

Zadeva C-228/20

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

2. junij 2020

Predložitveno sodišče:

Niedersächsisches Finanzgericht (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

2. marec 2020

Tožeča stranka:

I GmbH

Tožena stranka:

Finanzamt H

Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče Spodnje Saške, Nemčija)

Sklep

[...] (ni prevedeno)

V sporu

I GmbH, [...] (ni prevedeno)

– tožeča stranka –

[...] (ni prevedeno)

proti

Finanzamt H (finančni urad H, Nemčija)

– tožena stranka –

zaradi davka na dodano vrednost v obdobju 2009–2012

je Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče Spodnje Saške) – peti senat – 2. marca 2020

sklenilo:

I. Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje predložita ti vprašanji:

1. Ali je člen 4(14)(b) Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG) združljiv s členom 132(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112/ES) v delu, v katerem je za oprostitev bolnišnic, ki niso osebe javnega prava, določen pogoj, da so bolnišnice pooblaščen v skladu s členom 108 Sozialgesetzbuch V (zakonik o socialni varnosti, v nadaljevanju: SGB V)?

2. Če je odgovor na vprašanje 1 nikalen: pod katerimi pogoji se bolnišnična oskrba, ki jo opravljajo bolnišnice zasebnega prava, opravlja „pod socialnimi pogoji“, ki so v smislu člena 132(1)(b) Direktive 2006/112/ES „primerljivi“ s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava?

II. Postopek se prekine do odločitve Sodišča Evropske unije.

Obrazložitev

I.

Sporno je vprašanje, ali so transakcije, ki izhajajo iz poslovanja bolnišnice, v skladu s členom 4(14) UStG oziroma členom 132(1)(b) Direktive 2006/112/ES oproščene plačila davka na dodano vrednost.

Tožeča stranka, kapitalska družba v pravni obliki družbe z omejeno odgovornostjo (GmbH) je bila ustanovljena leta [...]. Ustanovni družbenik in zdravniški direktor prof. dr. [...], ki je bil sprva udeležen z 51-odstotnim deležem v kapitalu družbe, ima od dokapitalizacije od leta [...] (in s tem v spornih letih od 2009 do 2012) še 13,33-odstotni delež kapitala tožeče stranke. Drugi družbeniki so bile v spornih letih družba K GmbH, družba B GmbH, družba Beteiligungskapital H GmbH & Co. KG in sprva delniška družba [...] AG, katere kapitalski delež je prevzela družba K GmbH. Za vodenje poslov je pooblaščen družba K GmbH.

Predmet podjetja je v skladu s členom 2 družbene pogodbe načrtovanje, vzpostavitev in upravljanje [...] v [...], kjer so zastopana vsa področja [...] nevrologije. Tožeča stranka izvaja bolnišnične storitve v smislu člena 2 Bundespflegesatzverordnung (zvezna uredba o določanju cen za bolnišnično oskrbo, v nadaljevanju: BpflV) oziroma člena 2 Krankenhausfinanzierungsgesetz (zakon o financiranju bolnišnic, v nadaljevanju: KHG). Ima državno potrdilo za poslovanje v skladu s členom 30 Gewerbeordnung (zakonik o obrtništvu, v nadaljevanju: GewO). Vendar pa tožeča stranka – ker ni vključena v načrt bolnišničnih potreb dežele Spodnja Saška – ni bolnišnica, vključena v načrt v

smislu člena 108(2) SGB V. Glede prošenj tožeče stranke, vloženih v zvezi s tem 8. aprila 1999 in 11. julija 2008, še ni bilo odločeno. Tožeča stranka tudi ni pogodbeni bolnišnica v smislu člena 108(3) SGB V in ne spada med osebe, ki prejemajo finančno pomoč v skladu s KHG. Zato nima sklenjenih pogodb o oskrbi z zakonskimi ali izbirnimi skladi zdravstvenega zavarovanja.

