

null

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

GERARDA HOGANA

přednesené dne 23. září 2021(1)

Věc C-228/20

I GmbH

proti

Finanzamt H

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Niedersächsisches Finanzgericht (Finanční soud spolkové země Dolní Sasko, Německo)]

„řízení o předběžné otázce – Daž z předané hodnoty – Směrnice 2006/112 – článek 132 odst. 1 písm. b) – Osvobození některých lékařských činností od daně ve veřejném zájmu – Pojem „čádně uznaná zařízení“ – Pojem „sociální podmínky srovnatelné s podmínkami veřejnoprávních subjektů““

I. Úvod

1. Za jakých okolností má soukromě provozovaná nemocnice nárok na osvobození od DPH, které při poskytování lékařské péče svádí ve veřejném nemocnicím? To, jak uvidíme, je otázka nelehká, ale je to v podstatě otázka, kterou tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, týkající se výkladu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z předané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, „směrnice o DPH“), nastoluje. Právě toto ustanovení stanoví pro určité činnosti zdravotní péče vykonávané konkrétními typy zdravotnických zařízení osvobození od daně.

2. Osvobození od daně stanovená v článku 132 směrnice o DPH jsou založena na politických úvahách, které nemusí být dokonale konzistentní. Jak poznamenal D. Berlin, pokrok na cestě harmonizace DPH byl často řízen nesmírně praktickými úvahami, které byly často diktovány realitou vnitrostátní politiky a regionálních specifik(2).

3. Žádost v tomto případě podal Niedersächsisches Finanzgericht (Finanční soud spolkové země Dolního Saska, Německo) v rámci sporu mezi společností s ručením omezeným I a Finanzamt H (Finanční úřad H, Německo) ohledně osvobození nemocničních služeb poskytnutých společností I během daných období 2009 až 2012 od DPH. Předkládající soud poznamenal, že mezi dotčenými vnitrostátními právními předpisy a zněním čl. 132 odst. 1 písm.

b) směrnice o DPH existuje určitě napřít, a rozhodl se Soudnímu dvoru položit dotaz, jak by toto ustanovení mělo být vykládáno.

4. Hned na úvod se nemohu vyhnout tomu, abych poznamenal, že stávající judikatura Soudního dvora k tomuto tématu není vždy zcela konzistentní. Jak dále uvidíme, část obtíží zde vychází ze skutečnosti, že některé pojmy obsažené v článku 132 odst. 2 písm. b) jsou samy o sobě poněkud nevhodně definované a obtížně použitelné. Tento případ proto Soudnímu dvoru poskytuje příležitost provedením komplexní a systémové analýzy tohoto ustanovení judikaturu objasnit. Než však k této analýze přikročíme, je nejprve nutné představit příslušný legislativní rámec.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Článek 131 směrnice o DPH je jediným článkem obsaženým v hlavě IX kapitole 1 této směrnice, které jsou nadepsané „Obecné ustanovení“ a „Osvobození od daní“. Tento článek stanoví:

„Osvobození od daní podle kapitol 2 až 9 se uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy [Unie], a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatnění těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

6. Článek 132 odst. 1 směrnice o DPH, který je uveden v kapitole 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“, hlavy IX této směrnice, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daní 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;

c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotýkajícím členském státě;

[...]“

7. Článek 133 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daní podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

a) dotýká se subjekty nesmí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;

b) dotýká se subjekty musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotýká se činnosti;

c) dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH;

d) osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

[...]"

B. Německé právo

8. Ustanovení § 4 odst. 14 písm. b) Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) ve znění účinném od 1. ledna 2009 stanoví:

„Od daně jsou osvobozena tato plnění spadající pod § 1 odst. 1 bod 1 UStG:

[...]

14. [...]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče, včetně diagnostiky, lékařských prohlídek, prevence, rehabilitace, pomoci při porodu, poskytování hospicové péče, péče v závěru života, jakož i s nimi úzce související činnosti vykonávané veřejnoprávními subjekty. Plnění uvedená v první větě jsou rovněž osvobozena, pokud je poskytují

(aa) schválené nemocnice ve smyslu § 108 Fünften Buches Sozialgesetzbuch (Pátá kniha zákona o sociálním zabezpečení);

[...]

(cc) subjekty, jež do péče zapojili nositelé veřejného úrazového pojištění podle § 34 Siebten Buches Sozialgesetzbuch (Sedmé knihy zákona o sociálním zabezpečení);

[...]“.

9. Ustanovení § 108 Fünften Buches Sozialgesetzbuch (Páté knihy zákona o sociálním zabezpečení; dále jen „SGB V“) nadepsané „Nemocnice s licenci“ uvádí:

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

1. nemocnice, které jsou uznávány jako univerzitní nemocnice [...],

2. nemocnice zařazené do plánu nemocniční péče spolkové země (plánované nemocnice) nebo

3. nemocnice, které uzavřely smlouvu o poskytování péče s Landesverbände der Krankenkassen (zemské sdružení zdravotních pojišťoven) a s Verbände der Ersatzkassen (sdružení zdravotních pojišťoven.“

10. Z historických důvodů je podle německého práva jejich organizace patrně řešena rozdělením na zdravotní pojišťovny a sdružení tzv. „Ersatzkassen“. To v projednávané věci patrně není relevantní.

11. Ustanovení § 109 SGB V, nadepsané „Uzavření smluv o poskytování péče s nemocnicemi“, stanoví:

„[...]

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

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

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

[...]“

12. Ustanovení § 1 Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (zákon o hospodářském zajištění nemocnic a úpravě sazeb za poskytování nemocniční péče, dále jen „KHG“, BGBl. I 1991, 886), nadepsaný „Zásada“, stanoví:

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

13. Ustanovení § 6 odst. 1 KHG stanoví:

„(1) 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.

[...]

(4) Další podrobnosti stanoví právo spolkové země.“

14. Německá vláda ve svých písemných vyjádřeních uvedla, že Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí, Německo) přijalo závazný správní oběhník platný od 1. ledna 2009. Podle tohoto oběhníku mohly i soukromé nemocnice, které nebyly schválenými nemocnicemi ve smyslu § 108 SGB V, žádat o osvobození od daně, pokud služby, které nabízely, odpovídaly službám poskytovaným nemocnicemi provozovanými veřejnými subjekty nebo nemocnicemi schválenými ve smyslu § 108 SGB V a náklady z velké části nesly zdravotní pojišťovny nebo jiné orgány sociálního zabezpečení. To platí v případě, že během uplynulého účetního roku bylo alespoň 40 % hospitalizačních nebo fakturačních dnů v průběhu roku popsáno pacientem, u nichž byly za nemocniční služby uplatněny ceny, které nepřešly částku, kterou by hradily orgány sociálního zabezpečení(3).

15. Ustanovení § 30 Gewerbeordnung (živnostenský řád, dále jen „GewO“), nadepsané „Soukromé nemocnice“, uvádí:

„(1) Podnikatelé provozující soukromé nemocnice a soukromé porodnice a soukromé psychiatrické léčebny zažádají u příslušného orgánu o licenci. Licence bude odmítnuta pouze v případě, že

1. existují skutečnosti, které ve vztahu k řízení nebo správě zařízení nebo kliniky ukazují na nespolehlivost podnikatele,
- 1a. existují skutečnosti, které ukazují, že není zaručena adekvátní lékařská a ošetrovatelská péče o pacienty,
2. podle popisu a plánu, které podnikatel předloží, strukturální a další technické vybavení zařízení nebo kliniky nevyhovuje hygienickým požadavkům,
3. zařízení nebo klinika má být umístěna pouze v části budovy, kterou obývají i jiné osoby, a její provoz může pro ostatní obyvatele této budovy přinášet značné nevýhody nebo způsobovat nebezpečí, nebo
4. zařízení nebo klinika je určena k ubytování osob s nakažlivými chorobami nebo duševně nemocných a její umístění může přinášet značné nevýhody nebo způsobovat nebezpečí majitelům nebo obyvatelům sousedních nemovitostí.

(2) Před udělením koncese musí být ve věcech uvedených v odst. 1 body 3 a 4 konzultována místní policie a obecní úřad.“

III. Skutkové okolnosti převodního řízení a žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

16. Žalobkyně v převodním řízení je společnost s ručením omezeným založená podle německého práva, jejímž úelem podle stanov je plánování, zřízení a provoz nemocnice specializující se na neurologii. činnost této nemocnice byla schválena státem ve smyslu § 30 GewO.
17. Pacienty žalobkyně jsou pacienti, kteří si péči hradí sami a na ošetření platí zálohy, pacienti pojištění u soukromých zdravotních pojišťoven, osoby s nárokem na příspěvek (jako jsou tzv. „Botschaftspatienten“, u nichž je úhrada výdajů poskytnuta zastupitelským úřadem cizího státu), příslušníci Bundeswehru, pacienti pojištění u oborových zdravotních pojišťoven a pacienti pojištění u veřejných zdravotních pojišťoven.
18. Žalobkyně účtovala svou nemocniční a lékařskou péči a s ní úzce související činnosti nejprve na základě fixních denních sazeb, 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). Žalobkyně však řádem svůj systém účtování změnila a postupně přešla na účtování na základě případových paušálů (tzv. diagnosis related group (DRG))(4). Před předkládajícím soudem se žalobkyně vyjádřila, že v roce 2011 účtovala podle systému DRG zatím pouze 15 až 20 % dní, v nichž poskytovala péči.
19. Dne 28. června 2012 uzavřela žalobkyně s nositelkou veřejného úrazového pojištění rámcovou smlouvu ve smyslu § 4 bodu 14 písm. b) druhé větě bodu cc) UStG. Tato smlouva nabyla účinnosti dne 1. července 2012.
20. Ve svých přiznáních k DPH za roky 2009 až 2012 vykazovala žalobkyně jako plně osvobozená od daně z obrátu nemocniční plně účtovaná na základě fixních denních sazeb a úhrady za užívání fakturované nesmluvním lékařem. V průběhu daňové kontroly však příslušný

finanční úřad dospěl k názoru, že drtivá většina plnění, která žalobkyně poskytla před 1. lednem 2012, nebyla od DPH osvobozena, protože se nejednalo o schválenou nemocnici. Toto stanovisko bylo potvrzeno rozhodnutím o námitce proti výsledku daňové kontroly a v rozhodnutí o žalobě podané proti tomuto rozhodnutí.

21. Žalobkyně zahájila řízení před předkládajícím soudem, ve kterém tvrdí, že dotčená plnění by měla být od DPH osvobozena podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, pokud byla poskytnuta řádně uznanou nemocnicí, která poskytuje služby za stejných podmínek jako subjekt veřejnoprávní. Na podporu svého tvrzení žalobkyně uvádí, že její činnost je ve veřejném zájmu, protože zprv nabízí řadu služeb srovnatelných se službami veřejných klinik nebo klinik zařazených do plánu nemocniční péče spolkové země, zadruhé je jednou z nejznámějších neurochirurgických klinik na světě a zatím poskytuje své služby všem osobám bez ohledu na to, zda jsou pojištěny v systému veřejného nebo soukromého pojištění nebo pojištění nejsou.

