

**Věc C-228/20**

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum doručení:**

2. června 2020

**Předkládající soud:**

Niedersächsisches Finanzgericht (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

2. března 2020

**Žalobkyně:**

I GmbH

**Žalovaný:**

Finanzamt H

---

**Niedersächsisches Finanzgericht (Finanční soud spolkové země Dolní Sasko)**

**Usnesení**

[*omissis*]

Ve věci

I GmbH, [*omissis*]

- žalobkyně –

[*omissis*]

proti

Finanzamt H (finanční úřad)

- žalovanému –

jejímž předmětem je daň z obratu za roky 2009 až 2012

rozhodl Niedersächsisches Finanzgericht (Finanční soud spolkové země Dolní Sasko), pátý senát, dne 2. března 2020

takto:

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají následující předběžné otázky:

1. Je ustanovení § 4 bodu 14 písm. b) Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) slučitelné s čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jestliže je osvobození od daně pro nemocnice, které nejsou veřejnoprávními subjekty, vázáno na schválení takových nemocnic podle § 108 Sozialgesetzbuch V (sociální zákoník V, dále jen „SGB“)?

2. V případě záporné odpovědi na první otázku: Jaké podmínky poskytování nemocniční péče veřejnoprávními nemocnicemi lze považovat za „sociální podmín[ky] srovnateln[é]“ s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH?

II. Řízení se přerušuje do doby rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie.

### **Odůvodnění**

#### **I.**

Spor je veden o otázku, zda jsou plnění dosahovaná při provozu nemocnice podle § 4 bodu 14 UStG resp. čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH osvobozena od daně z obratu.

Žalobkyně, kapitálová společnost v právní formě společnosti s ručením omezením, byla založena roku ... . Zakládající společník a odborný ředitel Prof. Dr. ..., jehož podíl na společnosti činil nejprve 51 %, se po navýšení kapitálu od ... (a tedy ve sporných letech 2009 až 2012) podílel na žalobkyni ještě podílem ve výši 13,33 %. Dalšími společníky ve sporných letech byly společnosti K GmbH, B GmbH, Beteiligungskapital H GmbH & Co. KG a zprvu ... AG, jejíž podíl na společnosti převzala společnost K GmbH. Vedením společnosti byla pověřena společnost K GmbH.

Předmětem podnikání je podle § 2 společenské smlouvy projekt, výstavba a provoz .... v....., v níž budou zastoupeny všechny obory .... neurologie. Žalobkyně poskytuje nemocniční služby ve smyslu § 2 Bundespflegesatzverordnung (nařízení o úpravě sazeb za poskytování nemocniční péče, dále jen „BpflV“) resp. § 2 Krankenhausfinanzierungsgesetz (zákon o hospodářském zajištění nemocnic a úpravě sazeb za poskytování nemocniční péče, dále jen „KHG“). Provoz nemocnice je povolen státem podle § 30 Gewerbeordnung (živnostenský řád, dále jen „GewO“). Žalobkyně však nebyla zařazena do plánu zajištění nemocniční

péče spolkové země Dolní Sasko, nebyla tedy tzv. „plánovanou nemocnicí“ ve smyslu § 108 bodu 2 SGB V. O příslušných žádostech žalobkyně ze dne 8. dubna 1999 a 11. července 2008 dosud nebylo rozhodnuto. Žalobkyně není ani smluvní nemocnicí ve smyslu § 108 bodu 3 SGB V a nepatří mezi subjekty dotované podle KHG. Z tohoto důvodu tedy žalobkyně nemá uzavřeny žádné smlouvy o poskytování péče s veřejnými zdravotními pojišťovnami nebo tzv. „Ersatzkassen“ (zdravotními pojišťovnami definovanými v § 168 odst. 1 SGB V).