Bolniki tožeče stranke so samoplačniki, ki oskrbo plačajo vnaprej (tako imenovani bolniki predplačniki), osebe, zavarovane pri zasebnih zavarovalnicah in/ali kot uslužbenci, upravičeni do subvencije, tako imenovani bolniki veleposlaništev, pri katerih veleposlaništvo tuje države zagotovi prevzem stroškov, zaposleni pri nemški zvezni vojski, bolniki poklicnih skladov in bolniki, katerih stroški se krijejo iz zakonskega zdravstvenega zavarovanja. Bolniki zasebnih ali zakonskih skladov zdravstvenega zavarovanja so bili v vsakem posameznem primeru obravnavani, potem ko je organ za subvencije uslužbencem, zakonski sklad zdravstvenega zavarovanja, izbirni sklad zdravstvenega zavarovanja ali zasebna zavarovalnica zagotovila, da prevzame stroške. Pri bolnikih veleposlaništev so stroške prek zadevnih veleposlaništev krili tuji socialni organi.

Skupine bolnikov so po navedbah tožeče stranke sestavljene takole:

2009	Primeri	Bolnišnični dnevi
Bolniki predplačniki	391	5052
Bolniki z zasebnim zavarovanjem	534	4771
-od tega bolniki s subvencijo	67	677
Bolniki z zakonskim zavarovanjem	143	1309
Bolniki zvezne vojske	9	44
Bolniki poklicnih skladov	1	2
Bolniki veleposlaništev	64	1716
Skupaj	1132	12.838

2010	Primeri	Bolnišnični dnevi
Bolniki predplačniki	362	5043
Bolniki z zasebnim zavarovanjem	456	3755
-od tega bolniki s subvencijo	68	562
Bolniki z zakonskim zavarovanjem	150	1312
Bolniki zvezne vojske	13	83
Bolniki poklicnih skladov	0	0
Bolniki veleposlaništev	50	1743
Skupaj	1017	11.853

2011	Primeri	Bolnišnični dnevi
Bolniki predplačniki	420	5784
Bolniki z zasebnim zavarovanjem	434	3327
-od tega bolniki s subvencijo	67	430
Bolniki z zakonskim zavarovanjem	150	1324
Bolniki zvezne vojske	22	99
Bolniki poklicnih skladov	1	22

Bolniki veleposlaništev	57	2708
Skupaj	1060	13.143

1. Polletje 2012	Primeri	Bolnišnični dnevi
Bolniki predplačniki	218	2922
Bolniki z zasebnim zavarovanjem	193	1477
-od tega bolniki s subvencijo	23	169
Bolniki z zakonskim zavarovanjem	74	606
Bolniki zvezne vojske	16	90
Bolniki poklicnih skladov	0	0
Bolniki veleposlaništev	34	1647
Skupaj	465	6652

Tožeča stranka je svoje bolnišnične storitve, storitve zdravstvene oskrbe ter s tem tesno povezane transakcije sprva obračunavala na osnovi dnevniških pavšalnih oskrbnin v skladu s členom 13 BPfIV, kakor je bilo običajno tudi v bolnišnicah v smislu člena 108 SGB V. Če so bili bolniki nameščeni v eno ali dvoposteljnih sobah, jim je tožeča stranka zaračunala doplačilo. Izbirne zdravniške storitve so se obračunavale ločeno v skladu z Gebührenordnung für Ärzte (tarifni pravilnik za zdravnike). Tožeča stranka je svoj obračunski sistem postopoma spremenila v obračunavanje na podlagi pavšalov za posamezni primer (tako imenovani sistem Diagnosis Related Group, v nadaljevanju: DRG). Tožeča stranka je na obravnavi 13. februarja 2020 trdila, da je leta 2011 na podlagi sistema DRG obračunala šele od 15 do 20 % dni oskrbe.

Tožeča stranka je 28. junija 2012 s skladom nezgodnega zavarovanja [...] kot nosilec zakonskega nezgodnega zavarovanja sklenila okvirni sporazum v smislu člena 4(14)(b), drugi stavek, podtočka cc, UStG, z začetkom veljavnosti 1. julij 2012.