22. Předkládající soud zadruhé poznamenává, že ve sporných obdobích žalobkyně v povodním řízení nesplňuje podmínky pro osvobození od daně podle § 4 odst. 14 písm. b) bodu aa) UStG nebo podle § 4 odst. 14 písm. b) bodu cc) UStG. Zprv rámcová smlouvu, kterou žalobkyně v povodním řízení s úrazovou pojišťovnou uzavřela, nabyla účinnosti až 1. ledne 2012, a zadruhé žalobkyně nesplňuje podmínky stanovené v § 108 UStG, na jejichž základ by mohla být považována za schválenou nemocnici. Předkládající soud má nicméně pochyby o služitelnosti těchto podmínek s článkem 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

23. V tomto ohledu se vnitrostátní soud přiklání k názoru pátého a jedenáctého senátu Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), že tyto požadavky jdou nad rámec požadavků stanovených v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. S ohledem na podmínky, které pro kvalifikaci schválené nemocnice ve smyslu daného ustanovení stanoví § 108 SGB V, má soud za to, že jakýkoli požadavek, podle kterého soukromé nemocnice musí tyto podmínky splňovat, aby mohly být od DPH osvobozeny, by výhodu osvobození od daně omezil na nemocnice, které již jsou zahrnuty v plánu nemocniční péče nebo které již uzavřely smlouvu se sdružením zdravotních pojišťoven nebo sdružením tzv. „Ersatzkassen“. Dvodem je, že ostatní soukromé nemocnice by měly na zařazení do plánu nemocniční péče nebo podpis takové smlouvy jen malou šanci, pokud by již v určité spolkové zemi byl k dispozici dostatek nemocničních lůžek. V důsledku toho by bylo s podobnými lékařskými službami zacházeno odlišně v závislosti na tom, zda nemocnice, která služby poskytuje, požádala o zařazení do plánu nemocniční péče nebo uzavření smlouvy o poskytování zdravotní péče se zemským sdružením zdravotních pojišťoven nebo sdružením tzv. „Ersatzkassen“ dříve nebo později, což by bylo neslučitelné se zásadou daňové neutrality.

24. Pokud by byl § 4 odst. 14 písm. b) UStG považován za neslučitelný s článkem 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, předkládající soud má za to, že by vyvstala otázka, zda by se žalobkyně mohla tohoto ustanovení této směrnice dovolávat. Aby tomu tak bylo, bylo by nutné, aby nemocniční služby poskytované žalobkyní v povodním řízení a plnění s nimi úzce související byly poskytovány za podmínek srovnatelných s těmi, které se vztahují na veřejnoprávní subjekty.

25. V tomto ohledu vnitrostátní soud poznamenává, že jedenáctý senát Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl, že německý zákonodárce porušil § 132 směrnic o DPH pouze v rozsahu, v němž toto ustanovení podmiňuje osvobození od DPH tím, že dané služby bude poskytovat zařízením, které je schválenou nemocnicí ve smyslu § 108 SGB V. S § 132 odst. 1 písm. b) směrnic o DPH by však v rozporu nebylo, pokud by vnitrostátní právní předpisy toto osvobození podmiňovaly podmínkami týkajícími se výkonu nemocnice z hlediska personálu, prostor a vybavení a hospodárnosti – jak to činí § 4 odst. 14 písm. b) bod aa) UStG, § 108 bod 2 a 3 SGB V, § 1 a § 6 KHG a § 109 SGB V.

26. Předkládající soud má v souvislosti s touto analýzou pochybnosti. Má za to, že k určení, zda jsou transakce prováděny za „srovnatelných sociálních podmínek“ ve smyslu § 132 odst. 1 písm. b) směrnic o DPH, je vhodné použít jiná kritéria, než ta, která uvedla jedenáctá komora Spolkového finančního soudu, konkrétně zda náklady na většinu pacientů nesou orgány sociálního zabezpečení či nikoli.

27. Za těchto okolností se Niedersächsisches Finanzgericht (Finanční soud Spolkové země Dolní Sasko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je ustanovení § 4 bodu 14 písm. b) [UStG] slučitelné s § 132 odst. 1 písm. b) směrnic o DPH, jestliže je osvobození od daně pro nemocnice, které nejsou veřejnoprávními subjekty, podmíněno schválením takových nemocnic podle § 108 [SGB V]?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Jaké podmínky poskytování nemocniční péče veřejnoprávními nemocnicemi lze považovat za sociální podmínky srovnatelné s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu § 132 odst. 1 písm. b) směrnic o DPH?“

IV. Analýza

A. Úvodní poznámky:

28. Jelikož předkládající soud i účastníci řízení odkázali na zásadu daňové neutrality, je vhodné začít objasněním významu tohoto pojmu. Rychlý pohled judikatury Soudního dvora ukazuje, že výraz „zásada daňové neutrality“ je používán nejméně ve třech různých významech(5).

29. *Zprvé* je tento výraz často používán k popisu skutečnosti, že osoba, která byla povinna za nabytí zboží nebo služeb odvést DPH, může následně tuto daň odpovízt, jsou-li tyto výrobky nebo služby určeny k použití pro účely zdanitelné činnosti(6). Toto je zjevně primární význam tohoto výrazu.

30. *Zadruhé* je zásada daňové neutrality někdy chápána tak, že ve věcech DPH odráží zásadu rovného zacházení(7). Je-li použita v tomto smyslu, lze se této zásady samozřejmě dovolávat za účelem zpochybnění platnosti ustanovení směrnic o DPH(8).

31. *Zatřetí* Soudní dvůr tímto výrazem někdy naznačuje, že DPH by mělo být neutrální z hlediska hospodářské soutěže(9). V podstatě jde o to, že s podobným zbožím nebo službami, které si navzájem konkurují, by mělo být zacházeno stejným způsobem(10). Tato zásada se však od zásady rovného zacházení poněkud liší, protože nepředstavuje jakési zastřešující pravidlo primárního práva, které by mohlo určit platnost uvedeného osvobození(11). V tomto (třetím) smyslu je myšlenka daňové neutrality spíše interpretační zásadou, která vstupuje do hry, když jiné výkladové metody nevedou k přesvědčivému výsledku(12).

32. V projednávané věci předkládající soud a strany ve své argumentaci daňovou neutralitou

tento výraz používají v tomto též smyslu, tj. jako odkaz na cíl, který směrnice o DPH sleduje: tedy že by měla, pokud je to možné, být neutrální z hlediska hospodářské soutěže. Jak však uvidíme, zásada rovného zacházení jako obecná právní zásada je při výkladu těchto ustanovení směrnice o DPH rovněž relevantní.

B. K první otázce

33. Podstatou první otázky vnitrostátního soudu je, zda je § 4 odst. 14 písm. b) UStG ve znění použitelném na dotčené zdaňovací období slučitelný s článkem 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

34. V tomto ohledu je však třeba připomenout, že Soudní dvůr jako takový nemá pravomoc rozhodovat o souladu vnitrostátních právních ustanovení s unijním právem, ale v souladu s článkem 267 prvním pododstavcem SFEU má pouze pravomoc týkající se výkladu Smluv a platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Evropské unie(13).

35. V důsledku toho, a s ohledem na objasnění, která ve svých vyjádřeních poskytla německá vláda a která se týkají jejích vnitrostátních právních předpisů, se domnívám, že první otázku je třeba chápat v tom smyslu, že v podstatě souvisí s otázkou, zda čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, které soukromé neuniverzitní nemocnici přiznávají osvobození od DPH pouze v případě, že je tato nemocnice buď zapojena do poskytování péče nositeli veřejného úrazového pojištění nebo je zařazena do plánu nemocniční péče spolkové země (plánovaná nemocnice) nebo uzavřela smlouvu o poskytování zdravotní péče se zemským sdružením zdravotních pojišťoven nebo sdružením tzv. „Ersatzkassen“ nebo během předchozího účetního roku poskytla alespoň 40 % nemocničních služeb, za které uplatnila cenu nižší, než je částka, kterou uhradí orgány sociálního zabezpečení.

36. V této souvislosti je samozřejmě výchozím bodem skutečnost, že osvobození od daně obsažené v článku 132 odst. 1 směrnice o DPH je třeba vykládat striktně(14). To znamená, že jejich výklad by neměl mít účinky, které by šly nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle, které sledují. Tímto cílem je obecně osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu s cílem usnadnit přístup k určitým službám a dodávkám určitého zboží tím, že se zamezí zvýšení nákladů, ke kterému by došlo, kdyby DPH podléhaly(15). Požadavek striktního výkladu však neznamena, že by tyto pojmy bylo třeba vykládat způsobem, který by těchto cílů nedosahoval, a tedy by tato osvobození od daně zbavil jejich zamýšleného účinku(16).

37. V této souvislosti čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že členské státy osvobodí od daně „poskytování 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“. To je doplněno čl. 132 odst. 1 písm. c), který stanoví, že členské státy osvobodí od daně „poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotčeném členském státě“.

38. Jelikož jsou tato dvě ustanovení v zásadě konsolidovanými verzemi dřívějších ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z předané hodnoty: jednotný základ daně(17), je třeba je vykládat stejným způsobem. Judikaturu Soudního dvora týkající se čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) směrnice 77/388 je tedy v zásadě rovněž třeba považovat za použitelnou na čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice o DPH(18).

39. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození od daní stanovené ve stávajícím čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH má spolehnout s odkazem 132 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice snížit náklady na zdravotní péči(19) definováním podmínek, za nichž mohou být osvobozeny všechny výkony, které mají za cíl diagnostikovat, léčit a v co nejvšestím možném rozsahu vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže(20).

40. Tato dví ustanovení však mají odlišný rozsah. Zatímco čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice pokrývá služby poskytované ve *zdravotnickém zařízení*, čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice se týká služeb poskytovaných mimo takové zařízení, jak v prostorách ordinace poskytovatele péče, tak v bydlíšti pacienta nebo na jiném místě(21).

41. V důsledku toho osvobození od daní stanovené v odkazu 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH podléhá třem požadavkům(22) týkajícím se:

- povahy poskytnutých služeb,
- formy zařízení poskytujícího službu a způsobu, jakým je služba poskytována(23).

42. Pokud jde o *první požadavek*, ze znění čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vyplývá, že dotyčné služby musí spadat do jedné z následujících tří kategorií:

- týkají se hospitalizace pacienta, tj. přijetí a pobytu osoby v nemocnici nebo(24)
- mají za cíl chránit, zachovat nebo obnovit lidské zdraví nebo(25)
- týkají se činností, které s tímto prvními dvěma kategoriemi činností úzce souvisejí(26).

43. Pokud jde o tento případ, tento požadavek nečiní žádné potíže. To *zbývající dva požadavky* představují při definování jejich příslušného rozsahu a způsobu jejich aplikace potíže. Navrhují se tímto požadavky zabývat postupně.

1. **K formě zařízení poskytujícího předemtné služby**

44. Ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že služby poskytované subjekty, které se neřídí veřejným právem, mohou být od DPH osvobozeny pouze tehdy, jsou-li „nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy“. Na úvod je možné připomenout, že Soudní dvír potvrdil, že z těchto ustanovení o osvobození od DPH mimo jiné vyplývá, že dotyčné zařízení musí být „individualizovanou entitou“(27). Vzhledem k tomu, že navíc čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH má jiný rozsah působnosti než čl. 132 odst. 1) písm. c) – který se vztahuje na poskytování osobní péče mimo zdravotnické struktury –, toto konkrétní osvobození se vztahuje pouze na individualizované entity ve formě zdravotnické struktury, tj. na entity, ve kterých jsou sdruženy různé zdroje, zejména lidské, technické, realitní a finanční(28).

45. Pokud jde *zprvé o činnosti, které tyto entity musí vykonávat*, aby byly pro dané osvobození od daní způsobilé, čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že se musí jednat o činnosti nemocnice, léčebného ústavu, diagnostického ústavu nebo zařízení téže povahy(29).

46. Vzhledem k tomu, že tyto kategorie provozoven nejsou ve směrnici o DPH definovány, je třeba je chápat ve významu, který mají v běžném jazyce(30).

47. V tomto případě je z jejich obvyklého významu v běžném jazyce zřejmé, že pojmy

„nemocnice“, „léčebné ústavy“ a „diagnostické ústavy“ se týkají entit, jejichž hlavní činností je péče o nemocné osoby nebo oběti úrazů příliš složitých na to, aby je bylo možné léčit doma nebo v ordinaci, výkon lékařských služeb zaměřených na ochranu, zachování nebo obnovu lidského zdraví a provádění rozborů zaměřených na zjištění přítomnosti nemoci nebo dysfunkce u pacienta(31).