Pacienty žalobkyně jsou pacienti, kteří si péči hradí sami a na ošetření platí zálohy (tzv. „Depositpatienten“), pacienti pojištění u soukromých zdravotních pojišťoven a/nebo úředníci s nárokem na příspěvek na zdravotní péči, dále tzv. „Botschaftspatienten“, u nichž je úhrada výdajů přislíbena zastupitelským úřadem cizího státu, příslušníci Bundeswehru, pacienti pojištění u oborových zdravotních pojišťoven a pacienti pojištění u veřejných zdravotních pojišťoven. Pacienti pojištění u soukromých nebo veřejných zdravotních pojišťoven byli v individuálních případech ošetřeni po úhradě nákladů orgány zajišťujícími poskytování příspěvků na zdravotní péči úředníkům, zdravotními pojišťovnami, „Ersatzkassen“ nebo soukromými pojišťovnami. Náklady na péči o tzv. „Botschaftspatienten“ hradily zahraniční sociální subjekty prostřednictvím dotčených zastupitelských úřadů.

Podle údajů žalobkyně bylo zastoupení jednotlivých skupin pacientů následující:

<b>2009</b>	<b>Případy</b>	<b>Dny hospitalizace</b>
Depositpatienten	391	5 052
Pacienti pojištění u soukromých ZP	534	4 771
- z toho pacienti s příspěvkem	67	677
Pacienti pojištění u veřejných ZP	143	1 309
Pacienti z Bundeswehru	9	44
Pacienti pojištění u oborových ZP	1	2
Botschaftspatienten	64	1 716
<b>celkem</b>	<b>1 132</b>	<b>12 838</b>

<b>2010</b>	<b>Případy</b>	<b>Dny hospitalizace</b>
Depositpatienten	362	5 043
Pacienti pojištění u soukromých ZP	456	3 755
- z toho pacienti s příspěvkem	68	562
Pacienti pojištění u veřejných ZP	150	1 312
Pacienti z Bundeswehru	13	83
Pacienti pojištění u oborových ZP	0	0
Botschaftspatienten	50	1 743
<b>celkem</b>	<b>1 017</b>	<b>11 853</b>

<b>2011</b>	<b>Případy</b>	<b>Dny hospitalizace</b>
Depositpatienten	420	5 784
Pacienti pojištění u soukromých ZP	434	3 327
- z toho pacienti s příspěvkem	67	430

Pacienti pojištění u veřejných ZP	150	1 324
Pacienti z Bundeswehru	22	99
Pacienti pojištění u oborových ZP	1	22
Botschaftspatienten	57	2 708
celkem	1 060	13 143

<b>1. pololetí 2012</b>	<b>Případy</b>	<b>Dny hospitalizace</b>
Depositpatienten	218	2 922
Pacienti pojištění u soukromých ZP	193	1 477
- z toho pacienti s příspěvkem	23	169
Pacienti pojištění u veřejných ZP	74	606
Pacienti z Bundeswehru	16	90
Pacienti pojištění u oborových ZP	0	0
Botschaftspatienten	34	1 647
celkem	465	6 652

Žalobkyně účtovala svou nemocniční a lékařskou péči a s tím úzce spojená plnění nejprve na základě denních sazeb podle § 13 BpflV, jak to bylo běžné také v nemocnicích ve smyslu § 108 SGB V. Při pobytu pacientů v jednolůžkových nebo dvoulůžkových pokojích žalobkyně účtovala příplatky. Volitelné lékařské výkony byly účtovány zvlášť podle Gebührenordnung für Ärzte (tarifní řád pro lékaře, dále jen „GOÄ“). Časem žalobkyně svůj systém účtování změnila a postupně přešla na fakturaci na základě případových paušálů (tzv. Diagnosis Related Group (DRG)). Během jednání, které se konalo dne 13. února 2020, se žalobkyně vyjádřila v tom smyslu, že v roce 2011 účtovala podle systému DRG zatím pouze 15 až 20 % dní, v nichž poskytovala péči.

