

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

GERARDA HOGANA

od 23. rujna 2021.(1)

Predmet C-228/20

I GmbH

protiv

Finanzamt H

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Niedersächsisches Finanzgericht (Financijski sud Donje Saske, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 132. stavak 1. točka (b) – Izuzeća za određene medicinske aktivnosti u javnom interesu – Pojam ‚valjano priznate institucije‘ – Pojam ‚socijalni uvjeti koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava“

I. Uvod

1. Pod kojim uvjetima privatna bolnica može iskoristiti izuzeće od PDV-a predviđeno za medicinsko liječenje i skrb u javnim bolnicama? To, vidjeti ćemo, nije lako pitanje, ali ono predstavlja bit predmetnog zahtjeva za prethodnu odluku koji se odnosi na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Ta odredba predviđa izuzeće za određene aktivnosti zdravstvene skrbi koje provode određene vrste medicinskih institucija.

2. Izuzeća predviđena u članku 132. Direktive o PDV-u temelje se na politikama koje nisu nužno potpuno usklađene. Kako je opazio D. Berlin, napredak na putu harmonizacije PDV-a često se vodio iznimno praktičnim razlozima koji su često diktirani realnostima nacionalnih politika i regionalnih posebnosti(2).

3. U konkretnom slučaju zahtjev je uputio Niedersächsisches Finanzgericht (Financijski sud Donje Saske, Njemačka) u kontekstu spora između društva s ograničenom odgovornošću, I, i Finanzamta H (Porezna uprava H, Njemačka) koji se odnosi na izuzeće od PDV-a za bolničke usluge koje je društvo I pružalo tijekom razdoblja oporezivanja od 2009. do 2012. godine. S

obzirom na nepodudarnosti između predmetnog nacionalnog zakonodavstva i teksta članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev odlučio je pitati Sud kako protumačiti navedenu odredbu.

4. Na početku treba istaknuti da postoji sudska praksa Suda o ovoj tematici koja nije u potpunosti usklađena. Kako ćemo vidjeti, problem je djelomično u tome što su neki od pojmova sadržanih u članku 132. stavku 2. točki (b) nejasni i teško ih je primijeniti. Stoga ovaj predmet omogućava Sudu da pojašni sudsku praksu tako što će provesti sveobuhvatnu i sustavnu analizu ove odredbe. No, prije te analize nužno je prikazati relevantni zakonodavni okvir.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Članak 131. Direktive o PDV-u jedini je članak naveden u Poglavlju 1. Glave IX. te direktive, naslovljenom „Opće odredbe” odnosno „Izuzeća”. Taj članak glasi kako slijedi:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba [EU-a] i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe.”

6. Članak 132. stavak 1. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u Poglavlju 2. navedene direktive, naslovljenom „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa” Glave IX. te direktive, predviđa:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(b) bolnička i medicinska zaštita i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode;

(c) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici;

[...]”

7. Članak 133. te direktive predviđa:

„Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) iz članka 132. stavka 1. tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju jednom od ili više sljedećih uvjeta:

(a) dotični subjekti ne smiju sistematično ciljati na ostvarivanje dobiti, a svaki eventualni višak koji se usprkos tome ostvari ne smije se dijeliti, već ga se mora pripisati daljnjem poslovanju ili poboljšanju pruženih usluga;

(b) te subjekte moraju voditi i njima upravljati uglavnom na dobrovoljnoj osnovi osobe koje nemaju izravnog ili neizravnog interesa, bilo same ili putem posrednika, u pogledu rezultata dotičnih aktivnosti;

(c) ti subjekti moraju zarađunavati cijene koje odobravaju tijela javne vlasti ili koje ne premašuju takve odobrene cijene, ili, u pogledu usluga koje ne podliježu odobrenju, cijene koje su niže od

onih koje za slične usluge zarađuju obavljaju komercijalna društva koja podliježu PDV-u;

(d) mora biti vjerojatno da izuzeća neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u.

[...]"

B. Njemačko pravo

8. Članak 4. stavak 14. točka (b) Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet; u daljnjem tekstu: UStG), u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2009., predviđa:

„Izuzimaju se sljedeće transakcije koje su obuhvaćene člankom 1. stavkom 1. točkom 1. UStG-a:

[...]

14. [...]

(b) bolnička i medicinska skrb, uključujući dijagnostiku, zdravstvene pretrage, prevencija, rehabilitacija, pomoć pri porodu i usluge hospicija, kao i s time usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava. Usluge navedene u prvoj rečenici također su izuzete ako ih pružaju

(aa) bolnice ovlaštene za pružanje usluga na temelju članka 108. Fünften Buches Sozialgesetzbuch (Peta knjiga Socijalnog zakonika);

[...]

(cc) subjekti, koje su u pružanje skrbi uključili nositelji obveznog osiguranja od nezgode, na temelju članka 34. Siebtes Buch Sozialgesetzbuch (Sedma knjiga Socijalnog zakonika);

[...]"

9. Članak 108. Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Peta knjiga Socijalnog zakonika; u daljnjem tekstu: SGB V), naslovljen „Ovlaštene bolnice”, navodi:

„Fondovi za zdravstveno osiguranje pokrivaju bolničku zaštitu samo u sljedećim bolnicama (ovlaštene bolnice):

1. bolnice s priznatim statusom sveučilišnih bolnica [...],

2. bolnice koje su uključene u plan bolnica savezne zemlje (planske bolnice), ili

3. bolnice koje su sklopile ugovor o pružanju usluga s Landesverbände der Krankenkassen (udruženja fondova za zdravstveno osiguranje u saveznoj zemlji) i Verbände der Ersatzkassen (udruženja fondova za dopunsko zdravstveno osiguranje).”

10. Čini se da su prema njemačkom pravu, zbog povijesnih razloga, fond za zdravstveno osiguranje i fond za dopunsko zdravstveno osiguranje različito organizirani. Čini se da to nije relevantno za ovaj predmet.

11. Članak 109. SGB-a V, naslovljen „Sklapanje ugovora o pružanju usluga s bolnicama” predviđa da:

„[...]

(2) Ne postoji pravo na sklapanje ugovora o pružanju zdravstvenih usluga na temelju ?lanka 108. to?ke 3. SGB-a V [...]

(3) Ugovor o pružanju zdravstvenih usluga na temelju ?lanka 108. to?ke 3. SGB-a V ne smije se sklopiti ako bolnica:

1. ne osigurava u?inkovitu i ekonomi?nu bolni?ku zaštitu;
2. [ne ispunjava odre?ene zahtjeve kvalitete] ili
3. nije potrebna u pogledu bolni?ke zaštite koja odgovara potrebama osiguranika.

[...]"

12. ?lanak 1. Gesetza zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (Zakon o financiranju bolnica; Zakon o financiranju bolnica, u daljnjem tekstu: KHG, BGBl. I 1991., 886.), naslovljen „Na?elo”, u verziji koju je kao primjenjivu na glavni postupak naveo sud koji je uputio zahtjev, a što taj sud treba provjeriti, predvi?a:

„(1) Svrha ovog zakona jest osigurati ekonomsku sigurnost bolnicama, kako bi se u u?inkovitim, visokokvalitetnim, ekonomski samostalnim i odgovornim bolnicama stanovništvu pružila visokokvalitetna usluga koja je usmjerena na pacijente i njihove potrebe, te pridonijeti socijalno prihvatljivim dnevnim iznosima.”

13. ?lanak 6. Zakona o financiranju bolnica navodi da:

„(1) Savezne zemlje u svrhu postizanja ciljeva navedenih u ?lanku 1. izra?uju planove bolnica i programe ulaganja; pritom treba uzeti u obzir nastale troškove, a osobito utjecaj na dnevne iznose.