48. Pokud jde o koncept zařízení „těže povahy“, je zřejmé, že tento koncept by měl být chápán tak, že odkazuje na lékařské struktury, ve kterých jsou sdruženy různé zdroje zahrnující lékařské profese, zdravotnické administrátory a podobně, za účelem výkonu činností podobných činnostem nemocnice, léčebného ústavu nebo diagnostického ústavu.

49. Ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH však dále stanoví, že aby bylo možné z osvobození od daně stanoveného v tomto ustanovení těžit, musí být dotčená zařízení, která nejsou veřejnoprávními subjekty, „vádně uznána“. V tomto ohledu je z anglické verze čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH zcela zřejmé, že se tento požadavek na nemocnice, léčebné ústavy, diagnostické ústavy a jiná zařízení těžké povahy vztahuje za předpokladu, že nejsou veřejnoprávními subjekty(32). Tato verze skutečně zmiňuje, že osvobození od daně se vztahuje na „další vádně uznaná zařízení těžké povahy“, což znamená, že tato podmínka platí také pro referenční zařízení.

50. Je pravda, že v latinských jazycích, jako je španělština, francouzština, italština, portugalština a rumunština, se výrazy „vádně uznané“ objevují za zmínkou o dalších zařízeních (například ve francouzštině „et d'autres établissements de même nature dûment reconnus“), což by mohlo budit dojem, že se tato podmínka týká pouze „dalších zařízení těžké povahy“. Jelikož však uvedený seznam zařízení končí odkazem na tato další zařízení těžké povahy, je zřejmé, že tento seznam je třeba chápat pouze jako ilustraci typu zařízení, jejichž služby budou pravděpodobně osvobozeny. V této souvislosti je třeba pojmy „vádně uznané“ chápat tak, že se vztahují na všechny druhy zdravotnických zařízení v tomto ustanovení uvedené.

51. *Zadruhé v souvislosti s požadavkem, že tato zařízení musí být vádně uznána*, v souladu s ustálenou judikaturou je třeba znění ustanovení unijního práva, které za účelem vymezení svého smyslu a rozsahu neodkazuje výslovně na právo členských států, vykládat v celé Evropské unii zpravidla autonomním a jednotným způsobem(33). Jelikož článek 132 směrnice o DPH žádný takový odkaz neuvádí, lze dovodit, že různé podmínky použití osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení je třeba považovat za autonomní pojmy unijního práva, a proto je třeba jejich význam a rozsah vykládat v celé Unii jednotně.

52. Autonomní povaha pojmu „vádně uznané zařízení“ použitého v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH však nesmí být zaměňována se skutečností, že tento pojem, jak je třeba jej podle unijního práva chápat, odkazuje pro svou aplikaci na konkrétní skutkovou okolnost, konkrétně na situaci dotčeného zařízení s ohledem na vnitrostátní právní předpisy.

53. V této souvislosti Soudní dvůr jasně uvedl, že „vádné uznání“ formální postup pro uznání nepředpokládá, ani nevylučuje možnost, aby členský stát takový postup stanovil. Přísluší tedy vnitrostátnímu právu každého členského státu, aby stanovilo pravidla, podle kterých takové uznání může být zařízením, která o něj požádala, přiznáno. Členské státy v tomto ohledu mají určitou posuzovací pravomoc(34).

54. Podle ustálené judikatury však členské státy musí posuzovací pravomoc vykonávat v mezích stanovených unijním právem. Existence takové posuzovací pravomoci zejména nemůže zpochybnit rozsah pojmu „řádné uznání“ zdravotnického zařizení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH(35). Kromě toho musí členský stát při výkonu své posuzovací pravomoci zajistit, aby tak neučinil způsobem, který by ohrozil kterýkoliv z cílů unijního práva(36).

55. Za těchto okolností se domnívám, že k zodpovězení otázky položené vnitrostátním soudem je nezbytné určit povahu a rozsah posuzovací pravomoci členského státu uvedené v judikatuře. To vyžaduje výklad čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nejen v souladu se znáním tohoto ustanovení, ale také s kontextem a cíli, které tentolánek sleduje, a obecněji právními předpisy, jejichž je součástí(37).

56. V této souvislosti je s ohledem na znění čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH třeba poznamenat, že „řádné“ je synonymem pro „v souladu s požadavky“ a že pojem „uznaný“ odkazuje na něco zavedeného nebo známého. V kontextu tohoto ustanovení se tato adjektiva vztahují na nemocnice, léčebné ústavy, diagnostické ústavy a další zařizení téže povahy. Z textu tohoto ustanovení je tedy zřejmé, že posuzovací pravomoc svěřená členským státům se týká podmínek, které je třeba splnit, aby bylo možné je považovat za nemocnice, léčebné ústavy, diagnostické ústavy a další zařizení téže povahy(38).

57. Jak ve svých vyjádřeních v zásadě tvrdila Komise, tuto podmínku je třeba chápat tak, že jejím cílem je pouze vyloučit z výhody osvobození od daní stanovené v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH zdravotnická zařizení, jejichž činnosti nejsou schválené zákonem nebo příslušnými profesními orgány. Jakákoli činnost, dokonce i nezákonná, totiž podléhá zdanění a mohla by získat výhodu osvobození od daní, které by se jinak uplatnilo. Pokud by požadavek „řádného uznání“ nebyl v této směrnici stanoven, vedlo by to k situaci, kdy by z osvobození od daní mohlo mít prospěch zdravotnické zařizení bez oprávnění(39). Zkrátka to znamená, že osvobození od daní může využít jen zařizení, které je jako zdravotnické zařizení řádně uznáno.

58. Tento závěr je potvrzen jak kontextem, v němž jsou pojmy „řádně uznané“ použity, tak cílem, který čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH sleduje.

59. Pokud jde o kontext, tento závěr podporuje několik prvků, a to stupeň harmonizace dosažený unijním právem, obecný systém směrnice o DPH a struktura čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

60. Zaprvé, pokud jde o stupeň harmonizace dosažený unijním právem, lze poznamenat, že činnosti, které mohou být od daní podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH osvobozeny – jako je péče o pacienty a lékařská péče – v různých členských státech obecně podléhají konkrétním podmínkám výkonu. I když se osvobození od daní stanovené v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vztahuje pouze na nemocnice, léčebné ústavy, diagnostické ústavy a další zařizení téže povahy, ani směrnice o DPH, ani unijní právo obecně podmínky výkonu těchto činností neharmonizuje. V této souvislosti je odkaz na potřebu řádného uznání dotčeného zařizení pouze způsobem, jak tento nedostatek harmonizace zohlednit a zároveň zajistit, aby dotčené služby byly z hlediska dotčeného členského státu provozovány zákonným způsobem.

61. Zadruhé, pokud jde o obecný systém směrnice o DPH, jelikož čl. 132 odst. 1 písm. b) a čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH sledují stejný cíl a jsou tak navzájem komplementární(40), podmínky pro použití těchto ustanovení by měly být pokud možno vykládány analogicky. Lánek 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH požaduje, aby dotčené služby byly poskytovány „při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotčeném členském státě.“(41) Pojem „řádně uznané“ by proto měl být rovněž chápán tak, že odkazuje, ale

v kontextu právnické osoby, na podmínky výkonu příslušných činností v dotýkném členském státě(42).

62. Zatímco, pokud jde o strukturu čl. 132 odst. 1) písm. b) směrnice o DPH, je možné poznamenat, že toto ustanovení pro osvobození od daně stanoví tři příslušné podmínky, z nichž každá se zabývá jiným aspektem služeb, které mohou být osvobozeny, konkrétně jejich povahou, typem zařízení, která je poskytují, a podmínkami, za nichž jsou provozovány. Z této poslední podmínky zejména vyplývá, že s ohledem na podmínky, za nichž byly dotýkané činnosti provozovány, mohou členské státy zohlednit pouze ty, které mají sociální povahu. Pokud by tedy členské státy pod podmínkou stanovenou v tomto ustanovení, aby zařízení bylo „zádně uznáno“, mohly uložit jakékoli požadavky týkající se buď povahy poskytovaných služeb, anebo podmínek, za nichž jsou tyto služby poskytovány, tyto dvě další podmínky by byly do značné míry zbaveny jakéhokoli užitečného účinku.

63. Pokud jde o cíl sledovaný čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, Soudní dvůr již zdůraznil, že toto ustanovení má za cíl zejména snížení nákladů na služby zdravotní péče(43). S ohledem na tento cíl by podmínka, že subjekty soukromého práva musí být jako nemocnice, léčebné ústavy, diagnostické ústavy nebo jako zařízení téže povahy „zádně uznány“, neměla být vykládána příliš restriktivně, ale pouze jako odkaz na podmínky související s lékařskou kvalifikací a standardy předepsané vnitrostátními právními předpisy za účelem zajištění vysoké kvality poskytované lékařské péče(44).

64. Konečně je třeba poznamenat, že kromě znění a kontextu tohoto ustanovení a cíle jím sledovaným je třeba vzít v úvahu také interpretační zásadu, podle které musí být ustanovení vykládáno v co nejvícejším možném rozsahu způsobem, který nezpochybní jeho platnost(45).

65. Mezi pravidly, která určují platnost výkonu kompetencí unijního normotvůrce, patří zásada rovného zacházení. Podle ustálené judikatury uvedená zásada vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno. V tomto smyslu faktory, které odlišují různé situace, a otázka, zda jsou tyto situace srovnatelné, musí být posuzována ve světle předem tu dotčených ustanovení a jimi sledovaného cíle, přičemž je třeba pro tento účel zohlednit zásady a cíle dotčené oblasti(46).

66. V případě čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je zřejmé, že s ohledem na cíl sledovaný tímto ustanovením, jímž je především snížení nákladů na zdravotnické služby, jsou veřejné a soukromé subjekty v zásadě považovány za subjekty v přibližně stejné situaci. Pokud by se tedy osvobození od daně stanovené v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vztahovalo pouze na veřejné nemocnice, znamenalo by to ve skutečnosti formu nerovného zacházení se soukromými nemocnicemi pro daňové účely.

67. Unijní normotvůrce proto osvobození od daně umožnil využít i soukromým zařízením, ale pouze za určitých okolností. Tuto možnost však omezil na konkrétní podmínky, a proto v zacházení s veřejnými a soukromými nemocnicemi zachoval určitý rozdíl, protože pouze ty druhé musí prokázat, že splňují zvláštní podmínky stanovené v tomto ustanovení. Z judikatury je samozřejmě zřejmé, že tak rozdílné zacházení může být za určitých okolností objektivně odůvodněno(47). Pokud by však podmínka uvedená v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vyžadující „zádné uznání“ dotčeného zařízení byla chápána tak, že členským státům umožňuje ukládat výhradně soukromoprávním subjektům specifické požadavky nad rámec těch, podle kterých tyto instituce musí být povoleny profesními orgány a svou činnost vykonávat za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, bylo by obtížné si představit důvod, kterým by bylo možné takový rozdíl v zacházení odůvodnit.

68. Naproti tomu požadavek, aby soukromé organizace prokázaly, že mají k výkonu své

lékařské činnosti oprávnění, je plně odvozený, protože ze své podstaty soukromé organizace nejsou od státu odvozené a nepodléhají tedy přímo jeho dohledu a členské státy tak nemohou stanovit mechanismy uznávání, které by zajistily, aby tyto soukromé organizace splňovaly příslušné profesní standardy.

