



Zbiór Orzeczeń

Sprawa C-228/20

**I GmbH
przeciwko
Finanzamt H**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Niedersächsisches Finanzgericht)

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 7 kwietnia 2022 r.

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. b) – Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie ogólnym – Zwolnienie opieki szpitalnej i medycznej – Szpital prywatny – Odpowiednio uznana placówka – Porównywalne warunki socjalne

1. *Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia – Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie ogólnym – Zwolnienie opieki szpitalnej i medycznej oraz ściśle z nimi związanych czynności – Odpowiednio uznane placówki – Pojęcie – Szpitale prywatne – Włączenie [dyrektywa Rady 2006/112, art. 132 ust. 1 lit. b), art. 133]*

(zob. pkt 48–52, 55–60)

2. *Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia – Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie ogólnym – Zwolnienie opieki szpitalnej i medycznej oraz ściśle z nimi związanych czynności – Odpowiednio uznane placówki – Okoliczności, jakie należy wziąć pod uwagę w celu uznania placówek – Uprawnienia dyskrecjonalne państw członkowskich – Granica – Przestrzeganie zasady neutralności podatkowej [dyrektywa Rady 2006/112, art. 132 ust. 1 lit. b)]*

(zob. pkt 61–63)

3. *Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia – Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie ogólnym – Zwolnienie opieki zdrowotnej udzielanej przez szpitale prywatne – Świadczenie podobnych usług na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego – Przepisy krajowe prowadzące do odmiennego traktowania w kontekście zwolnienia – Niedopuszczalność*

[dyrektywa Rady 2006/112, art. 132 ust. 1 lit. b)]

(zob. pkt 70, pkt 1 sentencji)

4. *Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia – Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie ogólnym – Zwolnienie opieki szpitalnej i medycznej oraz ściśle z nimi związanych czynności – Świadczenia opieki zdrowotnej udzielane przez szpitale prywatne – Świadczenie podobnych usług na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego – Weryfikacja podobnego charakteru warunków socjalnych – Okoliczności, jakie należy wziąć pod uwagę*
[dyrektywa Rady 2006/112, art. 132 ust. 1 lit. b)]

(zob. pkt 75–83, pkt 2 sentencji)

Streszczenie

I GmbH jest spółką niemieckiego prawa prywatnego, której przedmiotem działalności jest w szczególności prowadzenie szpitala w dziedzinie neurologii. Świadczy ona, za zezwoleniem państwa, usługi opieki szpitalnej w rozumieniu prawa niemieckiego na rzecz pacjentów objętych, w celu pokrycia kosztów leczenia, różnymi systemami, w tym prywatnymi lub ustawowymi systemami ubezpieczeń zdrowotnych. Pacjenci ci są obsługiwani indywidualnie, po potwierdzeniu pokrycia kosztów przez służby „Beihilfe” (zapomoga wypłacana urzędnikom na wypadek choroby), instytucje ubezpieczeń zdrowotnych, instytucje zastępujące ustawowe instytucje ubezpieczeń zdrowotnych lub ubezpieczenia prywatne.

W swoich deklaracjach podatkowych za lata 2009–2012 I ujęła usługi opieki szpitalnej rozliczane na podstawie stawek dziennych oraz wynagrodzenia fakturowane lekarzom dysponującym łózkami w placówce szpitalnej jako transakcje zwolnione z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”).

Według prawa Unii¹ z VAT zwolniona jest opieka szpitalna podejmowana przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze². Prawo niemieckie transponujące dyrektywę VAT przewiduje, że świadczenia opieki szpitalnej podejmowane przez podmioty prawa publicznego są zwolnione z VAT oraz że szpital inny niż podmiot prawa publicznego może również korzystać z tego zwolnienia w odniesieniu do tych samych świadczeń, jeżeli jest dopuszczony w rozumieniu prawa krajowego bądź to z powodu włączenia go do planu szpitali kraju związkowego, bądź z powodu zawarcia umów o świadczenie opieki zdrowotnej z ustawowymi instytucjami ubezpieczeń zdrowotnych lub z instytucjami je zastępującymi.

¹ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT”).

² Artykuł 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania opiekę szpitalną i medyczną oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze.

W niniejszym przypadku przed dniem 1 lipca 2012 r. I nie była uznawana za dopuszczony szpital w rozumieniu prawa niemieckiego. Natomiast, zawierając porozumienie ramowe z instytucją ustawowego ubezpieczenia od następstw wypadków, które weszło w życie w tym dniu, I mogła skorzystać ze zwolnienia w odniesieniu do świadczeń opieki szpitalnej wykonywanych po tej dacie.

I zaskarżyła do sądu odsyłającego decyzję organu podatkowego uznając, że większość usług świadczonych przed dniem 1 lipca 2012 r. nie powinna być zwolniona z VAT. Zdaniem I usługi te są świadczone na mocy dyrektywy VAT.