[...]

(4) Dodatne pojedinosti utvr?uju se zakonom savezne zemlje.”

14. U svojem pisanom o?itovanju, njema?ka vlada navela je da je Bundesministerium der Finanzen (Savezno ministarstvo financija, Njema?ka) donijelo obvezuju?u administrativnu okružnicu koja se primjenjivala od 1. sije?nja 2009. Prema toj okružnici, ?ak su i privatne bolnice koje nisu ovlaštene bolnice u smislu ?lanka 108. SGB-a V mogle tražiti izuze?e od oporezivanja ako su usluge koje su pružale odgovarale uslugama koje su pružale bolnice kojima upravljaju subjekti javnog prava ili bolnice ovlaštene u smislu ?lanka 108. SGB-a V a troškove su ve?im dijelom snosili fondovi za zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite. To vrijedi u slu?aju ako se, tijekom prethodne financijske godine, najmanje 40 % godišnjih hospitalizacija ili napla?enih ra?una odnosi na pacijente kojima su bolni?ke usluge obra?unane u iznosu koji nije prelazio iznos koji bi nadoknadila tijela socijalne zaštite(3).

15. Naposljetku, ?lanak 30. Gewerbeordnung (Zakon o trgovini, obrtu i industriji; u daljnjem tekstu GewO), naslovljen „Privatne bolnice” navodi:

„(1) Poduzetnici u privatnim bolnicama, privatnim rodilištima kao i privatnim psihijatrijskim bolnicama moraju imati odobrenje nadležnog tijela. Odobrenje se ne?e izdati samo u slu?aju ako:

1. Postoje ?injenice koje pokazuju nepouzdanost poduzetnika u pogledu upravljanja institucijom ili klinikom;

1a. Postoje ?injenice koje pokazuju da se ne jam?i odgovaraju?a zdravstvena skrb pacijenata;

2. U skladu s opisom i planovima koje dostavlja poduzetnik, strukturni i drugi tehni?ki uvjeti institucije ili klinike ne ispunjavaju sanitarne uvjete;

3. Institucija ili klinika treba biti smještena isklju?ivo u dijelu zgrade koji koriste druge osobe, a njezin rad mo?e uzrokovati znatne neugodnosti ili opasnosti za sustanare zgrade; ili

4. je namjena institucije ili klinike smještaj osoba sa zaraznim bolestima ili duševno bolesnih, a njezin smještaj mo?e uzrokovati znatne neugodnosti ili opasnosti vlasnicima ili stanarima susjednih objekata.

(2) Prije izdavanja odobrenja, provest ?e se savjetovanje s lokalnom policijom i tijelima lokalne samouprave o pitanjima iz stavka 1. to?aka 3. i 4.”

III. ?injenice iz glavnog postupka i zahtjev za prethodnu odluku

16. Tu?itelj u glavnom postupku je društvo s ograni?enom odgovornoš?u osnovano u skladu s njema?kim pravom ?iji je predmet poslovanja, prema društvenom ugovoru, planiranje, osnivanje i vo?enje bolnice specijalizirane za neurologiju. Aktivnosti te bolnice odobrila je država u smislu ?lanka 30. GewO-a.

17. Pacijenti tu?itelja su osobe koje same unaprijed pla?aju lije?enje, privatni osiguranici, osobe koje ispunjavaju uvjete za potporu, takozvani „konzularni” pacijenti ?iju obvezu pla?anja troškova lije?enja odre?uje veleposlanstvo strane države, pripadnici savezne vojske, pacijenti koji su osigurani preko strukovnog osiguranja i pacijenti koji su u sustavu obveznog zdravstvenog osiguranja.

18. Tu?itelj je svoje bolni?ke i medicinske usluge i s njima usko povezane postupke najprije obra?unao na temelju dnevnih iznosa, kao što je bila uobi?ajena praksa u bolnicama iz ?lanka 108. SGB-a V. Dodatne medicinske usluge zara?unane su posebno u skladu s Gebührenordnung für Ärzte (Pravilnik o lije?ni?koj tarifi). Usto, pacijentima smještenima u jednosobne ili dvosobne sobe zara?unana je dodatna naknada. Me?utim, s vremenom je tu?itelj svoj obra?unski sustav postupno zamijenio sa sustavom dijagnosti?ki povezane skupine (DRG)(4). Pred sudom koji je uputio zahtjev, tu?itelj je naveo da je u 2011. samo 15 do 20 % dana lije?enja zara?unano na temelju DRG sustava.

19. Dana 28. lipnja 2012., tu?itelj je sklopio okvirni sporazum (u smislu ?lanka 4. stavka 14. to?ke (b) druge re?enice podto?ke (cc) UstG-a) s fondom za osiguranje u slu?aju nezgode. Taj sporazum stupio je na snagu 1. srpnja 2012.

20. U svojim poreznim prijavama PDV-a za razdoblje od 2009. do 2012., tu?itelj je bolni?ke usluge koje su zara?unane na temelju dnevnih iznosa i pristojbe zara?unane ugovornim lije?nicima koji nisu zaposleni u bolnici prikazao kao transakcije izuzete od PDV-a. Me?utim, prilikom poreznog nadzora nadležno porezno tijelo zaklju?ilo je da velika ve?ina tu?iteljevih transakcija obavljenih prije 1. srpnja 2012. nisu bile izuzete od PDV-a jer se nije radilo o ovlaštenoj bolnici u smislu ?lanka 108. SGB-a V. To stajalište potvr?eno je u odluci o prigovoru protiv provedenog nadzora kao i povodom tu?be podnesene protiv te odluke.

21. Tu?itelj je zatim pokrenuo postupak pred sudom koji je uputio zahtjev, u kojem smatra da

predmetne transakcije trebaju biti izuzete od plaćanja PDV-a na temelju članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u s obzirom na to da ih je obavila ovlaštena bolnica koja pruža usluge u istim uvjetima kao i subjekt javnog prava. Kako bi pokazao da je tako, tužitelj navodi da je njegova aktivnost u javnom interesu jer, kao prvo, nudi usluge koje su slične onima koje nude javne institucije ili institucije integrirane u bolnički plan savezne zemlje, kao drugo, on je jedna od najpoznatijih neurokirurških klinika na svijetu i, kao treće, on pruža usluge svim osobama, bez obzira na to jesu li osigurane zakonskim ili privatnim osiguranjem, ili nisu osigurane.

22. Sud koji je uputio zahtjev ističe da, za predmetno razdoblje, tužitelj ne ispunjava uvjete za izuzeće na temelju članka 4. stavka 14. točke (b) druge rečenice podtočke (aa) UstG-a ili na temelju članka 4. stavka 14. točke (b) druge rečenice podtočke (cc) UstG-a. Kao prvo, okvirni sporazum koji je tužitelj sklopio s fondom za osiguranje u slučaju nezgode nije stupio na snagu prije 1. srpnja 2012. i, kao drugo, tužitelj ne zadovoljava uvjete propisane u članku 108. SGB-a V koji bi mu omogućili da ga se tretira kao ovlaštenu bolnicu. Međutim, sud koji je uputio zahtjev dvojili o tome jesu li ti uvjeti u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u.