69. Zaměřím-li se nyní na zásadu daňové neutrality ve smyslu neutrality z hlediska hospodářské soutěže, poukázal jsem již na to, že ta je spíše cílem právní úpravy DPH než nějakou pravou, zastřešující závaznou zásadou, jejíž podmínky by směrnice o DPH nemohla nikdy porušit. Je však třeba poznamenat, že Soudní dvůr již rozhodl, že tato zásada vyžaduje, aby osvobození od daní stanovené v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH bylo pokud možno vykládáno takovým způsobem, aby se všemi hospodářskými subjekty vykonávajícími stejné činnosti bylo zacházeno, pokud jde o výběr DPH, stejně. Podle Soudního dvora by tato zásada byla porušena zejména tehdy, pokud by osvobození od daní za lékařskou péči uvedenou ve (stávajícím) čl. 132 odst. 1 písm. c) záviselo na právní formě, v níž osoba povinná k dani svou činnost vykonává(48).

70. Je pravda, že stejně jako v případě rovného zacházení mohou být určité rozdíly mezi veřejnými a soukromými nemocnicemi v zájmu zajištění spravedlivé hospodářské soutěže odvozené. Rozlišování pro účely DPH mezi hospodářskými subjekty například podle jejich výkonu z hlediska zaměstnanců, prostor, vybavení nebo hospodárnosti – jak patrně činí některé německé soudy – se s ohledem na cíl sledovaný tímto ustanovením nejeví jako relevantní. Lze konstatovat, že úmyslem unijního normotvůrce obecně zřejmě nebylo z daňového hlediska znevýhodnit propagátory soukromé medicíny, ale spíše zajistit, aby hospodářská soutěž mezi nimi a veřejnoprávními subjekty zůstala spravedlivá.

71. Z toho podle mého názoru vyplývá, že znění a kontext čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, cíle, které sleduje, a nutnost vykládat jakékoli ustanovení způsobem, který nezpochybňuje jeho platnost, prokazují, že posuzovací pravomoc členských států stanovit podmínky, za nichž má být soukromoprávní zařízení považováno za „úspěšně uznané“, se vztahuje pouze na podmínky, které je třeba splnit, aby zařízení bylo úspěšně oprávněno ve struktuře sdružující různé zdroje poskytovat zdravotní a lékařské služby, na které se toto osvobození od daní vztahuje. V zásadě se tedy požadavek na „úspěšné uznání“ vztahuje pouze na profesní standardy.

72. Nepřehlížím přitom skutečnost, že v bodě 53 rozsudku ze dne 8. června 2006 L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 53) Soudní dvůr s odkazem na věc Dornier(49) konstatoval, že vnitrostátní orgány, v souladu s unijním právem a podléhající přezkumu vnitrostátních soudů, mohou vzít kromě veřejného zájmu v úvahu činnosti dotčené osoby povinné k dani a skutečnost, že ostatní osoby povinné k dani provozující stejné činnosti již byly obdobným způsobem uznány a že náklady na dotčené služby případně z velké části nesou zdravotní pojišťovny nebo jiné orgány sociálního zabezpečení.

73. V dalším bodě rozsudku (bod 54) Soudní dvůr dochází k závěru, že „dotčený členský stát tím, že pro použití [čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH] požadoval, aby lékařské rozborly byly, přinejmenším ze 40 %, určeny pojištěncem orgánu sociálního zabezpečení, nepřekročil posuzovací pravomoc, která je mu uvedeným ustanovením přiznána“.

74. Nelze si však nevšimnout, že tato analýza se ve skutečnosti od úvah ve věci Dornier zásadně liší. Jak Soudní dvůr poznamenal v bodě 53 rozsudku L.u.p., rozhodnutí ve věci Dornier umožnilo vnitrostátním orgánům při určování toho, zda lze soukromoprávní zařízení považovat za úspěšně uznané, vzít v úvahu skutečnost, že náklady na dotčené služby nesou případně z velké části zdravotní pojišťovny nebo jiné orgány sociálního zabezpečení(50). Je pravda, že to bylo v kontextu posouzení toho, zda dotčené zařízení bylo úspěšně uznáno pro účely stávajícího čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Ve věci Dornier však nebylo pochyb o tom, že členské státy

mohou uložit požadavek, aby dotčená zařízení prováděla určité procento činností, jejichž náklady jsou hrazeny ze systému zdravotního pojištění, za účelem osvobození těchto činností v souladu s požadavkem na „žádné uznání“ podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Naopak, jak Soudní dvůr zdůraznil v bodě 75 rozsudku ve věci Dornier, pokud zařízení poskytuje služby srovnatelné se službami jiných provozovatelů poskytujících stejnou léčbu, „pouhá skutečnost, že náklady na tuto léčbu nejsou plně hrazeny orgány sociálního zabezpečení, neodvodňuje pro účely DPH rozdílné zacházení s poskytovateli“.

75. To ukazuje, že ve věci Dornier měl Soudní dvůr v úmyslu poukázat na to, že podmínku žádného uznání lze za určitých okolností považovat za splněnou(51). Jsou-li lékařské postupy a činnosti hrazeny ze systémů zdravotního pojištění, lze skutečně oprávněně předpokládat, že zařízení, které tyto činnosti provádělo, je k výkonu svých činností řádně oprávněno(52). Opak však neplatí. Pouhá skutečnost, že se klinika nebo nemocnice v zásadě nebo dokonce výhradně spoléhá na soukromé pacienty, v žádném případě neznamena, že dotčené zařízení není vnitrostátními orgány řádně uznáno. Zapojení systému zdravotního pojištění může samozřejmě záviset na řadě faktorů.

76. Soudní dvůr ostatně ve věci L.u.p. (v bodě 36 rozsudku) uvedl, že zásada daňové neutrality brání tomu, aby dotčené služby „podléhaly režimu DPH odlišnému podle místa, kde jsou uskutečňovány, aťkoliv jejich kvalita je vzhledem ke vzdělání dotčených poskytovatelů srovnatelná“. Z toho nutně vyplývá, že členský stát nesmí zacházet se dvěma stejnými službami odlišně, pokud jde o požadavky žádného uznání podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, v závislosti na podílu činností prováděných dotčeným zařízením, které jsou hrazeny ze systému zdravotního pojištění, protože taková podmínka s kvalitou poskytované lékařské péče nijak nesouvisí(53).

77. Názor, který Soudní dvůr zastával v bodě 54 ve věci L.u.p., tedy že posuzovací pravomoc, kterou členským státům přiznává čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, jim umožňuje uložit jako podmínku uznání požadavek, aby dotčené zdravotní středisko poskytovalo léčbu určitému procentu pacientů, kteří jsou kryti systémem zdravotního pojištění, je tedy se vším respektem názorem nesprávným, který nepodporuje ani znění stávající legislativy, ani důvěhodnější judikatura. Požadavek na žádné uznání dle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH jednoduše členským státům umožňuje zajistit, aby zdravotnická zařízení splňovala příslušné standardy poskytování zdravotní péče: nemělo by být vykládáno tak, že členským státům umožňuje, abych tak řekl, odvést soukromé poskytovatele zdravotní péče do systému veřejného zdravotnictví tím, že první jmenovaným poskytnou pro účely DPH nevýhodné zacházení. Jak jsem právě uvedl, aťkoliv se zdá, že Soudní dvůr v bodě 54 ve věci L.u.p. zastává jiný názor, domnívám se – opatřeno vším úctou –, že je to nesprávný názor, který by nyní neměl být následován nebo uplatněn.

78. V této souvislosti navrhuji, aby Soudní dvůr jasně uvedl, že slova „řádně uznané“ odkazují na podmínky, které je třeba splnit, aby dané zařízení bylo z hlediska profesních standardů v daném členském státě oprávněno provádět činnost nemocnice, léčebného ústavu, diagnostického ústavu nebo zařízení téže povahy. Při neexistenci harmonizace v této oblasti členské státy zjevně požívají značné míry vnitrostátní autonomie. Pokud vnitrostátní právní předpisy stanoví, že ze systému sociálního zabezpečení mohou být hrazeny pouze služby poskytované zdravotnickým zařízením řádně k provádění těchto činností oprávněným, může zařízení k prokázání toho, že by mělo být ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH považováno za řádně uznané, vycházet ze skutečnosti, že jeho služby jsou ze systému sociálního zabezpečení v podstatné míře hrazeny.

2. Ke zpřesnění, jakým jsou dotčené služby poskytovány: požadavek „srovnatelných sociálních podmínek“

79. Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že pro osvobození od DPH musí být nemocniční a lékařská péče nebo s ní úzce související činnosti poskytovány zařízením, které spadá do jedné z kategorií uvedených v tomto ustanovení. Pokud je však zařízením subjekt soukromého práva, musí být dotčené služby poskytovány za „sociálních podmínek srovnatelných“ s těmi, které platí, poskytují-li tyto služby veřejnoprávní subjekty(54).

80. Na úvod je třeba zdůraznit, že jelikož členské státy musí při provádění směrnice o DPH respektovat zásadu právní jistoty(55), „srovnatelné sociální podmínky“, jež musí splňovat soukromé zdravotnické zařízení, které za tímto účelem žádá o osvobození od DPH, musí být specifikovány ve vnitrostátních právních předpisech. Nestačí, aby taková podmínka byla stanovena příslušnou daňovou správou v okamžiku žádosti o osvobození od DPH. Soukromé zdravotnické zařízení skutečně může sociální podmínky, které je povinno zajistit, pokud si přeje osvobození od daně využít, seznat pouze prostřednictvím obecně použitelných a zveřejněných právních předpisů.

81. Pro tento účel navíc stačí, aby soukromá nemocnice nebo jakékoli podobné zdravotnické zařízení za účelem využití osvobození od daně stanoveného v tomto ustanovení dobrovolně splňovalo právní požadavky členským státem stanovené. Jakýkoli jiný závěr by znamenal, že členský stát by mohl soukromá zdravotnická zařízení z rozsahu působnosti osvobození od daně stanoveného v článku 132 směrnice o DPH zcela vyloučit jednoduše tím, že by se rozhodl takové soukromé subjekty nepodrobit sociálním povinnostem srovnatelným s těmi, které stanoví zákon pro subjekty veřejnoprávní.

82. Pokud soukromá instituce usoudí, že podmínky stanovené v příslušných právních předpisech nejsou totožné nebo srovnatelné se sociálními podmínkami kladenými na veřejnou nemocnici, musí mít tato instituce možnost platnost těchto kritérií zpochybnit. Zejména pokud by se ukázalo, že vnitrostátní právní předpisy obsahují kritéria, která nejsou s povinností uloženou veřejným institucím totožná, musí vnitrostátní soudy zejména ověřit, zda je odvodnění předložené členskými státy v tomto ohledu uspokojivé. To naznačuje existenci vztahu mezi touto podmínkou a srovnatelnými sociálními podmínkami uloženými veřejné nemocnici, zdravotnímu středisku nebo podobnému zdravotnickému zařízení.

83. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že směrnice o DPH nespecifikuje, co se rozumí „sociálními podmínkami srovnatelnými“ s těmi, které se vztahují na veřejné nemocnice poskytující lékařskou péči(56). Stejně jako v případě podmínky „žádného uznání“ to neznamená, že by tento pojem bylo třeba chápat s odkazem na vnitrostátní právo, ale spíše to, že v rámci definice tohoto pojmu členské státy mají posuzovací pravomoc rozhodovat o sociálních podmínkách, které musí veřejné subjekty poskytující lékařské služby respektovat. Ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH dále požaduje, aby soukromé subjekty tyto podmínky musely rovněž dodržovat, aby jejich služby byly pro osvobození od daně způsobilé.

84. Soudní dvůr připustil, že pojem „sociální podmínky“ může zahrnovat záležitosti, jako je stanovení cen za lékařské služby(57) nebo podmínky hrazení služeb ze strany institucí sociálního zabezpečení členského státu(58). Soudní dvůr se však nikdy nepokusil obsah této podmínky objasnit obecnějším a systematičtějším způsobem. Tento případ zjevně představuje vhodnou příležitost takové objasnění poskytnout.

