и медицинските си услуги и тясно свързаните с тях дейности въз основа на фиксирана дневна ставка за болнично лечение съгласно член 13 от BPflV, както е обичайно за болничните заведения по смисъла на член 108 от SGB V. Ако пациентите са нощували в единична или двойна стая, жалбоподателят им начислява допълнителни такси за това. Медицинските услуги по избор се отчитат отделно съгласно Gebührenordnung für Ärzte (Кодекс за лекарските тарифи, наричан по-нататък „GOÄ“). С течение на времето жалбоподателят постепенно преминава към отчитане според тежестта на случаите (т.нар. Diagnosis Related Group (DRG)–система). В съдебното заседание на 13 февруари 2020 г. жалбоподателят посочва, че през 2011 г. по DRG-системата са отчетени едва между 15 и 20 % от дните, през които са били предоставени здравни грижи.

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

В декларациите си за ДДС за периода 2009—2012 г. жалбоподателят приема, че болничните му услуги, отчетени въз основа на ставките за болнично лечение, и таксите за ползване, фактурирани на външните лекари, са освободени от ДДС. [...]

В рамките на специална ревизия на данъчната служба (Finanzamt) [...] във връзка с ДДС проверяващият приема, че по-голямата част от сделките на жалбоподателя не са освободени от ДДС. Съгласно член 4, точка 14, буква b), второ изречение, aa) от UStG освободени били само сделките на акредитирани болници съгласно член 108 от SGB V. Жалбоподателят обаче не бил акредитиран.

От член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС не следвало друго. Болничната помощ щяла да се извършва при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, само ако значителна част от пациентите имала право на възстановяване на разходите съгласно член 13 от SGB V. В спорния случай делът на дните заетост от тези групи пациенти бил едва 10,2 % (2009 г.), 11,1 % (2010 г.), 10,10 % (2011 г.) и 9,1 % (първо полугодие на 2012 г.) и следователно не бил значим. Ето защо спорните сделки трябвало да се считат за облагаеми. Едва след влизането в сила на споразумението с осигурителната каса, покриваща риска трудова злополука, [...] на 1 юли 2012 г. спорните сделки били освободени по силата на член 4, точка 14, буква b), второ изречение, cc) от UStG.

Това становище от данъчната проверка е възприето от ответника в решението от 6 септември 2017 г. и в производството по обжалване по съдебен ред.

Според жалбоподателя спорните сделки са освободени по силата на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. Той стопанисвал призната съгласно член 30 от GewO болница, която предоставя болнични услуги и медицинска помощ, както публичноправен субект. Дейността на жалбоподателя била от обществен интерес, защото обхватът на дейностите, които той предлагал, бил сравним с този на държавните или на включените в болничния план болници. Общественият интерес следвал и от факта, че жалбоподателят е една от водещите световни специализирани болници за неврохирургия, която по принцип предоставя услугите си на всяко лице, независимо дали е осигурено по задължителна или частна схема. До голяма степен разходите за медицинска помощ се поемали от социалноосигурителни институции, които включвали не само здравноосигурителните каси за задължително осигуряване, но и федералната армия, професионалните осигурителни каси, институциите, отпускащи помощи, и посолствата. Ето защо пациентите, при които разходите се поемат от социалноосигурителни институции, представлявали 33,08 % (2009 г.), 34,31 % (2010 г.), 38,15 % (2011 г.) и 40,30 % (2012 г.) от дните заетост. [ориг. 5]

II.

Настоящият съдебен състав поставя на Съда на Европейския съюз изложените в диспозитива въпроси за тълкуване на Директивата за ДДС и спира производството до произнасянето на Съда.

1. Релевантни за разрешаването на спора правни норми

а) Национално право

Член 4, точка 14, буква б) от UStG:

Съгласно член 4, точка 14, буква б) от UStG в редакцията, която е в сила от 1 януари 2009 г., освободени са сделките по член 1, параграф 1, точка 1 от UStG: болнична и медицинска помощ, включително диагностика, прегледи, профилактика, рехабилитация, оказване на помощ при раждане и хоспис грижи, както и тясно свързаните с тях сделки, извършени от публичноправни субекти. Доставките по член 4, точка 14, буква б) от UStG също са освободени, ако са извършени от

аа) акредитирани болници по смисъла на член 108 от SGB V

[...]

сс) организации, включени в обслужването от институциите по схема за задължително осигуряване за трудова злополука съгласно член 34 от SGB VII.