Dne 28. června 2012 uzavřena žalobkyně s úrazovou pojišťovnou .... jako nositelkou veřejného úrazového pojištění rámcovou dohodu ve smyslu § 4 bodu 14 písm. b) druhé věty bodu cc) UStG s účinností od 1. července 2012.

Ve svých přiznáních k dani z obratu za roky 2009 až 2012 vykazovala žalobkyně nemocniční plnění účtovaná na základě sazeb za péči a úhrady za užívání fakturované nesmluvním lékařům jako plnění osvobozená od daně z obratu. [omissis]

V rámci mimořádné kontroly daně z obratu provedené finančním úřadem [omissis] dospěla kontrolorka k názoru, že plnění žalobkyně nejsou v převažující míře osvobozena od daně z obratu. Podle § 4 bodu 14 písm. b) druhé věty bodu aa) UStG jsou od daně z obratu osvobozena pouze plnění nemocnic schválených podle § 108 SGB V. Žalobkyně ale takto schválenou nemocnicí není.

Nic jiného nevyplývá ani z článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Nemocniční péče je za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami, za nichž péči poskytují veřejnoprávní subjekty, poskytována pouze tehdy, pokud má podstatná část pacientů nárok na náhradu výdajů podle § 13 SGB V. Ve sporném případě tvořil podíl dnů hospitalizace těchto skupin pacientů pouze 10,2 % (2009),

11,1 % (2010), 10,10 % (2011) a 9,1 % (2012 1. první polovina roku) a není tedy podstatný. Sporná plnění tedy musí být považována za zdanitelná plnění. Až po vstupu dohody s úrazovou pojišťovnou... v platnost dne 1. července 2012 jsou plnění podle § 4 bodu 14 písm. b) druhé věty bodu cc) UStG osvobozena od daně.

S tímto výsledkem auditu se ztotožnil žalovaný ve svém rozhodnutí o odporu ze dne 6. září 2017 i v řízení o žalobě.

Žalobkyně má za to, že sporná plnění jsou osvobozena od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Tvrdí, že provozuje nemocnici schválenou podle § 30 GewO, která poskytuje nemocniční a lékařskou péči jako veřejnoprávní subjekt. Činnost žalobkyně má povahu obecného zájmu, neboť nabízí srovnatelné spektrum výkonů jako veřejné nemocnice zahrnuté v plánu nemocnic. Obecný zájem vyplývá z toho, že patří mezi přední světové specializované kliniky v oblasti neurochirurgie, která své výkony zásadně poskytuje každému, nezávisle na tom, je-li pojištěncem veřejné nebo soukromé pojišťovny nebo není-li pojištěn vůbec. Náklady na lékařskou péči hradí zásadní měrou orgány sociálního zabezpečení, mezi něž patří nejen veřejné zdravotní pojišťovny, ale také Bundeswehr, oborové zdravotní pojišťovny, orgány zajišťujícími poskytování příspěvků na zdravotní péči úředníkům a zastupitelské úřady. Takto připadá 33,08 % (2009), 34,31 % (2010), 38,15 % (2011) a 40,30 % (2012) dnů hospitalizace na pacienty, jejichž náklady hradí subjekty sociálního zabezpečení.

## II.

Senát předkládá Soudnímu dvoru Evropské unie (dále je „SDEU“) předběžné otázky označené ve výroku, jež se týkají výkladu směrnice o DPH, a do rozhodnutí SDEU přerušuje řízení.

### 1. Právní normy relevantní pro rozhodnutí

#### a) Vnitrostátní právo

Ustanovení § 4 bod 14 písm. b) UStG:

Podle § 4 bodu 14 písm. b) UStG ve znění platném od 1. ledna 2009 jsou z plnění spadajících do ustanovení § 1 odst. 1 bodu 1 UStG osvobozena od daně tato plnění: poskytnutí nemocniční a lékařské péče, včetně diagnostiky, lékařských prohlídek, prevence, rehabilitace, pomoci při porodu a poskytování hospicové péče, jakož i s nimi úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty. Plnění uvedená v § 4 bodě 14 písm. b) UStG jsou také osvobozena od daně, pokud jsou poskytována

aa) nemocnicemi schválenými podle § 108 SGB V

(...)

cc) subjekty, jež do péče zapojili nositelé veřejného úrazového pojištění podle § 34 SGB VII [...]