V obračunih davka na dodano vrednost za leta od 2009 do 2012 je tožeča stranka svoje bolnišnične storitve, obračunane na osnovi oskrbnin, in nadomestila za uporabo, ki jih je zaračunavala zunanjim zdravnikom, obravnavala kot oproščene plačila davka na dodano vrednost. [...] (ni prevedeno)

V okviru posebnega pregleda, ki ga je v zvezi z davkom na dodano vrednost opravil Finanzamt [...] (ni prevedeno) (finančni urad, Nemčija), je revizorka menila, da transakcije tožeče stranke v veliki večini niso oproščene plačila davka na dodano vrednost. V skladu s členom 4(14)(b), drugi stavek, podtočka aa, UStG naj bi bile oproščene samo transakcije bolnišnic, pooblaščenih v skladu s členom 108 SGB V. Tožeča stranka pa naj ne bi bila pooblaščenca.

Iz člena 132(1)(b) Direktive 2006/112/ES naj ne bi izhajalo drugače. Bolnišnična oskrba naj bi se pod pogoji, ki so s socialnega vidika primerljivi pogojem, v katerih zdravljenje izvajajo osebe javnega prava, izvajala samo, če je bistven del bolnikov upravičen do povrnitve stroškov v skladu s členom 13 SGB V. V obravnavani zadevi naj bi delež bolnišničnih dni teh skupin bolnikov znašal le

10,2 % (2009), 11,1 % (2010), 10,10 % (2011) in 9,1 % (prvo polletje 2012) in naj torej ne bi bil bistven. Zato naj bi bilo sporne transakcije treba obravnavati kot obdavčljive. Šele z začetkom veljave sporazuma s skladom nezgodnega zavarovanja [...] 1. julija 2012 naj bi bile sporne transakcije v skladu s členom 4(14)(b), drugi stavek, podtočka cc, UStG oproščene.

To mnenje revizorke je tožena stranka prevzela v svoji odločbi o ugovoru z dne 6. septembra 2017 in v tožbenem postopku.

Tožeča stranka meni, da so sporne transakcije v skladu s členom 132(1)(b) Direktive 2006/112/ES oproščene. Trdi, da upravlja bolnišnico, priznано v skladu s členom 30 GewO, ki bolnišnične storitve in zdravstveno oskrbo opravlja tako kot osebe javnega prava. Dejavnost stranke naj bi bila v javnem interesu, saj naj bi nudila nabor storitev, ki je primerljiv javnim klinikam oziroma klinikam, vključenim v načrt glede bolnišnic. Javni interes naj bi izhajal tudi iz tega, da naj bi spadala med svetovno vodilne specialistične klinike za nevrokirurgijo, ki svoje storitve opravlja na vsakomer, najsibo zavarovan zakonsko, zasebno ali nezavarovan. Znatno obseg stroškov zdravstvene oskrbe naj bi nosili organi socialne varnosti, med katere spadajo ne le zakonski skladi zdravstvenega zavarovanja, temveč tudi zvezna vojska, poklicni skladi, organi za subvencije uslužbencem in veleposlaništva. Torej naj bi pri 33,08 % (2009), 34,31 % (2010), 38,15 % (2011) in 40,30 % (2012) bolnišničnih dni šlo za bolnike, pri katerih stroške prevzamejo organi socialne varnosti.

II.

Senat Sodišču Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) predlaga vprašanje za razlago Direktive 2006/112/ES, navedeni v izreku, in postopek prekinja do odločitve Sodišča.

1. Upoštevana pravna pravila

(a) Nacionalno pravo

Člen 4(14)(b) UStG:

V skladu s členom 4(14)(b) UStG v različici, veljavni od 1. januarja 2009, so med transakcijami iz člena 1(1), točka 1, UStG davka oproščene: bolnišnična in zdravstvena oskrba, vključno z diagnostiko, zdravniškimi pregledi, preventivo, rehabilitacijo, pomočjo pri porodu in storitvami hospica, ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava. Storitve iz člena 4(14)(b) UStG so oproščene tudi, če jih [opravljajo]

(aa) pooblaščen bolnišnice iz člena 108 SGB V

[...]