23. U tom pogledu, nacionalni sud slaže se s Petim i Jedanaestim vijećem Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka) da ti zahtjevi nadilaze zahtjeve predviđene člankom 132. stavkom 1. točke (b) Direktive o PDV-u. Naime, uzimajući u obzir uvjete predviđene člankom 108. SGB-a V za kvalifikaciju kao ovlaštene bolnice u smislu te odredbe, on smatra da bi bilo kakav zahtjev da privatne bolnice moraju ispuniti te uvjete da bi se kvalificirale za izuzeće od PDV-a ograničio prednost izuzeća za bolnice koje su već uključene u plan bolnica ili one koje su već sklopile sporazum s udruženjem fondova za zdravstveno osiguranje ili s udruženjem fondova za dopunsko zdravstveno osiguranje. Razlog je taj što bi druge privatne bolnice imale male izgleda biti uključene u plan bolnica ili za sklapanje takvog sporazuma ako u saveznoj zemlji već postoji dovoljan broj bolničkih kreveta određene specijalizacije. To bi rezultiralo time da bi slične medicinske usluge bile različito tretirane, ovisno o tome je li se bolnica koja pruža usluge prije ili kasnije prijavila u plan bolnica ili za sklapanje sporazuma o pružanju zdravstvenih usluga s udruženjem fondova za zdravstveno osiguranje savezne zemlje ili udruženjem fondova za dopunsko osiguranje, što bi bilo nespojivo s načelom fiskalne neutralnosti.

24. Ako je članak 4. stavak 14. točka (b) UstG-a nespojiv s člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev smatra da se tada postavlja pitanje može li se tužitelj pozvati na tu odredbu navedene direktive. Da bi to mogao učiniti, nužan uvjet je da su bolničke usluge koje pruža tužitelj i transakcije usko povezane s njima pružene u socijalnim uvjetima koji su slični uvjetima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava.

25. U tom pogledu, nacionalni sud ističe da je Jedanaesto vijeće Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) smatralo da je njemačko zakonodavstvo povrijedilo članak 132. Direktive o PDV-u samo u toj mjeri u kojoj ta odredba izuzeće od plaćanja PDV-a uvjetuje time da usluge koje su u pitanju pruža institucija koja je ovlaštena bolnica u smislu članka 108. SGB-a V. Međutim, nije protivno odredbama članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u da nacionalno zakonodavstvo to izuzeće veže – kao u članku 4. stavku 14. točki (b) drugoj rečenici podtočki (aa) UstG-a, članku 108. stavcima 2. i 3. SGB-a V, člancima 1. i 6. KHG-a i članku 109. SGB-a V – s uvjetima rada u bolnici u pogledu osoblja, prostorija, opreme i troškovne učinkovitosti njezine uprave.

26. Sud koji je uputio zahtjev sumnja u tu analizu. On smatra da je, kako bi se utvrdilo jesu li transakcije obavljene u „socijalnim uvjetima koji su slični” u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, prikladno primijeniti različite kriterije od onih koje je iznijelo Jedanaesto vijeće Bundesfinanzhofa, odnosno utvrditi snose li tijela socijalne zaštite troškove za većinu pacijenata.

27. U tim je okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti

sljedeća prethodna pitanja:

„(1) Je li članak 4. stavak 14. točka (b) [UstG-a] u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (b) [Direktive o PDV-u] ako je izuzeće od poreza koje se primjenjuje na bolnice koje nisu subjekti javnog prava uvjetovano time da su bolnice ovlaštene za pružanje skrbi na temelju članka 108. [SGB-a V]?”

(2) U slučaju nijeznog odgovora na prvo pitanje: pod kojim su pretpostavkama bolnička skrb koja se pruža u bolnicama privatnog prava i bolnička zaštita koju pružaju subjekti javnog prava slične u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u?”

IV. Analiza

A. Uvodne napomene

28. S obzirom na to da su se i sud koji je uputio zahtjev i stranke pozvale na načelo fiskalne neutralnosti, za poštak bi bilo prikladno razjasniti značenje tog izraza. Naime, brzi pregled sudske prakse Suda pokazuje da se izraz „načelo fiskalne neutralnosti” koristi u najmanje trima različitim kontekstima(5).

29. Kao prvo, taj izraz često se koristi kada osoba koja je imala obvezu platiti PDV prilikom nabave robe ili usluga isti može odbiti ako su ta roba ili usluge zapravo namijenjeni za potrebe obavljanja oporezovane aktivnosti(6). Očito je da je ovo primarno značenje tog izraza.

30. Kao drugo, načelo fiskalne neutralnosti katkad se tumači kao da odražava, u pitanjima PDV-a, načelo jednakog postupanja(7). Kada se koristi u tom značenju, naravno da se na to načelo može pozivati da bi se osporila valjanost neke odredbe Direktive o PDV-u(8).

31. Kao treće, Sud ponekad koristi ovaj izraz da bi uputio na to da bi PDV trebao biti neutralan sa stajališta tržišnog natjecanja(9). U biti, ideja je da bi prema sličnoj robi ili uslugama koje se međusobno natječu trebalo postupati na jednak način(10). Međutim, to načelo se donekle razlikuje od načela jednakog postupanja jer ono nije neko sveobuhvatno pravilo primarnog prava o kojem ovisi valjanost navedenog izuzeća(11). Kada se koristi u ovom (trećem) značenju, ideja fiskalne neutralnosti načelo je tumačenja koje se primjenjuje kada druge metode tumačenja ne daju konkretan rezultat(12).

32. U ovom predmetu, sud koji je uputio zahtjev i stranke pozivaju se na načelo fiskalne neutralnosti u tom trećem značenju, to jest, na cilj Direktive o PDV-u: da porez treba, u najvećoj mogućoj mjeri, biti neutralan sa stajališta tržišnog natjecanja. Međutim, kao što ćemo vidjeti, načelo jednakog postupanja, kao opće pravno načelo, također je relevantno prilikom tumačenja ovih odredaba Direktive o PDV-u.

B. Prvo pitanje

33. Nacionalni sud svojim prvim pitanjem želi doznati je li članak 4. stavak 14. točka (b) UstG-a, u verziji koja se primjenjuje na predmetno porezno razdoblje, u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u.

34. Međutim, u tom pogledu treba podsjetiti na to da, u kontekstu postupka povodom zahtjeva za prethodnu odluku, Sud nije nadležan za odlučivanje o usklađenosti nacionalnih odredaba s pravom Unije nego, u skladu s prvim stavkom članka 267. UFEU-a, samo za odlučivanje o pitanjima koja se tiču tumačenja Ugovorâ i valjanosti i tumačenja akata institucija, tijela, uredâ ili agencija Europske unije(13).

35. Posljedično, i u kontekstu pojašnjenja koja je u svojem očitovanju pružila njemačka vlada u pogledu njezina nacionalnog zakonodavstva, smatram da treba shvatiti da se prvo pitanje odnosi, u biti, na pitanje treba li članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo, kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku, koje omogućuje izuzeće od PDV-a privatnoj nesveučilišnoj bolnici samo u slučaju ako su je u pružanje skrbi uključili nositelji obveznog osiguranja od nezgode ili ako je ta bolnica uključena u plan bolnica savezne zemlje (planske bolnice) ili ako je ona sklopila ugovor o pružanju usluga s udruženjem fondova za zdravstveno osiguranje u saveznoj zemlji ili udruženjem fondova za dopunsko zdravstveno osiguranje ili ako je, tijekom prethodne financijske godine, najmanje 40 % bolničkih usluga obračunala u iznosu nižem od iznosa koji nadoknađuju tijela socijalne zaštite.

36. U tom kontekstu, polazište je, naravno, da razna izuzeća sadržana u članku 132. stavku 1. Direktive o PDV-u treba strogo tumačiti(14). To znači da njihovo tumačenje ne smije ići preko granica nužnih da bi se postigli njihovi zadani ciljevi. Ti ciljevi su, općenito, izuzeće od PDV-a određenih aktivnosti od javnog interesa s ciljem olakšavanja pristupa određenim uslugama i isporuci određenih roba izbjegavanjem povećanih troškova do kojih bi došlo da se oporezuju PDV-om(15). Pravilo strogog tumačenja, međutim, ne znači da pojmove koji su korišteni kako bi se odredila izuzeća treba tumačiti na način kojim se ne bi postigli ti ciljevi i stoga bi ta izuzeća lišio njihovih očekivanih učinaka(16).