.

#### § 108 SGB V Schválené nemocnice

Zdravotní pojišťovny mohou pověřit poskytováním nemocniční péče pouze tyto nemocnice (schválené nemocnice):

1. univerzitní nemocnice [*omissis*],
2. nemocnice zařazené do plánu nemocniční péče spolkové země (plánované nemocnice) nebo
3. nemocnice, které uzavřely smlouvu o poskytování péče se zemskými sdruženími zdravotních pojišťoven a se sdruženími tzv. „Ersatzkassen“.

#### § 109 SGB V Uzavření smluv o poskytování péče s nemocnicemi

(...)

(2) Na uzavření smlouvy o poskytování péče podle § 108 bodu 3 SGB V není nárok

(3) Smlouva o poskytování péče podle § 108 bodu 3 SGB V nesmí být uzavřena, pokud nemocnice

1. neposkytuje záruku efektivní a hospodárné nemocniční péče,
2. [*omissis*] [nesplní určitá kvalitativní kritéria] nebo
3. není zapotřebí k zajištění potřebné nemocniční péče o pojištěnce.

(...)

#### Ustanovení § 1 KHG, Základní zásada

(1) Účelem tohoto zákona je hospodářské zajištění nemocnic, které zabezpečí kvalitní, individuální péči o obyvatelstvo odpovídající jeho potřebám ve výkonných, kvalitních a zodpovědně hospodařících nemocnicích a přispějí k sociálně únosným sazbám za péči.

#### Ustanovení § 6 Plán nemocnic a investiční programy

(6) Za účelem naplnění cílů uvedených v § 1 spolkové země vytvoří plány nemocnic a investiční programy; je nutno zohlednit následné náklady, zejména dopady na sazby za péči.

b) Unijní právo

## Článek 132 odst. 1 směrnice o DPH

Podle čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně tato plnění:

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy.

### 2. K právnímu stavu podle vnitrostátního práva; první předběžná otázka.

Žalobkyně není veřejnoprávní subjekt, její plnění tedy nejsou podle § 4 bodu 14 písm. b) první věty UStG osvobozeny od daně z obrátu. Žalobkyně navíc neuzavřela smlouvu o poskytování péče se zemskými sdruženími zdravotních pojišťoven ani se sdruženími tzv. „Ersatzkassen“, ani (dosud) nebyla zařazena do plánu nemocnic spolkové země Dolní Sasko. Nejsou tak splněny ani podmínky pro osvobození od daně podle § 4 bodu 14 písm. b) bodu aa) UStG. Vzhledem k tomu, že žalobkyně uzavřela rámcovou dohodu s úrazovou pojišťovnou ... až s účinkem od 1. července 2012, může se osvobození od daně podle § 4 bodu 14 písm. b) bodu cc) UStG dovolávat až od tohoto okamžiku.

Jak V. senát Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, dále jen „BFH“) tak i XI. senát BFH vychází z toho, že § 4 bod 14 písm. b) bodu aa) UStG není v souladu ustanovením unijního práva v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, neboť osvobození od daně pro služby v nemocnicích, které jsou provozovány podnikateli, kteří nejsou veřejnoprávními subjekty, podmiňuje potřebou podle práva sociálního pojištění [*omissis*].