(cc) ustanove, ki jih k oskrbi v skladu s členom 34 SGB VII pritegnejo nosilci zakonskega nezgodnega zavarovanja

[...].

Člen 108 SGB V – Pooblašcene bolnišnice

Skladi zdravstvenega zavarovanja smejo izvajanje bolnišnične oskrbe prepustiti samo naslednjim bolnišnicam (pooblašcene bolnišnice):

1. visokošolskim klinikam [...] (ni prevedeno),
2. bolnišnicam, ki so vključene v deželni načrt glede bolnišnic, ali
3. bolnišnicam, ki so z deželnimi združenji skladov zdravstvenega zavarovanja in združenji izbirnih skladov zdravstvenega zavarovanja sklenile pogodbo o oskrbi.

Člen 109 SGB V – Sklenitev pogodb o oskrbi z bolnišnicami

[...]

(2) Pravica do sklenitve pogodbe o oskrbi iz člena 108(3) SGB V ne obstaja

(3) Pogodba o oskrbi iz člena 108(3) SGB V se ne sme skleniti, če bolnišnica

1. ne zagotavlja učinkovite in ekonomične bolnišnične oskrbe,
2. [...] (ne izpolnjuje določenih zahtev v zvezi s kakovostjo) ali
3. za bolnišnično oskrbo zavarovancev, ki ustreza potrebam, ni potrebna.

[...]

Člen 1 KHG – Načelo

(1) Namen tega zakona je zagotoviti ekonomsko varnost bolnišnic, da se zagotovi kakovostna oskrba prebivalstva z zmogljivimi, kakovostnimi in ekonomsko samostojnimi bolnišnicami, ki ustreza bolnikom in potrebam, ter da se prispeva k socialno vzdržnim oskrbninam.

Člen 6 – Načrtovanje glede bolnišnic in investicijski programi

(1) Dežele za uresničevanje ciljev iz člena 1 izdelujejo načrte glede bolnišnic in investicijske programe; upoštevati je treba posledične stroške, zlasti vplive na oskrbnine.

(b) Pravo Unije

Člen 132(1) Direktive 2006/112/ES

V skladu s členom 132(1) Direktive 2006/112/ES države članice davka oprostijo naslednje transakcije:

(b) bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste.

2. Pravni položaj na podlagi nacionalnega prava; prvo vprašanje za predhodno odločanje

Tožeča stranka ni oseba javnega prava, zato njene transakcije niso oproščene v skladu s členom 4(14)(b), prvi stavek, UStG. Poleg tega tožeča stranka ni niti sklenila pogodbe o oskrbi z deželnimi združenji skladov zdravstvenega zavarovanja in združenji izbirnih skladov zdravstvenega zavarovanja niti (še) ni bila vključena v načrt glede bolnišnic dežele Spodnje Saške. Zato pogoji za oprostitev transakcij v skladu s členom 4(14)(b), podtočka aa, UStG niso izpolnjeni. Ker je okvirni sporazum, ki ga je tožeča stranka sklenila s skladom nezgodnega zavarovanja [...], začel veljati šele 1. julija 2012, se lahko na oprostitev v skladu s členom 4(14)(b), podtočka cc, UStG sklicuje šele od tega datuma.

Tako peti kot tudi enajsti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) menita, da člen 4(14)(b), podtočka aa, UStG ne ustreza zahtevam prava Unije iz člena 132(1)(b) Direktive 2006/112/ES, saj je z njim za oprostitev storitev, ki se izvajajo v bolnišnicah, ki niso osebe javnega prava, določen pridržek prava socialne varnosti glede potreb [...] (ni prevedeno).