85. V tomto ohledu, jak jsem již uvedl, je nesporné, že smysl a rozsah ustanovení je třeba obvykle určit odkazem zejména na znění a kontext daného ustanovení a cíl, který sleduje.

Přestože o *kontextu* toho lze říci jen málo, *cíle a znění* tohoto ustanovení k objasnění rozsahu tohoto pojmu poslouží.

86. Pokud jde o *cíl*, který sleduje též podmínka uvedená v § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, je zřejmé, že cílem je soukromým zařízením zabránit v nabízení služeb osvobozených od DPH, aniž by musely nést stejné sociální povinnosti, jako jejich veřejnoprávní protějšky. Je to možná jen další způsob, jak odkázat na povinnosti veřejné služby sociální povahy uložené veřejným nemocnicím a jiným zdravotnickým zařízením(59). Tato podmínka představuje zvláštní vyjádření zásady zákazu diskriminace a zásady daňové neutrality mezi soukromými subjekty a veřejnými subjekty, zejména proto, že na jedné straně jsou nemocnice a lékařská péče a úzce související činnosti prováděné veřejnými subjekty od daně osvobozeny vždy a na straně druhé nemusí soukromé subjekty nutně podléhat stejným povinnostem sociální veřejné služby.

87. Pokud jde o *znění* § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, ze samotného textu tohoto ustanovení je zřejmé, že je třeba srovnávat veřejnoprávní nemocnice na jedné straně a soukromé nemocnice na straně druhé.

88. Jelikož cílem této podmínky je mezi veřejným a soukromým subjektem zajistit spravedlivou soutěž, je tato podmínka *oboustranná*. Brání soukromým zařízením nabízet služby osvobozené od DPH, pokud nepřebírají stejné závazky veřejné služby, jaké jsou uloženy veřejným zařízením. Naopak, jelikož služby poskytované veřejnými subjekty jsou od DPH osvobozeny vždy, umožní soukromým subjektům, na které se stejné povinnosti vztahují (nebo které je dobrovolně přebírají), tohoto osvobození od DPH rovněž využít.

89. Ze *znění* § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vyplývá, že toto srovnání by mělo být provedeno s odkazem na konkrétní činnosti prováděné zdravotnickým zařízením. To znamená, že soukromé zdravotnické zařízení musí mít také možnost rozhodnout se, že u některých svých činností nebude dodržovat příslušné požadavky na srovnatelné sociální podmínky a v důsledku toho nebude mít ve vztahu k těmto činnostem prospěch z osvobození od DPH(60).

3. Výklad pojmů „srovnatelné“, „sociální“ a „podmínky“

90. Aby bylo možné určit rozsah srovnání, které mají provést vnitrostátní soudy při posuzování slučitelnosti sociálních podmínek uložených členským státem soukromým subjektům, které chtějí využít osvobození od DPH, s unijním právem, je dále třeba určit rozsah podstatného jména „podmínka“ a přídatných jmen „sociální“ a „srovnatelný“.

91. Nejprve je třeba poznamenat, že § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH neodkazuje na jakýkoli druh povinností vztahujících se ke službám poskytovaným veřejnými subjekty, ale spíše pouze ke službám sociální povahy. Proto jsou pro účely srovnání relevantní pouze tyto povinnosti. Jak jsem již naznačil, tento pojem je širší než například povaha poplatků, které taková zařízení účtují.

92. Domnívám se, že pojem „sociální podmínky“ je třeba chápat tak, že odkazuje na povinnosti, které zákon ukládá veřejným nemocnicím vůči jejich pacientům. Nevztahuje se však na povinnosti uložené veřejným subjektům, pokud jde o řízení jejich zaměstnanců, prostor, vybavení nebo hospodárnosti(61).

93. Zadruhé pojem „sociální podmínky“ je třeba chápat tak, že odkazuje na podmínky, které jsou v dotčeném členském státě stanoveny zákonem a které se týkají *zákonných povinností veřejných nemocnic, jde-li o léčbu veřejných pacientů*(62). Tyto zákonné povinnosti se v jednotlivých členských státech mohou lišit a liší, ale lze předpokládat, že se v zásadě týkají

záležitostí, jako je nárok na určité druhy nemocniční péče, spolu s právními předpisy upravujícími takové záležitosti, jako jsou poplatky za konkrétní služby. Požadavek sociálních podmínek by však mohl být rozšířen i na další záležitosti: jedním takovým příkladem může být právní požadavek, který ve veřejném nemocnicím ukládá povinnost o víkendech provozovat pohotovost. S ohledem na požadavek stanovený čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, aby soukromá zařízení byla „řádově uznána“, jsou sociální podmínky zde uvedené ze své podstaty odlišné od těch stanovených vnitrostátními právními předpisy, pokud jde o uznání nemocnice nebo zdravotního střediska nebo podobného zařízení.

94. Zatěetí, pojem „srovnatelný“ naznačuje, že sociální povinnosti uložené ve veřejném nemocnicím nemusí být jejich soukromými protějšky plněny přesně. Mohou také existovat určité druhy sociálních povinností, které ze své podstaty mohou plnit pouze veřejné nemocnice.

95. To však neznamená, že by se členské státy mohly svobodně rozhodnout, jaké sociální podmínky mají soukromá zařízení dodržovat. Na rozdíl od čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH totiž čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice neodkazuje na „určité“ sociální podmínky, jak by tomu bylo v případě, kdyby unijní normotvůrce zamýšlel členským státům v této věci svěřit širokou posuzovací pravomoc(63). Naopak: použité znění („[členské státy osvobodí [...]“) naznačuje, že členské státy v tomto ohledu mají omezenou posuzovací pravomoc(64).

96. Klíčovým cílem čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je v tomto a v dalších ohledech skutečně zajistit srovnatelné daňové zacházení mezi veřejnými a soukromými zdravotnickými zařízeními, která obecně veřejně plní stejné funkce a která, opět obecně veřejně, své pacienty léčí přibližně stejným způsobem. V tomto ohledu je však zřejmé, že členské státy nemohou podmínit získání předemtného osvobození od DPH požadavkem, aby soukromé nemocnice poskytovaly lékařské služby za sociálních podmínek, které nemají obdobu v právních povinnostech uložených ve veřejném nemocnicím.

97. Pojem „srovnatelný“ podle mého názoru také při srovnání naznačuje určitý stupeň zobecnění. Vzhledem k tomu, že cílem těchto podmínek je pro daňové účely zajistit všeobecnou rovnost mezi soukromými a veřejnými subjekty, domnívám se, že členské státy musí zajistit, aby soukromé subjekty v zásadě dodržovaly všechny sociální podmínky *kladené* na veřejná zařízení vnitrostátními právními předpisy, které mohou mít citelný vliv na spravedlivou hospodářskou soutěž mezi veřejnými a soukromými zařízeními. To by zejména zahrnovalo všechny *sociální podmínky*, které pravděpodobně mají významný dopad na řízení veřejných subjektů nebo na volbu pacientů, zda využít služeb soukromého nebo veřejného subjektu. členský stát však nesmí osvobození od DPH udělit ve vztahu ke službám poskytovaným soukromými zařízeními, která pouze řádkově splňovala sociální podmínky platné pro veřejná zařízení, které pravděpodobně budou mít na spravedlivou hospodářskou soutěž mezi těmito dvěma druhy zařízení takový dopad.

98. Jsou-li tedy vnitrostátní soudy povinny zohlednit sociální podmínky, jež musí soukromá zařízení dodržovat, aby jejich činnosti mohly těžit z osvobození od DPH stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, musí obecně veřejně zajistit, aby tyto podmínky nepřekračovaly ani nesnižovaly žádné sociální podmínky, které zákon pro veřejná zařízení předepisuje, i když pro tento účel může být nezbytné, nezbyvá-li nic jiného, uchýlit se k hrubým porovnáním.

99. Pro tento účel jsou skutečně nezbytná kritéria vyvážená v tom smyslu, že soukromým zařízením neprospívají ani je neznevýhodňují. Pokud jsou například v konkrétním členském státě veřejné subjekty ze zákona povinny zajistit z právního terapeutického hlediska stejnou kvalitu péče bez ohledu na útovanou sazbu nebo pokud jsou povinny stejným způsobem ošetřit všechny pacienty bez ohledu na jejich osobní situaci, pak musí tento členský stát stanovit, že osvobození od DPH mohou využívat pouze soukromá zařízení, která splňují srovnatelné povinnosti.

100. Jiným příkladem může být situace, kdy jsou veřejné nemocnice ze zákona povinny nabízet službu za základní sazbu, kdy není zaružena totožnost lékaře, který hlavní lékařskou péči skutečně poskytne. Za těchto okolností musí být za účelem osvobození podobné lékařské péče poskytované soukromým subjektem pacientovi nabídnuta stejná možnost, i když se nakonec rozhodne si za ošetření konkrétním lékařem podle svého výběru připlatit.

101. Jsou-li však veřejné subjekty oprávněny provádět lékařské činnosti, které jsou osvobozeny od DPH, aniž by byly vázány určitou pevnou sazbou nebo aniž by tyto činnosti byly hrazeny ze systému zdravotního pojištění, nemůže se dotčený členský stát tohoto nebo podobného důvodu dovolávat jako důvodu pro odmítnutí uplatnění osvobození od DPH stanoveného v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH na stejné plnění ze strany řádně uznaného soukromoprávního subjektu. Zejména pokud je ve veřejném zdravotnickém zařízení povoleno účtovat jejich movitějším pacientům dodatečné poplatky za doplňkové služby a sofistikovanější nebo kvalitnější produkty bez DPH, pak zcela evidentně musí být soukromé nemocnice rovněž schopny nabídnout tytéž služby nebo produkty bez DPH(65).

102. Stejně tak platí, že pokud veřejné nemocnice mohou například nabízet různé sazby za účelem zohlednění preferencí pacientů, pokud jde o nemocniční ubytování (například samostatný pokoj) nebo účinnější protézy – přestože to není hrazeno ze systému zdravotního pojištění –, stejné služby musí být rovněž osvobozeny od DPH, poskytuje-li je soukromý subjekt.

a) **Rozsudek ve věci Idealmed III**

103. Je pravda, že v bodě 21 svého rozsudku ve věci Idealmed III Soudní dvůr konstatoval, že požadavek srovnatelných sociálních podmínek se týká poskytovaných služeb a *nikoli* dotčeného poskytovatele. Soudní dvůr uvedl, že „rozsah služeb péče poskytovaných za srovnatelných sociálních podmínek ve smyslu uvedeného ustanovení v poměru k celkové činnosti tohoto poskytovatele není pro uplatnění osvobození od daně stanoveného v článku 132 odst. 1 písm. b) [směrnice o DPH] relevantní.“(66)

104. Nemohu se ubránit myšlence, že tento rozsudek by neměl být vykládán přehnaným způsobem. Klíčovým aspektem skutkového stavu ve věci Idealmed III totiž bylo, že podle předložení dotčených vnitrostátních právních předpisů vnitrostátním soudem – která byla pro Soudní dvůr závazná – nezávisí předmětné osvobození od daně na tom, zda je za srovnatelných sociálních podmínek vykonávána *každá* činnost, ale spíše na *rozsahu* činností, které tuto podmínku splňují. Pokud tedy Soudní dvůr ve věci Idealmed III rozhodl, že „rozsah služeb péče poskytovaných za srovnatelných sociálních podmínek ve smyslu uvedeného ustanovení v poměru k celkové činnosti tohoto poskytovatele není pro uplatnění osvobození od daně stanoveného v článku 132 odst. 1 písm. b) [směrnice o DPH] relevantní“(67), nechtěl tím členským státům zabránit v tom, aby jako sociální podmínku, kterou musí například lékařské služby splňovat, aby byly od daně osvobozeny, stanovily, že je provádějí soukromé nemocnice, které provádějí určitý počet činností za určitou sazbu(68).