Předkládající senát se spíše přiklání k právnímu názoru V. a XI. senátu BFH. Vzhledem k tomu, že zemské svazy zdravotních pojišťoven a svazy tzv. „Ersatzkassen“ smí s nemocnicí uzavřít smlouvu o zajištění péče pouze tehdy, je-li to nezbytné pro péči o pojištěnce odpovídající potřebě (§ 108 bod 3 SGB V ve spojení s § 109 odst. 3 SGB V) a hlediska hospodárnosti („přisp[ívat] k sociálně únosným sazbám za péči“) hrají roli také při zařazení nemocnice do plánu nemocnic podle § 1 KHG, platí prakticky zásada „uzavřeného provozu“ („closed shop“); podle ní nemá žádná (další) nemocnice vyhlídku na zařazení do plánu nemocnic své spolkové země a tedy na uzavření smlouvy o poskytování péče s veřejnými zdravotními pojišťovnami, pokud je v této spolkové zemi k dispozici již dostatek nemocničních lůžek pro určitou odbornou oblast. To by mělo za následek, že výkony stejné povahy poskytované různými nemocnicemi by byly z hlediska daně z obrátu posuzovány různě, přičemž by zvýhodnění některých nemocnic oproti jiným nemocničním zařízením spočívalo výhradně na tom, že ty byly založeny dříve a jako první se jim podařilo dosáhnout zařazení do plánu nemocnic příp. jako první uzavřely smlouvy o poskytování péče. Podle judikatury Soudního dvora musí být výklad znaků skutkové podstaty směrnice o DPH prováděný vnitrostátními zákonodárci v souladu s cíli, které osvobození od daně

sleduje, a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, na níž je společný systém daně z přidané hodnoty založen (rozsudek Soudního dvora ze dne 10. června 2010, C-262/08, Copy Gene, Slg. 2010, I-5053). Senát považuje ustanovení, jako je ustanovení § 4 bodu 14 písm. b) bodu aa) UStG, jehož důsledkem je fakticky stanovení kvóty pro osvobození od daně a vyhrazuje jej nemocnicím prvně zařazeným do plánu nemocnic, za neslučitelné se zásadou neutrálního vlivu daně z přidané hodnoty na hospodářskou soutěž.

Z tohoto důvodu senát, který v projednávané věci rozhoduje, žádá Soudní dvůr v první otázce o informaci, zda je ustanovení § 4 bod 14 písm. b) bodu aa) UStG slučitelné s čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Otázka je relevantní pro rozhodnutí, neboť v případě slučitelnosti této právní úpravy s unijním právem by žalobu bylo nutno zamítnout a otázka, zda je nemocniční péče poskytována v nemocnici žalobkyně za sociálních podmínek srovnatelných s veřejnoprávními subjekty, by nebyla relevantní.

### 3. Právní situace podle unijního práva; druhá předběžná otázka

V případě záporné odpovědi na první otázku by se žalobkyně mohla přímo dovolávat čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Pro rozhodnutí by bylo relevantní, zda nemocniční péče poskytovaná žalobkyní a s tím úzce spojená plnění byla dosahována za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami, za nichž tyto výkony poskytují veřejnoprávní subjekty.

XI. senát BFH, který také vychází z toho, že ustanovení § 4 bodu 14 písm. b) bodu aa) UStG nevykládá unijní právo správně, odkazuje na úvodní větu článku 132 směrnice o DPH a zdůrazňuje, že je věcí každého členského státu, aby v rámci své posuzovací pravomoci stanovil pravidla, na jejichž základě je příslušné uznání poskytováno [*omissis*]. Německý zákonodárce překročil svou posuzovací pravomoc pouze v tom smyslu, že pro přiznání osvobození od daně podle § 4 bodu 14 písm. b) bodu aa) UStG stanovil odkazem na § 108 SGB V pro zařazení nemocnice do plánu nemocnic nebo uzavření smlouvy o poskytování péče podmínku potřeby a tím porušil zásadu neutrality. Naproti tomu považuje XI. senát BFH za nezávadné, pokud je prostřednictvím propojených odkazů z ustanovení § 4 bodu 14 písm. b) bodu aa) UStG přes § 108 body 2 a 3 SGB V na §§ 1 a 6 KHG resp. § 109 SGB V efektivita nemocnice v personálním, prostorovém a věcném ohledu a hospodárnost jejího řízení podmínkou pro přiznání daňového zvýhodnění podle § 4 bodu 14 písm. b) bodu aa) UStG; úplné pomínutí podmínek stanovených vnitrostátním zákonodárcem by členským státům odebralo posuzovací pravomoc, která je jim propůjčena [*omissis*].