Predložitveni senat se nagiba k temu, da bi se pridružil pravnemu stališču petega in enajstega senata Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče). Ker smejo deželna združenja skladov zdravstvenega zavarovanja in združenja izbirnih skladov zdravstvenega zavarovanja pogodbo o oskrbi skleniti samo, če je to potrebno za oskrbo zavarovancev, ki ustreza potrebam, (člen 108(3) SGB V povezuje s členom 109(3), točka 3, SGB V) in ker se pri vključitvi bolnišnice v načrt glede bolnišnic v skladu s členom 1 KHG upoštevajo tudi vidiki ekonomičnosti („se prispeva k socialno vzdržnim oskrbninam“), dejansko velja načelo *closed shop*; v skladu s tem (še kakšna druga) bolnišnica nima možnosti za vključitev v deželni načrt glede bolnišnic in s tem za sklenitev pogodb o oskrbi z zakonskimi skladi zdravstvenega zavarovanja, če je v tej zvezni deželi na voljo že dovolj bolnišničnih postelj za posamezno strokovno področje. Posledica tega bi bila, da bi se storitve iste vrste, ki jih zagotavljajo različne bolnišnice, glede davka na dodano vrednost obravnavale različno, pri čemer bi bile nekatere od bolnišnic ugodnosti deležne zgolj zato, ker so bile ustanovljene prej in so bile prve vključene v načrt glede bolnišnic oziroma so prve dosegle sklenitev pogodb o oskrbi. V skladu s sodno prakso Sodišča mora nacionalni zakonodajalec merila Direktive 2006/112/ES razložiti v skladu s cilji navedenih oprostitev in pri tem

upoštevati zahteve načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV (sodba Sodišča z dne 10. junija 2010, CopyGene, C-262/08, Recueil, str. I-5053). Predložitveni senat meni, da ureditev, kakršna je člen 4(14)(b), podtočka aa, UStG, s katero se oprostitev dejansko omejuje in pridržuje bolnišnicam, ki so bile prve vključene v načrt glede bolnišnic, ni združljiva z načelom konkurenčne nevtralnosti davka na dodano vrednost.

Zato predložitveni senat s prvim vprašanjem Sodišče prosi za razlago, ali je določba člena 4(14)(b), podtočka aa, UStG združljiva s členom 132(1)(b) Direktive 2006/112/ES. To vprašanje je pomembno za rešitev spora, saj bo tožbo v primeru združljivosti nacionalnega pravnega pravila s pravom Skupnosti treba zavrniti in vprašanje, ali so bolnišnične storitve, ki jih opravlja tožeča stranka, s socialnega vidika primerljive s storitvami, ki jih opravljajo osebe javnega prava, ne bo upoštevno.

3. Pravni položaj v skladu s pravom Skupnosti; drugo vprašanje za predhodno odločanje

Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, se tožeča stranka lahko neposredno sklicuje na člen 132(1)(b) Direktive 2006/112/ES. Pri tem bi bilo za odločitev pomembno, ali je tožeča stranka bolnišnično oskrbo in s tem tesno povezane transakcije opravljala pod pogoji, ki so bili s socialnega vidika primerljivi pogojem, pod katerimi te storitve opravljajo osebe javnega prava.

Enajsti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), ki tudi izhaja iz predpostavke, da s členom 4(14)(b), točka aa, UStG pravo Skupnosti ni ustrezno razloženo, opozarja na uvodni stavek člena 132 Direktive 2006/112/ES in poudarja, da mora vsaka država članica v okviru polja proste presoje določiti pravila, v skladu s katerimi se podeli zahtevano priznanje [...] (ni prevedeno). Meni, da je nemški zakonodajalec polje proste presoje presegel le v delu, v katerem je za priznanje oprostitve v skladu s členom 4(14)(b), podtočka aa, UStG z napotitvijo na člen 108 SGB V določil, da mora biti za vključitev v načrt glede bolnišnic ali za sklenitev pogodbe o oskrbi izpolnjen pogoj glede potreb, in s tem prekršil načelo nevtralnosti. Nima pa enajsti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) pomislekov glede tega, da se z verižnim sklicevanjem iz člena 4(14)(b), podtočka aa, UStG prek člena 108(2) in (3) SGB V na člena 1 in 6 KHG oziroma člen 109 SGB V za priznanje oprostitve v skladu s členom 4(14)(b), podtočka aa, UStG določajo pogoji glede kadrovskih, prostorskih in stvarnih zmogljivosti bolnišnice ter ekonomičnosti njenega poslovanja; v primeru neupoštevnosti pogojev, ki jih je določil nacionalni zakonodajalec, bi se državam članicam podeljena diskrecijska pravica odvzela [...] (ni prevedeno).