Член 108 от SGB V – Акредитирани болници

Здравноосигурителните каси могат да предоставят болнична помощ само чрез следните болници (акредитирани болници):

1. Университетски болници [...],
2. Болници, включени в болничния план на дадена провинция (упомената в план болница), или
3. Болници, сключили договор за обслужване със сдруженията на здравноосигурителните каси на равнище провинция и със сдруженията на заместващите каси.

Член 109 от SGB V – Сключване на договори за обслужване с болници

[...]

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

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

1. не дава гаранции за ефективна и рентабилна болнична помощ **[ориг. 6]**
2. [...] [не отговаря на конкретни изисквания за качество] или
3. не е необходима за предоставянето на съобразено с нуждите лечение на осигурените лица.

[...]

Член 1 от KHG – Принцип

(1) Целта на този закон е икономическото обезпечаване на болниците, за да се осигурят на населението качествени грижи, съобразени с пациентите и нуждите, чрез ефективни, качествени и икономически самостоятелни болници, и да се допринесе за социално приемливи тарифи за медицински грижи.

Член 6 – Болнично планиране и инвестиционни програми

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

б) Право на Съюза

Член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС

Съгласно член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС 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.

2. По правното положение от гледна точка на националното право; първи преюдициален въпрос

Жалбоподателят не е публичноправен субект, така че сделките му не са освободени от ДДС съгласно член 4, точка 14, буква б), първо изречение от UStG. Освен това жалбоподателят нито е сключил договор за обслужване със сдружения на равнище провинция на здравноосигурителните каси и сдружения на заместващите каси, нито (понастоящем) е включен в болничния план на провинция Долна Саксония. Ето защо не са налице и условията за освобождаване по член 4, точка 14, буква б), aa) от UStG. Поради факта, че жалбоподателят е сключил рамково споразумение с осигурителната каса, покриваща риска трудова злополука, което влиза в сила едва на 1 юли 2012 г., той може едва от този момент нататък да се позовава на освобождаването по член 4, точка 14, буква б), cc) от UStG.

Както пети, така и единадесети състав на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия, наричан по-нататък „BFH“) приемат, че член 4, точка 14, буква б), aa) от UStG не отговаря на изискванията на правото на Съюза съгласно член 132 [ориг. 7], параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, тъй като за освобождаването от данъчно облагане на услугите, предоставяни от болници, стопанисвани от предприятия, които не са публичноправни субекти, поставя условието да е налице необходимост от гледна точка на социалното осигуряване [...].

Настоящият съдебен състав е склонен да се присъедини към правното становище на пети и единадесети състав на BFH. Поради факта, че сдруженията на равнище провинция на здравноосигурителните каси и сдруженията на заместващите каси могат да сключват договори за обслужване с дадена болница само ако това е необходимо за съобразено с нуждите лечение на осигурените лица (член 108, точка 3 от SGB V във

връзка с член 109, параграф 3, точка 3 от SGB V) и че съгласно член 1 от KHG и когато дадена болница е включена в болничния план икономическите аспекти имат значение („да се допринесе за социално приемливи тарифи за медицински грижи“), фактически е приложим т.нар. принцип на „closed shop“; съгласно този принцип няма никакви изгледи (друга) болница да бъде включена в болничния план на федералната си провинция, а оттам и да сключи договори за обслужване със здравноосигурителните каси за задължително осигуряване, щом тази федерална провинция вече разполага с достатъчно легла за болнично лечение в конкретна специализирана област. Това би довело до различно третиране от гледна точка на ДДС на еднакви услуги, предоставяни от различни болници, като предимствата на някои болници спрямо други биха се основавали единствено на обстоятелството, че са създадени по-рано и като първи са били включени в болничния план, респ. са сключили договори за обслужване. Съгласно практиката на Съда тълкуването на критериите на Директивата за ДДС от националните юрисдикции трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип за данъчна неутралност (решение от 10 юни 2010 г., *CoryGene*, C-262/08, EU:C:2010:328). Според настоящия съдебен състав правна уредба като тази в член 4, точка 14, буква б), аа) от UStG, която фактически води до ограничаване на освобождаването и запазва правото на освобождаване за болниците, които най-напред са включени в болничния план, не е съвместима с принципа на неутралност на ДДС за конкуренцията.

Ето защо с първия въпрос настоящият съдебен състав иска от Съда да се произнесе дали разпоредбата на член 4, точка 14, буква б), аа) от UStG е съвместима с член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. Въпросът е от значение за решаването на спора и поради факта, че ако националната правна уредба е съвместима с общностното право жалбата следва да бъде отхвърлена и не би бил от значение въпросът дали болничните услуги, предоставени от жалбоподателя, са сравними от социална гледна точка с болничните услуги, предоставяни от публичноправните субекти.