Senát rozhodující v projednávané věci má pochybnosti, zda v případě, v němž vnitrostátní daňová norma odkazuje na komplexní systém jiných než daňových norem a uplatnění komplexu jiných než daňových norem vede k výkladu ustanovení o osvobození od daně neslučitelnému s unijním právem, může být posuzovací pravomoc náležející vnitrostátním zákonodárci zachována tím, že nebudou uplatněny pouze ty podmínky skutkové podstaty těchto jiných než



daňových norem, které jsou důvodem neslučitelnosti vnitrostátního ustanovení o osvobození od daně s unijním právem, a ostatní podmínky skutkové podstaty budou naopak i nadále uplatňovány. Podle názoru senátu rozhodujícího v projednávané věci je totiž sporné, zda skutečně odpovídá vůli vnitrostátního zákonodárce a slouží zachování jeho posuzovací pravomoci při provádění směrnice o DPH do vnitrostátního práva, jestliže přiznání daňového zvýhodnění nezávisí na - s unijním právem neslučitelném - posouzení potřebnosti nemocnice, nýbrž na dalších rozhodovacích kritériích, jež by vnitrostátní zákonodárce v případě, že by mu byl rozpor s unijním právem zjevný, možná vůbec nepoužil.

Senát má pochybnosti, zda při výkladu „srovnatelnosti sociálních podmínek“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být prováděno posouzení hospodárnosti nemocnice [*omissis*]. V této souvislosti je nutno poukázat také na to, že specializovaná klinika jako je klinika žalobkyně, která provádí mimořádně komplikované a obtížné neurochirurgické výkony, musí své výkony nutně nabízet za vyšší náklady než nemocnice, která z velké části provádí jednoduchou lékařskou péči, pro kterou není zapotřebí drahé lékařské vybavení. Z tohoto důvodu senát nepovažuje režijní náklady nemocnice za vhodné měřítko k posouzení skutečnosti, zda nemocnice nabízí své služby za sociálních podmínek srovnatelných s veřejnou nemocnicí. Koneckonců by také docházelo k jak přetížení finanční správy tak i finančních soudů, pokud by v každém případě musely při rozhodování o osvobození od daně provádět komplexní posouzení hospodárnosti a efektivity.

Senát rozhodující v projednávané věci proto považuje za nezbytné v případě, kdy vnitrostátní zákonodárce do vnitrostátního práva neprovedl správně ustanovení unijního práva, připustit možnost dovolávat se přímo unijního práva a dotčené ustanovení unijního práva vykládat autonomně. V konkrétním případě senát rozhodující v projednávané věci proto považuje za relevantní pro rozhodnutí, zda žalobkyně nabízí nemocniční péči za sociálních podmínek srovnatelných s veřejnoprávní nemocnicí; senát se přiklání k tomu, aby se odpověď na otázku srovnatelnosti sociálních podmínek nezakládala na provozu a nákladových strukturách nemocnice, nýbrž vycházela z pohledu pacienta; srovnatelné by pak sociální podmínky byly v případě, že by náklady převážné části pacientů hradily subjekty sociálního zabezpečení.

Relevantnost druhé předběžné otázky pro rozhodnutí vyplývá z okolnosti, že senát rozhodující v projednávané věci chce při výkladu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH použít jiná výkladová kritéria než BFH jako odvolací soud.

### III.

Právním základem žádosti předkládané Soudnímu dvoru je čl. 267 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie.

### IV.

Procesní náležitosti