37. U tom kontekstu, članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u predviđa da su države članice dužne izuzeti „bolničku i medicinsku zaštitu i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode”. To je upotpunjeno s člankom 132. stavkom 1. točkom (c) prema kojem su države članice dužne izuzeti i „pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici”.

38. Budući da su te dvije odredbe u biti proširene verzije ranijih odredaba članka 13.A stavka 1. točaka (b) i (c) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje(17), one se moraju tumačiti na isti način. Stoga se treba smatrati da je sudska praksa Suda Europske unije koja se odnosi na članak 13.A stavak 1. točke (b) i (c) Direktive 77/388 načelno primjenjiva na članak 132. stavak 1. točke (b) i (c) Direktive o PDV-u(18).

39. Iz navedene sudske prakse Suda proizlazi to da je svrha izuzeća predviđenog u sadašnjem članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u, u vezi s izuzećem predviđenim člankom 132. stavkom 1. točkom (c) te direktive, smanjenje troškova zdravstvene skrbi(19) definiranjem uvjeta pod kojima mogu biti izuzete sve usluge čiji je cilj dijagnosticiranje, liječenje i, u mjeri u kojoj je to moguće, izlječenje bolesti ili zdravstvenih poremećaja(20).

40. Međutim, iako te dvije odredbe imaju isti cilj, doseg im je različit. Dok članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive obuhvaća usluge koje se pružaju u *medicinskoj ustanovi*, članak 132. stavak 1. točka (c) Direktive obuhvaća usluge koje se pružaju izvan takvih ustanova, bilo u privatnom prostoru pružatelja ili u pacijentovu domu ili na bilo kojem drugom mjestu(21).

41. To nije, u pogledu izuzeća na koje se odnosi članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u postoje tri uvjeta(22), koja se odnose na:

– prirodu pružene usluge,

- vrstu institucije koja pruža uslugu
- i na?in na koji se usluga pruža(23).

42. U odnosu na *prvi zahtjev*, on proizlazi iz teksta ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u, da, kako bi ih se izuzelo, predmetne usluge moraju ulaziti u jednu od sljede?e tri kategorije:

- da se odnose na hospitalizaciju pacijenta, to jest prihvati i boravak osobe u bolnici(24), ili
- da im je cilj zaštita zdravlja, njegovo o?uvanje ili izlje?enje osobe(25), ili
- da se odnose na aktivnosti usko povezane s prvim dvjema kategorijama(26).

43. U ovom se slu?aju ne radi o prvom zahtjevu. U vezi s *drugim dvama zahtjevima* postoje poteško?e u definiranju njihovih dosegâ i na?ina njihove primjene. Predlažem sada redom razmotriti te zahtjeve.

1. **Vrsta institucije koja pruža predmetne usluge**

44. ?lanak 132. stavak 1. to?ka (b) Direktive o PDV-u predvi?a da se usluge koje pružaju subjekti koji nisu subjekti javnog prava mogu izuzeti od PDV-a ako se radi o „bolnicama, centrima za medicinsko lije?enje ili dijagnostiku i ostalim valjano priznatim institucijama sli?ne prirode”. Valja najprije podsjetiti na to da je Sud potvrdio da pojam „institucija” koji se upotrebljava u navedenoj odredbi podrazumijeva, me?u ostalim, da predmetna institucija mora biti „individualizirani subjekt”(27). Štoviše, s obzirom na to da ?lanak 132. stavak 1. to?ka (b) Direktive o PDV-u ima razli?iti doseg od ?lanka 132. stavka 1. to?ke (c) Direktive – koji se odnosi na pružanje osobne skrbi izvan medicinskog objekta – samo su individualizirani subjekti poput medicinskog objekta, to jest, subjekti u kojima su okupljeni razli?iti resursi, osobito ljudski, tehni?ki, nekretninski i financijski, obuhva?eni ovim izuze?em(28).

45. Kao prvo, u pogledu *vrste aktivnosti* koju ti subjekti moraju obavljati da bi ispunjavali uvjete za izuze?e, ?lanak 132. stavak 1. to?ka (b) Direktive o PDV-u navodi da se mora raditi o bolnici, centru za medicinsko lije?enje, centru za dijagnostiku ili instituciji sli?ne prirode(29).

46. Budu?i da te kategorije institucija nisu definirane u Direktivi o PDV-u, moraju se odrediti prema uobi?ajenom smislu u svakodnevnom jeziku(30).

47. U ovom slu?aju jasno je iz njihova uobi?ajenog smisla u svakodnevnom jeziku da se izrazi „bolnice”, „centri za medicinsko lije?enje” i „centri za dijagnostiku” odnose na subjekte kojima je glavna aktivnost, redom, skrb za bolesnike ili žrtve trauma koje su previše složene da bi ih se lije?ilo kod ku?e ili u lije?ni?koj ordinaciji, obavljanje medicinskih usluga koje imaju za cilj zaštitu zdravlja ljudi, njegovo o?uvanje ili izlje?enje i provo?enje analiza radi utvr?ivanja postojanja bolesti ili poreme?aja kod pacijenta(31).

48. U pogledu pojma institucija „sli?ne prirode” jasno je da taj pojam obuhva?a medicinske objekte u kojima su okupljeni razli?iti resursi kako bi se mogle obavljati aktivnosti sli?ne onima koje obavljaju bolnica, centar za medicinsko lije?enje ili dijagnosti?ki centar.

49. Kao drugo, u pogledu *statusa subjekata*, ?lanak 132. stavak 1. to?ka (b) Direktive o PDV-u predvi?a da institucije koje nisu subjekti javnog prava, kako bi ostvarile pravo na izuze?e predvi?eno u toj odredbi, moraju biti „valjano priznate”. U tom pogledu, iz engleske verzije ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u jasno je da se taj uvjet primjenjuje na bolnice, centre za medicinsko lije?enje, centre za dijagnostiku i druge sli?ne institucije, pod uvjetom da se ne radi o

subjektima javnog prava(32). U stvari, prema toj verziji, izuzeće se primjenjuje na „ostale *valjano priznate* institucije slične prirode”, što znači da se taj uvjet odnosi i na instituciju koja služi kao referentna točka.

50. Doduše, izraz „valjano priznata” u latinskim jezicima kao što su španjolski, francuski, talijanski, portugalski i rumunjski dolazi nakon upućivanja na drugu instituciju (na primjer, u francuskom, „et d’autres établissements de même nature *dûment reconnus*”), što može ostaviti dojam da se taj uvjet odnosi samo na „druge institucije slične prirode”. Međutim, budući da popis institucija na koje se upućuje završava s upućivanjem na ostale institucije slične prirode, vidljivo je da se taj popis mora razumjeti samo kao ilustrativan u pogledu vrste institucije na koje se usluge vjerojatno primijeniti izuzeće. U tom kontekstu, izraz „valjano priznata” treba shvatiti kao da obuhvaća sve vrste medicinskih institucija navedenih u toj odredbi.