105. Otázky nastolené ve věci Idealmed III se spíše týkaly otázek týkajících se podílu poskytovatelů služeb dotčené soukromé nemocnice, které jsou poskytovány za sociálních

podmínek srovnatelných s veřejnými nemocnicemi, a toho, jak by tento problém mohl potenciálně ovlivnit osvobození od DPH uplatňované podle § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Aťkoliv k dalším otázkám nastoleným uvedeným rozsudkem toho lze říci více, s ohledem na závěry, které se chystám učinit, jde-li o slučitelnost právní úpravy, jako je ta popsaná předkládajícím soudem, s § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, si nemyslím, že je nutné se tímto dalšími otázkami, které by měly být rozhodnuty ve vhodnějším případě, zabývat.

4. **Použití na situaci posuzovanou předkládajícím soudem v jeho první otázce**

106. Jak jsem již vysvětlil, položená otázka nastolila otázku slučitelnosti vnitrostátních právních předpisů s § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, jestliže dotčené vnitrostátní právní předpisy osvobození od DPH stanovené tímto § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH podmínily podmínkou, že v případě nemocniční a lékařské péče poskytované soukromou neuniverzitní nemocnicí je dané zařízení buď:

- zapojeno do poskytování péče nositeli veřejného úrazového pojištění, nebo
- zařazeno do plánu nemocniční péče spolkové země (plánované nemocnice), nebo
- smluvní stranou smlouvy o poskytování zdravotní péče se zemským sdružením zdravotních pojišťoven nebo sdružením tzv. „Ersatzkassen“, nebo
- poskytl během předchozího účetního roku alespoň 40 % nemocničních služeb, za které útovalo částku nižší, než je částka, kterou uhradí orgány sociálního zabezpečení.

107. Pokud jde o projednávanou věc, jelikož § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH pro to, aby služba mohla využívat stanoveného osvobození od DPH, stanoví tři hlavní podmínky (tj. zahrnutí nemocniční a lékařské péče, poskytování řádně uznávaným zařízením a za srovnatelných sociálních podmínek), je nyní třeba zkoumat, zda ony tři možnosti předepsané ustanovením, jako je § 4 odst. 14 písm. b) UStG ve spojení s § 108 SGB V, jsou s tímto podmínkami v souladu.

a) **Posouzení čtyř možností s kritérii stanovenými v § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH**

108. V tomto ohledu je zcela zřejmé, že tyto tři možnosti nelze odvodnit odkazem na požadavek § 132 odst. 1) písm. b) směrnice o DPH, aby dotčené služby patřily k činností v oblasti nemocniční nebo lékařské péče, ani tím, že služby mají být poskytovány „řádně uznaným“ zařízením. Tato konkrétní podmínka, jak jsem již uvedl, v zásadě souvisí s příslušnými profesními standardy. Ze soudního spisu je zřejmé – a ve svých písemných vyjádřeních to poznamenala Komise –, že nemocnice je německými orgány řádně uznána (69). Věc se tedy v podstatě týká toho, zda lze uplatnit tři možnosti obsažených v německé právní úpravě odvodnit kritériem „srovnatelných sociálních podmínek“.

109. Pokud jde o první tři možnosti, lze poznamenat, že tyto požadavky samy o sobě nejsou „sociálními podmínkami“ ve zvláštním smyslu podle § 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, protože s poskytováním nemocniční a lékařské péče pacientovi souvisí přinejlepším pouze nepřímo. Tyto možnosti se ve skutečnosti týkají finančního vztahu a smluvních ujednání mezi příslušnou nemocnicí nebo zdravotnickým zařízením a nositelem veřejného úrazového pojištění, zemským sdružením zdravotních pojišťoven, sdružením tzv. „Ersatzkassen“ nebo spolkovou zemí.

110. Zejména této možnost (tj. zařazení do plánu nemocniční péče spolkové země) zřejmě odráží snahu německého státu v zásadě stanovit pro soukromé nemocnice kvótu s odkazem na konkrétní zeměpisné oblasti. Osvobození od DPH podle § 132 směrnice o DPH je zde

využito jako prostředek k faktickému omezení počtu *soukromých nemocnic*, které působí v konkrétní geograficky souvislé oblasti, aby si *veřejné nemocnice*, které v tomto regionu působí, zachovaly dostatek pacientů a byly životaschopné. Uvedu pouze, že čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nelze k tomuto účelu použít a jakýkoli pokus německého státu – ať už prostřednictvím daňových orgánů nebo orgánů odpovědných za plánování zdravotní péče – tohoto cíle dosáhnout tím, že tímto způsobem pro soukromé nemocnice zkrátí jinak použitelné osvobození od DPH, by byl zjevně nezákonný a v rozporu s unijním právem.

111. V každém případě lze v této souvislosti rovněž poznamenat, že aťkoli informace poskytnuté předkládajícím soudem nespecifikují jasné a vyerpávající podmínky, které musí instituce splnit, aby splnila některou z prvních tří možností, jeví se, že nositelé veřejného úrazového pojištění, zemská sdružení zdravotních pojišťoven nebo sdružení tzv. „Ersatzkassen“ mají prostor pro uvážení, zda smlouvu s nemocnicí uzavřou(70).

112. Stejně tak spolkové země zjevně nejsou povinny zahrnout do svého plánu nemocniční péče soukromé neuniverzitní nemocnice, které vykonávají svou činnost za srovnatelných sociálních podmínek. Vzhledem k tomu, že existence takové posuzovací pravomoci stanovené vnitrostátním právem znamená, že osvobození od DPH může být zdravotnickému zařízení odmítnuto, protože podmínky pro osvobození od daně předepsané směrnicí o DPH splňuje, existence takové posuzovací pravomoci, jejíž existenci musí předkládající soud ověřit, je sama o sobě známá čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH zjevně neslučitelná. Je tomu tak přinejmenším proto, že poslední uvedené ustanovení ukládá členským státům povinnost plnit, která splňují podmínky stanovené v tomto ustanovení, osvobodit („[členské státy osvobodí [...]“)(71).

113. Pokud jde o poslední možnost uvedenou ve vnitrostátních právních předpisech, tedy že alespoň u 40 % nemocničních služeb poskytnutých soukromou neuniverzitní nemocnicí v předchozím účetním roce musela být uplatněna cena nižší, než je částka, kterou uhradí orgány sociálního zabezpečení, je důležité zdůraznit, že tato možnost, jak ji uvedla německá vláda, nezávisí na tom, zda jsou poskytnuté služby skutečně hrazeny ze systémem zdravotního pojištění, ale spíše výši ceny účtované dotčenou soukromou nemocnicí v souvislosti s lékařskou péčí poskytovanou přímo pacientům(72). Tato otázka je relevantní pro posouzení článku 133 směrnice o DPH, ke kterému nyní přistoupíme.

b) Článek 133 směrnice o DPH

114. Článek 133 směrnice o DPH umožňuje členským státům podrobit přeznání jinak použitelného osvobození od DPH řadě dalších podmínek, které jsou pro každý případ individuální. Článek 133 písm. c) směrnice o DPH – na který se odkazovaly některé strany – stanoví, že členský stát se může rozhodnout, pro osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví podmínku, že soukromý subjekt uplatňuje ceny *schválené* příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které *schválené* ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH(73).

115. Ze spisu však nevyplývá, že by ceny nemocničních služeb v Německu musely být schváleny veřejným orgánem, což je klíčový požadavek čl. 133 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH(74). Uplatňované ceny jsou brány v úvahu pro účely úhrady plnění, ale této formě kontroly patrně nepodléhají(75). Kromě toho ze znění čl. 133 písm. c) směrnice o DPH vyplývá, že podmínka, kterou členské státy mohou na základě tohoto ustanovení stanovit, se týká *všech cen*, které dotčené zařízení uplatňuje.

116. Z toho vyplývá, že buď všechny služby prováděné v rámci činností soukromé nemocnice odpovídají tarifu schválenému orgány veřejné moci, nebo takové ceny nepřesahují nebo v případě služeb, které nepodléhají schválení cen, jsou uplatňovány ceny nižší, než jaké za

podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH, přičemž v takovém případě mohou být od daně osvobozeny všechny tyto služby, splňují-li jednotlivé podmínky použití stanovené v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH; pokud tomu tak není, nemůže být osvobozena žádná z nich. Toto ustanovení však v žádném případě nepočítá s možností zamítnutí žádosti o osvobození od DPH stanoveného v článku 132 z důvodu, že takovou podmínku splňovala pouze část skutečně poskytovaných lékařských služeb(76).

117. Ažkoli na čtvrtou možnost stanovenou německým právem se článek 133 směrnice o DPH nevztahuje, domnívám se, že taková podmínka může nicméně pro účely čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH pod pojem srovnatelných sociálních podmínek spadat za předpokladu, že bez ohledu na dotčenou činnost podléhají veřejné nemocnice zákonné povinnosti poskytnout během předchozího účetního roku alespoň 40 % služeb za cenu nižší, než je částka, kterou uhradí orgán sociálního zabezpečení, anebo podléhají podobné zákonné povinnosti.

118. To znamená, že ažkoli požadavek na uplatnění ceny u 40 % poskytnutých nemocničních služeb nelze odvodnit odkazem na čl. 133 písm. c) směrnice o DPH, lze jej za předpokladu, že taková povinnost je ze zákona uložena také veřejným nemocnicím a jiným podobným zařízením, v zásadě považovat za sociální podmínku pro účely čl. 132 odst. 1) písm. b) směrnice o DPH(77).

119. Je třeba zdůraznit, že předložená otázka se týká slučitelnosti vnitrostátních právních předpisů s unijním právem a nikoli toho, zda by žalobkyně měla mít z osvobození prospěch. Avšak vnitrostátní právní předpisy by byly s unijním právem v rozporu bez ohledu na to, jaký postoj k závěrem dosaženým ve věci Idealmed II Soudní dvůr zaujme, jelikož první tři možnosti uvedené v § 108 SGB V přímo nesouvisí s požadavkem podle čl. 133 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, aby dotčené činnosti byly vykonávány za srovnatelných sociálních podmínek.

120. Navrhuji tedy na první otázku položenou předkládajícím soudem odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v předvodním řízení, která jako podmínku pro osvobození od DPH stanoví, že dotčená nemocnice musí být buď zapojena do poskytování péče ze strany nositelů veřejného úrazového pojištění, nebo zařazena do plánu nemocniční péče spolkové země, nebo musí mít uzavřenou smlouvu s národní nebo zemskou pojišťovnou nemocenského pojištění. Tyto požadavky zejména nejsou sociálními podmínkami ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

121. Čtvrtá možnost stanovená ve vnitrostátních právních předpisech – která vyžaduje, aby soukromá nemocnice usilující o využití osvobození od DPH musela během předchozího účetního roku poskytnout alespoň 40 % služeb za cenu nižší, než je částka, kterou uhradí orgán sociálního zabezpečení – však v zásadě sociální podmínku ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH představuje.

C. Ke druhé otázce

122. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, za jakých podmínek jsou hospitalizace poskytované soukromoprávními nemocnicemi prováděny za „sociálních podmínek“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH srovnatelných s podmínkami platnými pro veřejnoprávní subjekty.

123. S ohledem na vývoj uvedený při zkoumání první otázky navrhuji, aby Soudní dvůr na druhou otázku odpověděl tak, že pojem „sociální podmínky srovnatelné s podmínkami veřejnoprávních subjektů“ použitý v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že se vztahuje na všechny podmínky, které musí soukromá zařízení splňovat, aby se na ně vztahovala pravidla stejná nebo srovnatelná s těmi, která upravují vztahy mezi veřejnoprávními subjekty a

jejich pacienty a která musí při poskytování nemocniční a lékařské péče nebo činnostech s ní úzce souvisejícími za všech okolností dodržovat. Splnění této podmínky soukromým zařízením lze odvodit z povinností, ke kterým se toto zařízení ve vztahu k tímto pacientům smluvně zavázalo.