Predložitveni senat dvomi, ali se lahko v primeru, ko se v nacionalnem davčnem pravilu napotuje na kompleksen sistem nedavčnih pravil in je zaradi uporabe celote nedavčnih pravil razlaga predpisa o oprostitvi davka nezdružljiva s pravom Unije, diskrecijska pravica, podeljena nacionalnemu zakonodajalcu, ohrani tako, da se ne uporabljajo zgolj tisti dejanski pogoji nedavčnih pravil, ki neposredno

povzročajo neskladnost nacionalnega predpisa o oprostitvi davka s pravom Skupnosti, pri čemer se drugi dejanski pogoji še naprej uporabljajo. Predložitveni senat namreč dvomi, ali dejansko ustreza volji nacionalnega zakonodajalca in se s tem ohranja njegova diskrecijska pravica pri prenosu Direktive 2006/112/ES v nacionalno pravo, če za priznanje davčne ugodnosti ni postavljen pogoj, da se za bolnišnico opravi preučitev potreb – ki ni združljiva s pravom Skupnosti –, ampak so pri tem upoštevana druga merila, po katerih se nacionalni zakonodajalec – če bi neskladnost s pravom Skupnosti sicer prepoznal – morda sploh ne ravnal.

Senat dvomi, ali je pri razlagi „primerljivosti socialnih pogojev“ v smislu člena 132(1)(b) Direktive 2006/112/ES treba preučiti ekonomičnost bolnišnice [...] (ni prevedeno). V zvezi s tem je treba opozoriti še tudi, da mora specialistična klinika, kakršna je tožeča stranka, ki opravlja posebno zapleteno in zahtevno nevrokirurško oskrbo, svoje storitve nujno ponujati za višjo ceno kakor bolnišnica, ki večinoma opravlja medicinsko oskrbo, pri kateri dragi medicinski pripomočki niso potrebni. Senat zato meni, da višina lastnih stroškov bolnišnice ni primerno merilo za preučitev, ali klinika storitve ponuja pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, pod katerimi storitve ponuja javna bolnišnica. Navsezadnje bi se preobremenilo tako finančno upravo kot tudi finančna sodišča, če bi za odločitev o oprostitvi transakcij v vsakem primeru morali izvesti obširno presojo ekonomičnosti in zmogljivosti.

Zato predložitveni senat meni, da je v primeru, ko nacionalni zakonodajalec zahtev prava Skupnosti ni ustrezno prenesel v nacionalno pravo, primerno dopustiti neposredno sklicevanje na pravo Unije in zadevno določbo prava Skupnosti razložiti samostojno samo po sebi. Zato predložitveni senat v obravnavanem primeru meni, da je za odločitev o zadevi pomembno, ali tožeča stranka bolnišnične storitve nudi pod socialnimi pogoji, ki so primerljivi pogojem javnopravne bolnišnice; senat se nagiba k temu, da na vprašanje primerljivosti socialnih pogojev ne odgovori z vidika poslovanja in struktur stroškov bolnišnice, temveč z vidika bolnikov; s socialnega vidika bi torej pogoji bili primerljivi, če bi prevladujoč delež stroškov bolnikov prevzemali organi socialne varnosti.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje je pomembno za odločitev, ker bi se senat, ki odloča o zadevi, pri razlagi člena 132(1)(b) Direktive 2006/112/ES rad oprl na druga merila kot pritožbeno Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče).

III.

Pravna podlaga za predložitev vprašanja za predhodno odločanje Sodišču je člen 267(2) Pogodbe o delovanju Evropske unije.

IV.

[...] (postopek)