51. Kako bi se odredio doseg tog uvjeta, mora se podsjetiti na to da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda izrazi sadržani u odredbi prava Unije koja ne sadržava *izričito* upućivanje na pravo država članica za utvrđivanje njegova smisla i dosega, u cijeloj Uniji trebaju se tumačiti na autonoman i ujednačen način(33). Budući da članak 132. Direktive o PDV-u ne sadržava takvo upućivanje, može se zaključiti da se pojmovi upotrijebljeni u svakom od uvjeta primjene izuzeća navedenih u toj odredbi trebaju smatrati kao autonomni pojmovi prava Unije i da stoga njihov smisao i doseg u cijeloj Uniji treba tumačiti ujednačeno.

52. Međutim, autonomna priroda pojma „valjano priznata institucija” iz članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u ne smije se miješati s činjenicom da ovaj pojam, prema pravu Unije, prilikom primjene upućuje na posebnu činjeničnu okolnost, naime na status predmetne institucije u okviru nacionalnog zakonodavstva.

53. U tom kontekstu, Sud je jasno dao do znanja da biti „valjano priznat” ne pretpostavlja formalan postupak priznavanja, niti isključuje mogućnost da država članica propiše takav postupak. Na nacionalnom je pravu svake države članice da propiše pravila u skladu s kojima se takvo priznanje može odobriti institucijama koje ga traže. Države članice u tom pogledu imaju određeno diskrecijsko pravo(34).

54. Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, ako države članice imaju diskrecijsko pravo, to pravo mora se primjenjivati u granicama određenim pravom Unije. Osobito, postojanje takvog diskrecijskog prava ne može dovesti u pitanje granice pojma „valjanog priznanja” medicinske institucije u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u(35). Štoviše, kada država članica primjenjuje svoje diskrecijsko pravo, ona mora osigurati da to ne čini na način koji bi doveo u pitanje bilo koji od ciljeva prava Unije(36).

55. U tim okolnostima, kako bih odgovorio na pitanje koje je uputio nacionalni sud, smatram da je nužno utvrditi prirodu i opseg diskrecijskog prava države članice na koje upućuje sudska praksa. To zahtijeva tumačenje članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u ne samo u odnosu na tekst te odredbe, nego i u odnosu na kontekst i ciljeve koji se tim člankom žele postići i, općenitije, zakonodavstva kojeg je ona dio(37).

56. U tom pogledu, s obzirom na tekst članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, treba istaknuti da je „valjano” sinonim za „propisano”, a izraz „priznata” odnosi se na nešto dokazano ili poznato. U kontekstu te odredbe, ti pridjevi se odnose na bolnice, centre za medicinsko liječenje, centre za dijagnostiku ili ostale institucije slične prirode. Stoga je iz teksta te odredbe vidljivo da se diskrecijsko pravo dodijeljeno državama članicama odnosi na *uvjete* koje treba zadovoljiti da bi se mogle smatrati bolnicama, centrima za medicinsko liječenje, centrima za dijagnostiku i ostalim institucijama slične prirode(38).

57. Kako Komisija u biti navodi u svojem očitovanju, taj uvjet treba shvatiti kao da mu je jedina namjena isključenje od izuzeća propisanog člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u medicinskih institucija čije aktivnosti nisu odobrene zakonom ili odlukama nadležnih profesionalnih tijela. Naravno, svaka aktivnost, pa i ona nezakonita, podliježe plaćanju poreza i na nju se može primijeniti bilo koje inače primjenjivo izuzeće. Stoga, ako uvjet da bude „valjano priznata” ne bi bio predviđen tom direktivom, to bi dovelo do situacije u kojoj bi neovlaštena medicinska institucija mogla – ili bi eventualno mogla – koristiti izuzeće(39). Sve navedeno jednostavno znači da samo institucija valjano priznata kao medicinska institucija ima pravo na izuzeće.

58. Taj zaključak potvrđuje i kontekst u kojem se koristi izraz „valjano priznata” i cilj koji se želi postići člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u.

59. U pogledu *konteksta*, nekoliko elemenata navode na taj zaključak, odnosno stupanj usklađenosti postignut u pravu Unije, opći sustav Direktive o PDV-u i struktura članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u.

60. Kao prvo, u pogledu stupnja usklađenosti postignutog u pravu Unije, može se primijetiti da aktivnosti koje se mogu izuzeti u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u – kao što je skrb o pacijentima i medicinska skrb – u pravilu podliježu, u različitim državama članicama, različitim uvjetima u kojima se mogu obavljati. Međutim, iako se izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u primjenjuje samo na bolnice, centre za medicinsko liječenje, centre za dijagnostiku i ostale institucije slične prirode, niti Direktiva o PDV-u konkretno niti pravo Unije općenito ne usklađuju uvjete za obavljanje tih aktivnosti. U tom kontekstu, upućivanje na potrebu da predmetna institucija bude valjano priznata samo je način na koji se priznaje taj nedostatak usklađenosti, uz uvjet da se predmetne usluge, s gledišta dotične države članice, obavljaju na zakonit način.

61. Kao drugo, u odnosu na opći sustav Direktive o PDV-u, s obzirom na to da članak 132. stavak 1. točka (b) i članak 132. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u nastoje postići isti cilj i stoga su međusobno komplementarni(40), uvjeti za primjenu tih odredbi trebaju se, kada je to moguće, analogno tumačiti. Ovdje se može istaknuti to da članak 132. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u zahtijeva da su predmetne usluge pružene „u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici”(41). Izraz „valjano priznat” treba shodno tomu shvatiti kao da upućuje, ali u kontekstu pravne osobe, na uvjete obavljanja predmetnih aktivnosti u dotičnim državama članicama(42).

62. Kao treće, u pogledu strukture članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, može se istaknuti da ta odredba predviđa tri preduvjeta za izuzeće, od kojih se svaki odnosi na drugi aspekt usluga koje se mogu izuzeti odnosno njihovu prirodu, vrstu institucije koja ih obavlja i uvjete u kojima se obavljaju. Posebno iz zadnjeg uvjeta proizlazi to da, u odnosu na uvjete u kojima se obavljaju predmetne aktivnosti, države članice mogu uzeti u obzir samo uvjete socijalne prirode. Prema tome, ako bi države članice, u skladu s uvjetom koji se po toj odredbi traži da bi predmetna institucija bila „valjano priznata” postavile bilo kakve zahtjeve u vezi bilo s prirodom pružanih usluga bilo uvjetima u kojima se te usluge pružaju, ta dva dodatna uvjeta bi u velikoj mjeri bila lišena njihova bilo kakvog korisnog učinka.

63. U pogledu *cilja* koji se želi postići člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u, Sud je već naglasio da ta odredba posebno ima za cilj sniženje troškova usluga zdravstvene skrbi(43). S obzirom na takav cilj, uvjet da subjekti privatnog prava moraju biti „valjano priznati” kao bolnice, centri za medicinsko liječenje, centri za dijagnostiku ili kao institucije slične prirode ne smije se tumačiti previše restriktivno nego u smislu da se odnose samo na medicinske kvalifikacije

i standarde propisane nacionalnim zakonodavstvom kako bi se osiguralo da je pružena medicinska skrb visoke kvalitete(44).

64. Naposljetku, treba istaknuti to da, uz tekst, kontekst i ciljeve te odredbe, također treba uzeti u obzir na?elo tuma?enja u skladu s kojim odredbu treba tuma?iti, ako je mogu?e, na na?in koji ne dovodi u pitanje njezinu valjanost(45).

65. Me?u pravilima koja odre?uju valjanost nadležnosti zakonodavca Unije na?elo je jednakog postupanja. U skladu s ustaljenom sudskom praksom, to na?elo zahtijeva da se u sli?nim situacijama ne postupa na razli?it na?in i da se u razli?itim situacijama ne postupa na jednak na?in, osim ako takvo postupanje nije objektivno opravdano. Zbog toga, elemente koji razlikuju razli?ite situacije, kao i to jesu li te situacije sli?ne, treba utvr?ivati i cijeniti vode?i ra?una o predmetu i cilju koji se nastoji posti?i predmetnim odredbama, pri ?emu u tu svrhu treba uzeti u obzir na?ela i ciljeve podru?ja o kojemu je rije?(46).