V. Závěry

124. Domnívám se proto, že Soudní dvůr by měl na dvě otázky položené Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud Spolkové země Dolní Sasko, Německo) odpovědět takto:

„1) Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty je třeba vykládat v tom smyslu, že toto ustanovení brání vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která jako podmínku pro osvobození od DPH stanoví, že dotčená nemocnice musí být buď zapojena do poskytování péče ze strany nositelů veřejného úrazového pojištění, nebo zařazena do plánu nemocniční péče spolkové země nebo musí mít uzavřenou smlouvu s národní nebo zemskou pojišťovnou nemocenského pojištění. Tyto požadavky zejména nejsou sociálními podmínkami ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice.

Nicméně tvrdí možnost, kterou zmínila německá vláda – která vyžaduje, aby soukromá nemocnice usilující o využití osvobození od DPH musela během předchozího účetního roku poskytnout alespoň 40 % služeb za cenu nižší, než je částka, kterou uhradí orgán sociálního zabezpečení, v zásadě sociální podmínku ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 představuje.

2) Pojem „sociální podmínky srovnatelné s podmínkami veřejnoprávních subjektů“ použitý v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 je třeba vykládat v tom smyslu, že se vztahuje na všechny podmínky, které musí soukromá zařízení splňovat, aby se na ně vztahovala právní pravidla stejná nebo srovnatelná s těmi, která upravují vztahy mezi veřejnoprávními subjekty a jejich pacienty a která musí při poskytování nemocniční a lékařské péče nebo činnostech s ní úzce souvisejícími za všech okolností dodržovat. Splnění této podmínky soukromým zařízením lze odvodit z povinností, ke kterým se toto zařízení ve vztahu k pacientům smluvně zavázalo.“

1- Původní jazyk: angličtina.

2- Viz Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brussels, 2020, s. 538.

3- Tato podmínka byla do ustanovení § 4 odst. 14 písm. b), bodu aa) UStG přidána v roce 2019.

4- DRG je systém pro klasifikaci nemocničních případů do různých skupin.

5- Viz, pokud jde o první dva významy, rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, body 47 a 48). V některých rozsudcích Soudní dvůr při prezentaci své judikatury tyto různé významy zaměňuje, což může budit dojem určitého zmatku, jde-li o rozsah zásady daňové neutrality. Viz například rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, body 40 až 44).

- 6- V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National (C?408/98, EU:C:2001:110, bod 24), ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, bod 38) a nov?ji rozsudky ze dne 26. dubna 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, body 42) nebo ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret (C?81/17, EU:C:2018:283, body 32 až 34).
- 7- Rozsudky ze dne 13. b?ezna 2014, Jetair a BTWE Travel4you (C?599/12, EU:C:2014:144, bod 53) a ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße (C?449/19, EU:C:2020:1038, odstavec 48).
- 8- Viz nap?íklad rozsudek ze dne 7. b?ezna 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, bod 38).
- 9- Pojem da?ová neutralita je vyp?j?en od liberálních ekonomických škol, které se zam??ily zejména na stanovení striktního výnosového cíle daní. V praxi však žádný da?ový systém není ekonomicky neutrální, protože výb?r da?ového základu a da?ové sazby chování ekonomických subjekt? nutn? ovliv?uje. V souladu s tím byla myšlenka, že dan? by obecn? m?ly být neutrální, vícemén? opoušt?na, protože postupn? byla potvrzena role zdan?ní jako nástroje ekonomického a sociálního intervencionismu. Viz Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une uložení de l'entreprise*, LGDJ, Paris, 2021, s. 4 až 7.
- 10- V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, bod 49).
- 11- Viz rozsudek ze dne 19. ?ervence 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, bod 45).
- 12- Jak Soudní dv?r uvedl ve svém rozsudku ze dne 7. b?ezna 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, bod 54), má-li unijní normotv?rce p?i p?íjímání opat?ení da?ové povahy ?init rozhodnutí politické, ekonomické a sociální povahy a hierarchicky uspo?ádat protich?dné zájmy ?i provést komplexní posouzení, je t?eba mu p?iznat širokou posuzovací pravomoc. Totéž platí na úrovni ?lenských stát?, pokud sm?rnice ?lenským stát?m ponechává prostor pro uvážení, zda kritéria stanovená sm?rnicí specifikovat na místo jejich uplatn?ní. Viz mé stanovisko ve v?ci Golfclub Schloss Igling (C?488/18, EU:C:2019:942, body 54 až 60 a citovaná judikatura).
- 13- Viz nap?íklad rozsudek ze dne 17. ?ervence 2008, ASM Brescia (C?347/06, EU:C:2008:416, bod 28).
- 14- Viz nap?íklad rozsudek ze dne 2. ?ervence 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, bod 18).
- 15- V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. ?íjna 2016, TMD (C?412/15, EU:C:2016:738, bod 30).
- 16- Viz nap?íklad rozsudek ze dne 8. ?íjna 2020, Finanzamt D (C?657/19, EU:C:2020:811, bod 28).
- 17- (Ú?. v?st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).
- 18- Viz nap?íklad rozsudek ze dne 18. září 2019, Peters (C?700/17, EU:C:2019:753, bod 18).
- 19- Viz nap?íklad rozsudek ze dne 13. b?ezna 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, bod 28).

20- V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. ?ervna 2010, CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, bod 27), a ze dne 13. b?ezna 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, bod 29).

21- V tomto ohledu viz rozsudky ze dne 2. ?ervence 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, bod 19), a ze dne 18. září 2019, Peters (C?700/17, EU:C:2019:753, body 20 a 21). Na rozdíl od ?l. 132 odst. 1 písm. b) se ?l. 132 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH nevztahuje na ?innosti, které se službami zdravotní pé?e uvedenými v tomto ustanovení úzce souvisejí. Viz rozsudek ze dne 13. b?ezna 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, bod 32).

22- Ob? ustanovení mají společné také to, že nestanovují žádné požadavky týkající se p?íjemce osvobozených pln?ní.

23- V tomto smyslu viz stanovisko generální advokátky Sharpston ve v?ci CopyGene (C?262/08, EU:C:2009:541, bod 27).

24- Jak Soudní dv?r uvedl v bod? 29 rozsudku ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C?394/04 a C?395/04, EU:C:2005:734): „na poskytování služeb, které [...] zvyšují pohodlí a blahobyt hospitalizovaných osob, se obecn? nem?že vztahovat osvobození od dan? [ledaže] služby jsou nezbytné pro dosažení lé?ebných cí? sledovaných službami nemocni?ní a léka?ské pé?e, v jejichž rámci byly poskytnuty“.

25- K povaze léka?ských služeb, které by mohly být osvobozeny, viz například rozsudky ze dne 8. ?ervna 2006, L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, bod 29); ze dne 10. ?ervna 2010, CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, body 28, 40 až 52); ze dne 10. ?ervna 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, bod 37), ze dne 2. ?ervence 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, body 28 a 29) a ze dne 4. b?ezna 2021, Frenetikexito (C?581/19, EU:C:2021:167, body 25 a 26).

26- V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. ?ervence 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, body 28 až 31). K pojmu úzce související ?innosti ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH viz například rozsudky ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, body 33 až 35), ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C?394/04 a C?395/04, EU:C:2005:734, body 23 až 29), ze dne 25. b?ezna 2010, Komise v. Nizozemsko (C?79/09, nezve?ejn?no, EU:C:2010:171, bod 51), ze dne 10. ?ervna 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, bod 49).

27- Viz rozsudek ze dne 2. ?ervence 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, bod 35). Soudní dv?r uvedl, že soukromou laborato?, která provádí léka?ské diagnostické rozborry, je t?eba považována za za?ízení „t?že povahy“ jako „nemocnice“ a „lé?ebné a diagnostické ústavy“ ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH, jelikož rozborry provád?né tímto druhem entity s ohledem na jejich terapeutický ú?el spadají do rozsahu pojmu „léka?ská pé?e“, jak je uveden v tomto ustanovení. Viz rozsudky ze dne 8. ?ervna 2006, L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, bod 35) a ze dne 10. ?ervna 2010, CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, bod 60). Entita, která jako osoba samostatn? výd?le?n? ?inná vykonává pro nemocnice a laborato?e ?innost p?epravy lidských orgán? a vzork? lidského p?vodu, však nevykonávají tutéž zvláštní funkci jako lé?ebné nebo diagnostické ústavy nebo st?ediska, která je pro charakterizaci entity jako „za?ízení t?že povahy“ ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH považována za relevantní. Rozsudek ze dne 2. ?ervence 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, bod 36).

28- Toto sdružování zdroj? je nemocnicím, lé?ebným ústav?m a diagnostickým ústav?m společné. To také odlišuje zdravotní st?edisko od ordinace léka?e nebo zdravotníka, jejichž služby

mohou být rovněž osvobozeny, ale na základě čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

29- V rozsudcích ze dne 23. února 1988, Komise v. Spojené království (353/85, EU:C:1988:82, bod 33), ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, bod 47) a ze dne 10. března 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 58), Soudní dvůr mimochodem bez jakéhokoli odvolání rozhodl, že osvobození od daní stanovené ve stávajícím článku 132 odst. 1) písm. b) směrnice o DPH se týká služeb poskytovaných „zařízeními, která mají sociální účel“, ať už tento účel nevyplyvá z jeho znění ani cíle, který se týká pouze lékařské péče. Je pravda, že toto ustanovení stanoví požadavek „sociální srovnatelnosti“, ale to se týká zprůsobu, jakým jsou dotyčné služby poskytovány, a nikoli účelu zařízení, která je poskytují. Poznamenávám však, že ve své nedávné judikatuře Soudní dvůr přestal na sociální účel, který by dotyčné zařízení mělo mít, odkazovat.

30- Viz například rozsudek ze dne 5. října 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, bod 26) a moje stanovisko ve věci Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302, body 40 až 51).

31- V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. března 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 35).

32- V tomto smyslu ohledně pojmu „další zařízení téže povahy“ viz rozsudek ze dne 8. března 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 41).

33- Období viz rozsudek ze dne 29. října 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, body 52 až 54).

34- Rozsudek ze dne 8. března 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 42); ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, body 64 a 81); a ze dne 10. března 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, body 61 až 63).

35- Viz obdobně posudek 3/15 (Marrákešská smlouva o přístupu k publikovaným dílům) ze dne 14. února 2017 (EU:C:2017:114, bod 122).

36- Viz obdobně posudek 3/15 (Marrákešská smlouva o přístupu k publikovaným dílům) ze dne 14. února 2017 (EU:C:2017:114, bod 124).

37- Viz například rozsudek ze dne 14. května 2020, Orde van Vlaamse Balies a Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, bod 25).

38- V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 74), a ze dne 10. března 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 34). V obou případech Soudní dvůr ze skutečnosti, že nemocnice měla administrativní oprávnění k výkonu své činnosti, dovozuje, že byla ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH řádně uznána.

39- Viz například rozsudky ze dne 11. března 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 21), a ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 29).

40- V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 38).

41- Soudní dvůr z této podmínky zejména dovodil, že právo členských států tuto podmínku uplatnit bylo omezeno potřebou zajistit, aby se osvobození od daní stanovené v tomto ustanovení vztahovalo pouze na služby dostatečně kvalitní. Viz rozsudky ze dne 18. září 2019, Peters

(C-700/17, EU:C:2019:753, bod 34), a ze dne 5. března 2020, X (osvobození od DPH u telefonických konzultací) (C-48/19, EU:C:2020:169, bod 42).