Sąd ten uważa, że system mający zastosowanie w Niemczech do usług świadczonych przez szpitale inne niż podmioty prawa publicznego może prowadzić do odmiennego traktowania porównywalnych świadczeń. W tych okolicznościach sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem, czy zgodne z dyrektywą VAT jest uzależnienie zwolnienia świadczeń opieki zdrowotnej udzielanych przez szpital prywatny od dopuszczenia tego szpitala zgodnie z przepisami krajowymi dotyczącymi powszechnego systemu ubezpieczenia zdrowotnego, a w wypadku odpowiedzi przeczącej, jakie okoliczności pozwalają na ustalenie, że świadczenia udzielane przez takie prywatne szpitale są realizowane „na warunkach socjalnych porównywalnych” - w rozumieniu dyrektywy VAT – do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego.

W swoim wyroku Trybunał orzekł, że dyrektywa VAT stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które prowadzą do tego, że prywatne szpitale udzielające podobnych świadczeń na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego są traktowane odmiennie w odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w tej dyrektywie. W tym kontekście Trybunał sprecyzował warunki, jakie właściwe władze państwa członkowskiego mogą wziąć pod uwagę w celu ustalenia, czy świadczenia zapewniane przez prywatne szpitale są realizowane „na warunkach socjalnych porównywalnych” do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego w rozumieniu dyrektywy VAT, wśród nich warunki mające na celu obniżenie kosztów opieki zdrowotnej i ułatwienie jednostkom dostępu do tej opieki, a także wskaźniki wydajności szpitala.

Ocena Trybunału

Jedna z dwóch kumulatywnych przesłanek wymaganych przez dyrektywę VAT, aby świadczenia opieki szpitalnej oferowane przez podmiot inny niż podmiot prawa publicznego mogły być zwolnione z VAT, odnosi się do statusu placówki wykonującej te usługi i wymaga, aby podmiot ten był szpitalem, ośrodkiem medycznym lub diagnostycznym lub inną odpowiednio uznaną placówką o podobnym charakterze. W tym względzie Trybunał zauważył przede wszystkim, że wymóg bycia „odpowiednio uznanym” odnosi się do wszystkich podmiotów, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, i nie ogranicza się do „innych placówek o podobnym charakterze”. W konsekwencji państwo członkowskie może, korzystając ze swobody uznania, poddać prywatny szpital wymogowi bycia „odpowiednio uznanym”, aby świadczenia opieki zdrowotnej udzielane przez niego na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego mogły być zwolnione zgodnie z dyrektywą VAT.

Następnie Trybunał zbadał czynniki, jakie należy wziąć pod uwagę w celu uznania placówek mogących korzystać ze spornego zwolnienia. Przy stosowaniu tego zwolnienia poszanowanie neutralności podatkowej wymaga, aby wszystkie podmioty inne niż podmioty prawa publicznego były traktowane na równi w celu ich uznawania w odniesieniu do świadczenia podobnych usług.

Tymczasem korzystanie z uprawnień dyskrecyjnych w odniesieniu do zawarcia porozumienia ze szpitalem i brak po stronie władz publicznych obowiązku uwzględnienia w swoich planach szpitali prywatnoprawnych szpitali, które podejmują czynności na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego może skutkować, z naruszeniem zasady neutralności podatkowej, tym, że porównywalne prywatne szpitale będą traktowane w różny sposób w zakresie zwolnienia.

Wreszcie, w odniesieniu do drugiej przesłanki wymaganej przez dyrektywę VAT do zwolnienia świadczeń opieki szpitalnej oferowanych przez podmiot inny niż podmiot prawa publicznego, która odnosi się do świadczonych usług i wymaga, aby były one podejmowane na „warunkach socjalnych porównywalnych” do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, Trybunał wskazał, że w celu dokonania oceny, czy usługi prywatnego szpitala są świadczone na tych warunkach, należy wziąć pod uwagę, po pierwsze, warunki regulacyjne mające zastosowanie do świadczeń udzielanych przez szpitale publicznoprawne, w celu obniżenia kosztów opieki zdrowotnej i ułatwienia jednostkom dostępu do dobrej jakości opieki zdrowotnej, a po drugie, koszty usług świadczonych przez szpital prywatny, które są nadal ponoszone przez pacjentów³. Wydajność szpitala prywatnego w zakresie personelu, pomieszczeń i wyposażenia, a także efektywność ekonomiczna zarządzania nim również mogą być brane pod uwagę, ponieważ szpitale publicznoprawne podlegają porównywalnym wskaźnikom zarządzania, a te ostatnie przyczyniają się do osiągnięcia celu w postaci obniżenia kosztów opieki zdrowotnej i ułatwienia jednostkom dostępu do dobrej jakości opieki zdrowotnej.

³ Trybunał uściślił w tym względzie, że istotna może się okazać kwestia, czy stawki dzienne są obliczane w porównywalny sposób w szpitalu prywatnym i publicznoprawnym, oraz że do sądu odsyłającego będzie należało zbadanie, czy usługi świadczone przez prywatne szpitale są traktowane przez system zabezpieczenia społecznego lub na podstawie porozumień zawartych z władzami publicznymi państwa członkowskiego w taki sposób, że koszty ponoszone przez pacjenta są porównywalne z kosztami ponoszonymi za podobne usługi przez pacjenta w szpitalu publicznym.