66. U slu?aju ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u, vidljivo je, s obzirom na cilj koji ta odredba prije svega želi posti?i, a to je sniženje troška usluga zdravstvene skrbi, da se subjekti javnog i privatnog prava, op?enito govore?i, nalaze u otprilike istoj situaciji. Stoga, ako bi se izuze?e predvi?eno u ?lanku 132. stavku 1. to?ki (b) Direktive o PDV-u primjenjivalo samo na javne bolnice, to bi u stvarnosti predstavljalo oblik nejednakog postupanja što se ti?e poreznog tretmana privatnih bolnica.

67. Zakonodavac Unije stoga je i privatnim institucijama dozvolio da koriste izuze?e. Ono se može koristiti samo pod posebnim uvjetima te je time zadržana odre?ena razlika u postupanju prema javnim i privatnim bolnicama, s obzirom na to da samo potonje moraju pokazati da ispunjavaju posebne uvjete predvi?ene tom odredbom. Istina je da prema sudskoj praksi takva razlika u postupanju može u odre?enim okolnostima biti objektivno opravdana(47). U ovom slu?aju, me?utim, ako uvjet sadržan u ?lanku 132. stavku 1. to?ki (b) Direktive o PDV-u, koji zahtijeva da predmetna institucija bude „valjano priznata” treba shvatiti na na?in da ovlaš?uje države ?lanice da samo tijelima privatnog prava postavljaju neke posebne zahtjeve osim onih koji su nužni da bi te institucije dobile odobrenje profesionalnih i sli?nih tijela za obavljanje svoje aktivnosti u socijalnim uvjetima koji su sli?ni onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bilo bi teško zamisliti razlog koji bi opravdao takvo razli?ito postupanje.

68. Me?utim, s druge strane, zahtjev da privatne organizacije moraju imati ovlaštenje za obavljanje svojih medicinskih aktivnosti u potpunosti je opravdan jer, po samoj svojoj prirodi, privatne organizacije nisu javni oblik države i stoga ne podliježu njezinu *izravnom* nadzoru tako da države ?lanice imaju pravo uspostaviti mehanizam priznavanja radi osiguranja da one zadovoljavaju odgovaraju?e profesionalne standarde.

69. Ako se okrenem na?elu fiskalne neutralnosti ovdje shva?enom u smislu neutralnosti tržišnog natjecanja, ve? sam istaknuo da je potonji izraz više predmet propisa o PDV-u nego nekakvo istinsko, sveobuhvatno obvezuju?e na?elo koje Direktiva o PDV-u ne može prekršiti niti pod kojim uvjetima. Svedjedno valja primijetiti da je Sud ve? presudio kako to na?elo zahtijeva da izuze?e iz ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da se prema svim ekonomskim subjektima koji obavljaju iste aktivnosti postupa na jednak na?in u pogledu naplate PDV-a. Prema Sudu, ovo na?elo bilo bi osobito prekršeno ako bi izuze?e koje se odnosi na medicinsku skrb iz (sadašnjeg) ?lanka 132. stavka 1. to?ke (c) ovisilo o pravnom obliku u kojem porezni obveznik obavlja svoje aktivnosti(48).

70. To?no je da se, kao što je to u slu?aju jednakog postupanja, odre?ene razlike izme?u javnih i privatnih bolnica mogu opravdati interesom da se osigura pošteno tržišno natjecanje. Ipak, razlikovanje, za potrebe oporezivanja PDV-om, izme?u ekonomskih subjekata prema, primjerice,

njihovim uvjetima rada s obzirom na osoblje, prostor, opremu ili ekonomsku učinkovitost njihove uprave – kao što to smatraju neki njemački sudovi – nije relevantno sa stajališta cilja koji se želi postići člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u. Može se primijetiti da, općenito govoreći, namjera zakonodavca Unije nije bila da, s poreznog gledišta, dovede u nepovoljan položaj promicatelje privatne medicine nego da se osigura da natjecanje između njih i javnih subjekata ostane pošteno.

71. Iz toga, po mojem mišljenju, slijedi da tekst, kontekst i ciljevi članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, kao i potreba da se odredbe tumače na način koji ne dovodi u pitanje njihovu valjanost, pokazuju da se diskrecijsko pravo koje države članice imaju kada definiraju uvjete pod kojima se institucija koja je subjekt privatnog prava smatra „valjano priznatom” odnosi *isključivo* na uvjete koji moraju biti ispunjeni da bi institucija mogla biti valjano ovlaštena obavljati zdravstvene i medicinske usluge na koje se odnosi to izuzeće, unutar strukture u kojoj su okupljeni resursi. Stoga se, u biti, zahtjev „valjanog priznanja” odnosi samo na profesionalne standarde.

72. Pri donošenju tog zaključka ne zanemarujem činjenicu da je u točki 53. presude od 8. lipnja 2006., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380) Sud presudio, pozivajući se na presudu Dornier(49), da nacionalna tijela, u skladu s pravom Unije i pod nadzorom nacionalnih sudova, mogu, uz javni interes, uzeti u obzir aktivnosti dotičnog poreznog obveznika, činjenicu da drugi porezni obveznici koji obavljaju iste aktivnosti već ostvaruju slična prava i da nastale troškove liječenja može u većem dijelu snositi zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite.

73. U sljedećoj točki te presude (točka 54.), Sud je zaključio da „kod postavljanja zahtjeva da [, radi primjene članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u] najmanje 40 % medicinskih testiranja koja obavljaju predmetni laboratoriji mora biti namijenjeno osobama osiguranim kod tijela nadležnog za socijalno osiguranje, dotične države članice ne mogu prekoračiti granice diskrecijskog prava koje im odobrava ta odredba”.

74. Međutim, ne može se ne primijetiti da je ta analiza zapravo bitno različita od obrazloženja u presudi Dornier na koju se Sud navodno oslanja. Kako je Sud istaknuo u točki 53. predmeta L.u.p., u presudi Dornier odlučeno je da samo nacionalna tijela mogu – da bi se utvrdilo može li se institucija koja je subjekt privatnog prava smatrati valjano priznatom – *uzeti u obzir* činjenicu da troškove nastale zbog liječenja koje je provodila ta institucija u većem dijelu snosi zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite(50). U presudi Dornier nije bilo riječi o tome da bi državama članicama bilo dozvoljeno *nametnuti* zahtjev da dotične institucije moraju obaviti određeni postotak aktivnosti čije troškove snosi zdravstveno osiguranje da bi se te aktivnosti izuzele u skladu sa zahtjevom za „valjano priznanje” iz članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u. Baš suprotno, kao što je Sud naglasio u točki 75. presude Dornier, kada institucija pruža usluge slične onima drugih subjekata koji provode isto liječenje, „sama činjenica da trošak tog liječenja u potpunosti ne snose tijela nadležna za socijalno osiguranje ne opravdava različito postupanje prema pružateljima u pogledu PDV-a”.

75. Sve navedeno pokazuje da je u predmetu Dornier Sud jednostavno namjeravao naglasiti kako se pod određenim okolnostima može *smatrati* da je ispunjen uvjet za to priznanje(51). Ako medicinske zahvate i aktivnosti podmiruje zdravstveno osiguranje, može se pretpostaviti da je institucija koja je obavila te aktivnosti valjano ovlaštena za obavljanje svojih aktivnosti(52). Međutim, ne vrijedi obrnuto. Sama činjenica da se klinika ili bolnica uglavnom ili isključivo oslanjaju na privatne pacijente nikako ne znači da dotična institucija nema valjano priznanje nacionalnih tijela. Primjena sustava zdravstvenog osiguranja može, naravno, ovisiti o nizu čimbenika.