42- Článek 133 písm. c) směrnice o DPH již má za cíl umožnit členským státům vázat osvobození od daní stanovená v článku 132 odst. 1 písm. b) též směrnice v případě jiných než veřejnoprávních subjektů na podmínku, že tyto subjekty „musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH“. Vzhledem k tomu, že unijní normotvůrce pro určení způsobu, jakým jsou dotyčné činnosti prováděny, nepřivýřil zvláštní ustanovení a dobrovolně omezil toto zkoumání na použité sociální podmínky, nelze tento prvek zohlednit v rámci kritéria samostatného posouzení, aniž by bylo první kritérium zbaveno „užitečného účinku“.

43- Viz například rozsudek ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 23).

44- V tomto smyslu viz například rozsudek ze dne 8. října 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, body 36 a 37), a rozsudek ze dne 5. března 2020, X (osvobození od DPH u telefonických konzultací) (C-48/19, EU:C:2020:169, body 41 a 42).

45- Viz rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Sturgeon a další (C-402/07 a C-432/07, EU:C:2009:716, bod 47).

46- Viz například rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, body 41 a 42).

47- Viz například rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, body 52 a 53).

48- Viz například rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 30).

49- Rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595).

50- Viz body 72 a 73. V tomto smyslu chápu také bod 65 rozsudku ze dne 10. března 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328). Je pravda, že v bodě 75 tohoto rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že skutečnost, že zařízení mělo povolení příslušných zdravotních orgánů k nakládání s kmenovými buňkami z pupečníku, nemůže sama o sobě a automaticky vést k uznání z hlediska čl. 132 odst. 1) písm. b) směrnice o DPH. Nakládání s kmenovými buňkami, i když jsou buňky určeny k použití u člověka, však může mít jiné využití než lékařskou péči nebo diagnostiku, například výzkum. Soudní dvůr tedy shledal, že tato skutečnost „směřuje spíše k tomu, že [zařízení] provádí činnosti, které souvisejí s hospitalizací a nemocniční péčí. Takové povolení tak může představovat skutečnost hovořící ve prospěch toho, že [tato entita] je případně „žádné uznání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH“, aniž by to však vedlo samo o sobě a automaticky k uznání, že toto zařízení bylo v dotčeném členském státě „žádné uznáno jako nemocnice, léčebný ústav, diagnostický ústav nebo zařízení téže povahy“.

51- V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 71): „[skutečnost, že vnitrostátní orgány jsou oprávněny vzít v úvahu, že činnosti zařízení neobdržely z veřejného systému sociálního zabezpečení žádnou podporu a tento systém se na ně nevztahuje] nenaznačují, že osvobození od daní [...] musí být systematicky vyloučeno, pokud služby nejsou hrazeny orgány sociálního zabezpečení“.

52- Platí to pod podmínkou – aby tento prvek měl důkazní hodnotu z hlediska formální logiky –,

že žádné povolení daného zařízení je podmínkou, aby poskytované služby byly hrazeny ze systému zdravotního pojištění.

53- Podotýkám, že Soudní dvůr svou judikaturu týkající se výkladu osvobození od daní stanoveného ve stávajícím čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH několikrát upravil. Viz například rozsudek, kterým bylo zvráceno předchozí řešení, rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 15) nebo rozsudek, který předchozí rozsudek vykládá nikoliv doslovným způsobem za účelem důvěrnější rozsudek odlišit, rozsudek ze dne 18. září 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, bod 35).

54- Je třeba poznamenat, že tato podmínka nebyla zahrnuta v původním návrhu Komise šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (č. C-80/1). Viz stanovisko generální advokátky E. Sharpston ve věci CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, bod 82).

55- Rozsudek ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, bod 49).

56- V tomto ohledu Soudní dvůr v bodě 24 rozsudku ze dne 5. března 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168) uvedl, že toto „ustanovení přesně nevymezuje aspekty dotčených služeb péče, které mají být srovnávány pro účely posouzení jeho použitelnosti“. To však nelze chápat příliš restriktivně. Ze znění čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH skutečně vyplývá, že „sociálně srovnatelné“ musí být podmínky, za nichž jsou poskytovány služby způsobilé pro osvobození od daní, a nikoli pouze obsah těchto služeb, jak by tento odstavec mohl naznačovat.

57- Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. března 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 28).

58- Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. března 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 31). V tomto ohledu Soudní dvůr poznamenal, že podmínky „jsou relevantní“, ale nespecifikoval, za jakých podmínek, ani důsledky, které to bude pro přezkum mít.

59- Tyto povinnosti jsou tedy implicitně spojeny se skutečností, že dotčené služby jsou součástí služby obecného hospodářského zájmu uvedené v článku 106 SFEU. Ustanovení čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH má za cíl osvobodit určité činnosti z toho důvodu, že jsou ve veřejném zájmu. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. března 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 26), a k tomu, že služby poskytované nemocnicí, léčebným ústavem nebo diagnostickým ústavem spadají pod službu obecného hospodářského zájmu, viz rozsudky ze dne 25. října 2001, Ambulanz Glöckner (C-475/99, EU:C:2001:577, bod 55), a ze dne 12. července 2001, Vanbraekel a další (C-368/98, EU:C:2001:400, bod 48).

60- Jelikož však čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH odkazuje na jakoukoli sociální podmínku, je za účelem určení, zda je požadavek, který členský stát uložil pro to, aby činnost mohla být pro tento účel osvobozena, slučitelný s článkem 132 odst. 1) písm. b) směrnice o DPH, třeba vzít v úvahu nejen povinnosti vztahující se *konkrétně* na podobné služby poskytované veřejným subjektem, ale také obecnější povinnosti veřejných zařízení, která tyto činnosti provádějí, jsou-li tyto povinnosti sociálního charakteru. Pokud – použijeme-li aktuální příklad – všechny veřejné nemocnice vykonávající konkrétní činnosti jsou bez ohledu na lékařské oddělení ze zákona povinny vyhradit určitý počet lůžek pro pacienty trpící nemocí COVID-19, pak by stejnou povinnost – jež je sociální povahy – musela respektovat každá soukromá nemocnice, která usiluje o osvobození této činnosti od daní. Samozřejmě pokud by se v tomto případě povinnost týkající se COVID-19 nevztahovala například na veřejné neurologické nemocnice nebo na neurologické oddělení všeobecné nemocnice, skutečnost, že soukromé neurologické

nemocnice nebo neurologické oddělení soukromé všeobecné nemocnice pro tyto pacienty nevyhradily určitý počet lůžek, by proti nim nemohla být použita za účelem odepření výhody osvobození činností vykonávaných touto nemocnicí nebo tímto oddělením od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. b).

61- Účelem podle mého názoru je neposobit implicitně nepříznivě na soukromé subjekty, které mimo jiné přijaly různé způsoby organizace nebo lékařské protokoly, a podpořit tak hospodářskou soutěž spravedlivou, tedy zaměřenou na zásluhy.

62- Soukromá nemocnice může ověřit, zda podmínky, které jsou jí uloženy, jsou skutečně srovnatelné s podmínkami uloženými ve veřejné nemocnici, pouze odkazem na takové podmínky. Pokud by tento pojem byl naopak chápán tak, že odkazuje pouze na faktické podmínky, za nichž vykonávají svou činnost ve veřejné subjekty, nebo na různé postupy, které dodržovaly, bylo by velmi obtížné posoudit kompatibilitu podmínek, které musí soukromé subjekty splňovat, protože by to vyžadovalo přezkoumání situace potenciálně tisíců dalších nemocnic v daném členském státě.

63- Viz rozsudek ze dne 10. prosince 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, body 30 a 33).

64- Zejména si nemyslím, že by tato otázka měla být ponechána na uvážení členských států proto, že je komplikovaná.

65- V praxi rovněž není neobvyklé, že veřejné nemocnice mohou ošetřovat pacienty, kteří nejsou účastníky systému zdravotního pojištění, jsou-li schopni související náklady uhradit.

66- Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. března 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 21).

67- Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska. Je tedy zřejmé, že osvobození od daně se vztahuje spíše na službu než na instituci jako celek.

68- Předpokládejme například, že členský stát uloží ve veřejným nemocnicím dvě sociální povinnosti, z nichž první se týká dodržování určitých práv přiznaných pacientům (např. práva na úplný přístup k jejich zdravotní dokumentaci a na její přenos, práva na doprovod atd.) a druhá spočívá v rezervaci 20 % nemocničních lůžek pro pacienty s COVID-19. Tento členský stát by nemohl stanovit, že soukromé nemocnice mohou osvobození od DPH využít pro všechny své činnosti, pokud by tyto dvě povinnosti splnilo pouze 40 % z nich, protože to by vzhledem k první podmínce znamenalo, že potenciálně 60 % služeb je osvobozeno, přestože uvedená práva přiznaná pacientům nebyla respektována. Členský stát by však jako jednu ze sociálních podmínek mohl mimo jiné požadovat, aby soukromé nemocnice rovněž rezervovaly 20 % svých lůžek pro pacienty s onemocněním COVID-19, přestože tato podmínka závisí na nemocnici, která dotčené služby poskytuje, a nikoli přímo na povaze těchto služeb.

69- Informace poskytnuté předkládajícím soudem naznačují, že vnitrostátní právní předpisy nepožadují, aby se soukromý subjekt za účelem oprávnění k výkonu činností neuniverzitních nemocnic nacházel v jedné ze čtyř situací uvedených v § 4 odst. 14) písm. b) UStG ve spojení s § 108 SGB V. Spíše se jeví, že tyto čtyři situace pravděpodobně nastanou pouze v případě, že zařízení je k provádění takových činností řádně oprávněno.

70- Viz například § 109 odst. 2 SGB V.

71- Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska.

72- Dodržování této podmínky tedy nezávisí na faktorech, které by byly mimo kontrolu veřejné

nebo soukromé nemocnice, jako by byly zásady pro úhrady ze strany orgánů sociálního zabezpečení nebo jejich interakce s pojišťovnami.

73- Jak je ze znění tohoto ustanovení zřejmé, tato podmínka musí být posuzována ve vztahu ke každé činnosti, kterou dotčené zařízení provádí.

74- Viz Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brussels, 2020, s. 538.

75- Abych vyjasnil jakékoli nedorozumění, chtěl bych v tomto ohledu zdraznit, že otázka zpřesnění úhrady lékařské služby ze strany zdravotních pojišťoven, i když jsou stanoveny zákonem, nemá s kontrolou cen nic společného. Skutečnost, že pouze určité péčovatelské služby poskytované za určitou cenu nejsou kryty, neznamená, že zdravotnická zařízení jsou povinna za své služby uplatňovat tuto cenu. Zařízení mohou i nadále uplatňovat sazby dle svého uvážení.

76- Tento doslovný výklad článku 133 směrnice o DPH je potvrzen potěbou výkladu jakéhokoli ustanovení unijního práva zpřesněním, který je v souladu s obecnými právními zásadami, včetně zásady rovného zacházení, jakož i s cílem sledovaným článkem 133 směrnice o DPH, který členským státům umožňuje primárně umožnit uložit dodatečné podmínky s cílem zajistit, aby osvobození od daní mohly využívat pouze soukromé subjekty, které fungují se stejnými omezeními, jaké jsou kladeny na veřejné subjekty.

77- Je pravda, že existují-li další významné sociální podmínky, které veřejné nemocnice musí při poskytování stejné služby splňovat, byla by vnitrostátní legislativa s unijním právem rovněž v rozporu, jestliže by nepožadovala, aby soukromé nemocnice splňovaly srovnatelné sociální podmínky, aby mohly využívat osvobození od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Tyto jiné sociální podmínky však nebudou vzhledem k žalobkyni vymahatelné, protože při neexistenci žádného provedení do vnitrostátního práva nemůže směrnice sama o sobě ukládat povinnosti jednotlivcům. Viz například rozsudek ze dne 5. března 2002, *Axa Royale Belge* (C-386/00, EU:C:2002:136, bod 18) a moje stanovisko ve věci *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:176, bod 21).