3. Правно положение съгласно общностното право; втори преюдициален въпрос

При отрицателен отговор на първия въпрос жалбоподателят би могъл да се позове пряко на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. От значение за решаването на спора би било обстоятелството дали предоставяната от жалбоподателя болнична помощ и свързаните с нея дейности са извършвани при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, при които те извършват същите услуги.

Единадесети състав на ВФН, който като отправна точка също приема, че общностното право не е тълкувано правилно в член 4, точка 14, буква б), аа) от UStG, посочва уводното изречение на член 132 от Директивата за ДДС и

подчертава, че в рамките на свободата си на преценка всяка държава членка е длъжна да установи правилата, които да гарантират необходимото признаване [...]. Според него германският законодател е превишил свободата си на преценка само доколкото — за да признае освобождаването съгласно член 4, точка 14, буква b), aa) от UStG — е допуснал, като се позовал на член 108 от SGB V [ориг. 8], включването на болницата в болничен план или сключването на договор за обслужване само ако е налице необходимост, и така нарушил принципа на неутралност. От друга страна, единадесети състав на BFH не вижда проблем чрез верижното препращане от член 4, точка 14, буква b), aa) от UStG през член 108, точки 2 и 3 от SGB V до членове 1 и 6 от KHG, респ. член 109 от SGB V ефективността на болницата от гледна точка на персонал, на помещения и на оборудване и рентабилността на управлението да са условие за признаването на данъчното предимство съгласно член 4, точка 14, буква b), aa) от UStG; да се пренебрегнат изцяло условията, установени от националния законодател, би лишило държавите членки от предоставената им свобода на преценка [...].

Настоящият съдебен състав има съмнения дали — когато национална данъчноправна норма препраща към сложна система от неданъчни разпоредби и прилагането на всички неданъчни разпоредби води до несъвместимо с общностното право тълкуване на разпоредбата за освобождаването — предоставената на националния законодател свобода на преценка може да се запази като не се прилагат единствено материалноправните елементи на неданъчните разпоредби, които пряко водят до противоречие с общностното право на националната разпоредба за освобождаване, докато останалите материалноправни елементи остават приложими. Всъщност според настоящия съдебен състав е спорно дали — ако признаването на данъчното предимство зависи не от несъвместима с общностното право проверка за необходимост относно болницата, а от други критерии за вземане на решение, които е възможно националният законодател изобщо да не взел предвид, ако освен това е признал, че е налице противоречие с общностното право — това действително отговаря на волята на националния законодател и позволява да се запази свободата му на преценка при транспонирането на Директивата за ДДС.

Настоящият съдебен състав има съмнения дали при тълкуването на „сравнимостта на социалните условия“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС следва да се провери рентабилността на болницата [...]. В този контекст следва да се отбележи също, че специализирана болница като жалбоподателя, която провежда особено сложни и трудни неврологични лечения, по необходимост трябва да предлага услугите си на по-висока цена от болница, която до голяма степен извършва обикновено медицинско лечение, което не изисква скъпо медицинско оборудване. Поради това настоящият съдебен състав счита, че себестойността на услугите на болницата не е подходящ критерий, за да се прецени дали болницата предлага тези услуги при социални условия, сравними с тези на обществена болница. Накрая, както данъчната

администрация, така и данъчните юрисдикции ще се претоварят, ако се налага всеки път те да извършват проверка за рентабилност и ефективност, за да могат да се произнесат по освобождаването на сделките от данъчно облагане.

Ето защо настоящият съдебен състав счита, че когато националният законодател е транспонирал неправилно изискванията на общностното право в националното законодателство, е уместно той да допусне прякото позоваване на общностното право и съответната разпоредба на общностното право да се тълкува самостоятелно. Поради това в конкретния случай настоящият съдебен състав счита, че от значение за решаването на спора е дали жалбоподателят предлага болничните си услуги при социални условия, сравними с приложимите за уредена от публичното право болница; при отговора на въпроса за сравнимостта на социалните условия запитващата юрисдикция е склонна да не изхожда от оперативните процедури и структурата на разходите на болницата, а да отговори от гледна точка на пациентите; съгласно този подход социалните условия биха били сравними, ако разходите на преобладаващата част от пациентите се поемат от институции за социална сигурност. [ориг. 9]

Значението на втория преюдициален въпрос за решаването на спора следва от обстоятелството, че при тълкуването на член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС настоящият съдебен състав смята да приложи критерии за тълкуване, различни от приложените от BFH като въззивна инстанция.

III.

Основанието за сезиране на Съда е член 267, трета алинея от Договора за функционирането на Европейския съюз.

IV.

Процесуалноправни въпроси