76. U svakom slučaju, Sud je u presudi u predmetu L.u.p. (u točki 36. te presude) presudio kako je protivno načelu fiskalne neutralnosti da se na predmetne usluge „primjenjuje drukčiji

sustav PDV-a ovisno o mjestu na kojem su pružene ako je njihova *kvaliteta jednakovrijedna uzimaju?i u obzir obrazovanje predmetnih pružatelja usluga*”(53). Iz toga nužno proizlazi da država ?lanica ne može razli?ito tretirati dvije istovjetne usluge što se ti?e *zahtjeva za valjano priznanje iz ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u* ovisno o udjelu aktivnosti koje je predmetna institucija izvršila koje podmiruje zdravstveno osiguranje, jer takav uvjet nije povezan s kvalitetom pružene medicinske skrbi(54).

77. Stoga, iako je Sud u to?ki 54. presude u predmetu L.u.p. naveo da diskrecijsko pravo priznato u ?lanku 132. stavku 1. to?ki (b) Direktive o PDV-u državama ?lanicama omogu?uje da propišu zahtjev prema kojem predmetni medicinski centar mora tretirati odre?eni postotak pacijenata koji su obuhva?eni zdravstvenim osiguranjem kao uvjet za priznavanje, taj navod je, s dužnim poštovanjem, neto?an i nije utemeljen niti na važe?em zakonodavnom tekstu niti na prethodnoj sudskoj praksi. Zahtjev za valjanim priznanjem iz ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u državama ?lanicama jednostavno omogu?ava osigurati da medicinske institucije ispunjavaju odgovaraju?e standarde pružanja zdravstvene skrbi: ne bi ga trebalo tuma?iti na na?in da državama ?lanicama dopušta da pružatelje privatne zdravstvene skrbi takore?i natjeraju u javni zdravstveni sustav podvrgavaju?i ih nepovoljnijem postupanju u pogledu PDV-a. Kao što sam upravo iznio, u dijelu u kojem se ?ini da Sud navodi druk?ije u to?ki 54. presude u predmetu L.u.p., smatram – ponavljam, s dužnim poštovanjem – da se radi o pogrešci i da je ne treba slijediti ili primijeniti.

78. U tom kontekstu, predlažem da Sud jasno navede da se rije?i „valjano priznata” odnose na uvjete koji moraju biti ispunjeni da bi ta institucija sa stajališta profesionalnih standarda bila ovlaštena u doti?noj državi ?lanici obavljati aktivnost bolnice, centra za medicinsko lije?enje, centra za dijagnostiku ili institucije sli?ne prirode. U nedostatku uskla?enosti na ovom podru?ju, države ?lanice o?igledno uživaju znatan stupanj nacionalne autonomije. Ako nacionalno zakonodavstvo predvi?a da samo usluge koje pruža institucija za zdravstvenu skrb valjano ovlaštena za obavljanje tih aktivnosti može biti obuhva?ena sustavom socijalnog osiguranja, institucija se može osloniti na ?injenicu da se njezine usluge u znatnoj mjeri nadokna?uju da bi pokazala da se ima smatrati valjano priznatom u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u.

2. Na?in na koji se pružaju predmetne usluge: zahtjev „sli?nih socijalnih uvjeta”

79. ?lanak 132. stavak 1. to?ka (b) Direktive o PDV-u predvi?a da, kako bi bile izuzete od PDV-a, bolni?ku i medicinsku zaštitu i usko povezane aktivnosti moraju obavljati institucije koje spadaju u jednu od kategorija navedenih u toj odredbi. Štoviše, uz navedeno, ako je institucija subjekt privatnog prava, predmetne usluge moraju se isporu?ivati u „socijalnim uvjetima koji su sli?ni” onima koji se primjenjuju kada te usluge isporu?uju subjekti javnog prava(55).

80. Važno je na po?etku naglasiti da je, s obzirom na to da države ?lanice moraju poštovati na?elo pravne sigurnosti kada primjenjuju Direktivu o PDV-u(56), „sli?ne socijalne uvjete” koje moraju ispuniti privatne medicinske institucije koje traže izuze?e od PDV-a, potrebno navesti u nacionalnom zakonodavstvu. Ne bi bilo dovoljno da te uvjete odredi nadležna porezna uprava u trenutku podnošenja zahtjeva za izuze?e od PDV-a. Naime, samo putem op?e primjenjivog i objavljenog zakonodavstva privatna medicinska institucija može saznati koje socijalne uvjete koje bi trebala ispunjavati ako bi željela koristiti izuze?e.

81. Štoviše, za tu svrhu dovoljno je da privatna bolnica ili bilo koja sli?na medicinska institucija dobrovoljno ispuni zakonske zahtjeve koje je propisala država ?lanica, kako bi koristila izuze?e propisano u ?lanku 132. stavku 1. to?ki (b) Direktive o PDV-u. Bilo koji drugi zaklju?ak zna?io bi da država ?lanica može privatne medicinske institucije u potpunosti isklju?iti iz dosega izuze?a predvi?enog u toj odredbi jednostavnom odlukom da takve subjekte privatnog prava ne podvrgne

socijalnim obvezama koje su slične onima koje su zakonom propisane za subjekte javnog prava.

82. Ako privatna institucija smatra da uvjeti utvrđeni relevantnim zakonodavstvom nisu istovjetni niti čak slični socijalnim uvjetima koji su određeni za javnu bolnicu, ta institucija mora imati mogućnost osporiti valjanost tih kriterija. Osobito, ako se pokaže da je nacionalno zakonodavstvo sadržavalo određene uvjete koji nisu istovjetni obvezi određoj javnim institucijama, nacionalni sudovi osobito moraju provjeriti postoji li za to zadovoljavajuće objašnjenje države članice. To znači da postoji međusobna veza između svakog od tih uvjeta i sličnog socijalnog uvjeta određenog za javnu bolnicu, medicinski centar ili sličnu medicinsku instituciju.

83. U tom pogledu, potrebno je istaknuti da Direktiva o PDV-u ne precizira što se smatra „socijalnim uvjetima koji su slični” onima koji se primjenjuju na javne bolnice koje pružaju medicinsku skrb(57). Kao i u slučaju uvjeta „valjanog priznanja” to ne znači da se taj pojam treba shvatiti s obzirom na nacionalno pravo nego da, unutar definicije tog pojma, države članice imaju diskrecijsko pravo odrediti koje socijalne uvjete moraju poštovati subjekti javnog prava koji isporučuju medicinske usluge. Članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u nadalje zahtijeva da te uvjete moraju poštovati i subjekti privatnog prava da bi koristili izuzeće u pogledu svojih usluga.

84. Točno je da je Sud odlučio da pojam „socijalnih uvjeta” može obuhvaćati pitanja kao što je određivanje cijena medicinskih usluga(58) ili načine na koje institucije socijalnog osiguranja države članice pružaju usluge(59). Međutim, Sud nikad nije pokušao, na općenitiji i sustavniji način, razjasniti sadržaj tog uvjeta. Predmetni slučaj izgleda kao odgovarajuća prilika za takvo razjašnjenje.

85. U tom smislu, kao što sam već naveo, nesporno je da se značenje i doseg odredbe obično utvrđuju uzimajući u obzir, naročito tekst, kontekst i ciljeve koji se želi postići predmetnom odredbom. Iako se nema puno za reći o *kontekstu*; *ciljevi* i *tekst* te odredbe pojašnjavaju doseg tog pojma.

86. U pogledu *ciljeva* koji se žele postići trećim uvjetom na koji se upućuje u članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u, čini se kako se njime želi spriječiti da privatne institucije nude usluge izuzete od PDV-a ne moraju li snositi iste socijalne obveze kao i istovjetni subjekti javnog prava. To je vjerojatno drugi način da se uputi na obveze pružanja javnih usluga socijalne prirode koje su propisane za javne bolnice i druge medicinske institucije(60). Taj uvjet stoga posebno naglašava načela nediskriminacije i fiskalne neutralnosti za subjekte privatnog i javnog prava, osobito s obzirom na to da su, s jedne strane, bolnička i medicinska zaštita i usko povezane aktivnosti koje obavljaju potonji uvijek izuzeti, a, s druge strane, na prvonavedene se nužno ne primjenjuju iste obveze pružanja socijalnih javnih usluga.

87. U pogledu *teksta* članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, iz važećeg teksta te odredbe vidljivo je da se usporedba vrši između bolnica koje su subjekti javnog prava s jedne strane i privatnih bolnica s druge strane.

88. Budući da je cilj tog uvjeta osigurati pošteno natjecanje između javnih i privatnih subjekata, taj uvjet je *dvostran*. On sprječava da privatne institucije nude usluge izuzete od PDV-a ako nemaju iste obveze pružanja javnih usluga kao i javne institucije. Obrnuto, budući da su usluge koje pružaju subjekti javnog prava uvijek izuzete od PDV-a, to omogućava privatnim subjektima koji podliježu istim obvezama (ili ih dobrovoljno preuzimaju) da također koriste to izuzeće od PDV-a.

89. Iz teksta članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u proizlazi da se ta usporedba

mora izvršiti u odnosu na specifične aktivnosti koje obavlja medicinska institucija. To pak znači da privatna medicinska institucija također mora imati mogućnost izabrati da se ne uskladi sa zahtjevom koji se odnosi na primjenjive slične socijalne uvjete kada se radi o nekima od njezinih aktivnosti i da stoga u pogledu tih aktivnosti ne koristi izuzeće od PDV-a(61).

3. Tumačenje izraza „slični”, „socijalni” i „uvjeti”

90. Da bi se odredio doseg usporedbe koju trebaju provesti nacionalni sudovi nastojeći ocijeniti usklađenost socijalnih uvjeta koje je država članica propisala subjektima privatnog prava koji žele koristiti izuzeće od PDV-a s pravom Unije, nužno je odrediti doseg imenice „uvjet” i pridjeva „socijalni” i „slični”.

91. Prvo treba naglasiti da se članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u ne odnosi na sve obveze pružanja usluga subjekata javnog prava, nego samo na one socijalne prirode. Stoga bi samo te obveze trebalo smatrati relevantnima za navedenu usporedbu. Međutim, kao što sam već naveo, taj pojam je širi od, primjerice, prirode naknada koje zarađunavaju takve institucije.

92. Smatram da pojam „socijalni uvjeti” treba shvatiti kao da se odnosi na obveze koje su zakonom propisane za javne bolnice *vis-à-vis* njihovih pacijenata. Međutim, on ne obuhvaća obveze koje imaju subjekti javnog prava u pogledu upravljanja njihovim osobljem, prostorom, opremom ili u pogledu njihove troškovne učinkovitosti(62).

93. Kao drugo, izraz „socijalni uvjeti” mora se shvatiti kao da se odnosi na one uvjete *koji su propisani zakonom* u dotičnoj državi članici u pogledu *pravnih obveza javnih bolnica koje se odnose na liječenje javnih pacijenata*(63). U skladu s tim, te pravne obveze mogu se razlikovati i uistinu se razlikuju od jedne do druge države članice, ali može se pretpostaviti da se one uglavnom odnose na pitanja kao što je ostvarivanje prava na određenu vrstu bolničke skrbi i zakonodavna pravila o pitanjima kao što su naknade za određene usluge. Ali zahtjev koji se odnosi na socijalne uvjete može se također proširiti i na druga pitanja: zakonska obveza da javne bolnice vikendom drže otvorene odjele za hitni prijam mogla bi biti takav primjer. Štoviše, s obzirom na zahtjev propisan člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u, da privatne institucije moraju biti „valjano priznate”, socijalni uvjeti na koje se ovdje upućuje po definiciji su različiti od onih utvrđenih nacionalnim pravom u dijelu u kojem se radi o priznanju bolnice, centra centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku ili slične institucije.

94. Kao treće, izraz „slični” navodi na značenje da socijalne obveze koje imaju javne bolnice istovjetni subjekti privatnog prava ne moraju ispuniti doslovno. Mogu postojati određene vrste socijalnih obveza koje po svojoj prirodi mogu izvršiti samo javne bolnice.

95. Međutim, to ne znači da bi države članice mogle slobodno odlučiti koje socijalne uvjete moraju poštovati privatne institucije. Naime, za razliku od članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive o PDV-u, članak 132. stavak 1. točka (b) te direktive ne upućuje na „određene” socijalne uvjete što bi bio slučaj da je zakonodavac Unije državama članicama namjeravao povjeriti široko diskrecijsko pravo u tom pitanju(64). Naprotiv: korištena formulacija („Države članice dužne su izuzeti ...”) znači da je diskrecijsko pravo koje države članice u tom pogledu imaju ograničeno(65).

96. Glavni cilj članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u u svakom slučaju je osigurati sličan porezni tretman za javne i privatne medicinske institucije koje, općenito govoreći, obavljaju iste poslove i koje, ponovno općenito govoreći, svoje pacijente liječe na otprilike isti način. Međutim, u tom pogledu jasno je da države članice ne mogu od privatnih bolnica zahtijevati, kao uvjet primjene izuzeća od PDV-a, da isporučuju medicinske usluge u socijalnim uvjetima koji nemaju ekvivalent u pravnim obvezama kojima podliježu javne bolnice.

97. Izraz „sli?ni”, po mojem mišljenju, tako?er u odre?enoj mjeri zna?i generalizaciju usporedbe. Me?utim, s obzirom na to da cilj tih uvjeta jest jednako oporezivanje subjekata privatnog i javnog prava, smatram da države ?lanice moraju osigurati da subjekti privatnog prava u znatnoj mjeri zadovoljavaju sve socijalne uvjete koji su nacionalnim zakonodavstvom *odre?eni* za javne institucije, a koji mogu imati znatan u?inak na pošteno natjecanje izme?u javnih i privatnih institucija. To naro?ito uklju?uje sve *socijalne uvjete* koji bi mogli imati znatan u?inak na upravljanje subjektima javnog prava ili na izbor pacijenata ho?e li koristiti usluge privatnog ili javnog subjekta. Država ?lanica, me?utim, ne može odobriti izuze?e od PDV-a za usluge koje su pružile privatne institucije koje su samo djelomi?no zadovoljile socijalne uvjete koji se primjenjuju na javne institucije, koje bi mogle imati utjecaj na pošteno natjecanje izme?u ovih dviju vrsta institucija.

98. Stoga, kada nacionalni sudovi razmatraju socijalne uvjete koje privatne institucije moraju poštovati da bi se njihove aktivnosti mogle izuzeti od PDV-a u skladu s ?lankom 132. stavkom 1. to?kom (b) Direktive o PDV-u, oni moraju, op?enito govore?i, osigurati da ti uvjeti odgovaraju svim socijalnim uvjetima zakonom propisanim za javne institucije, pritom se koriste?i, ako je to nužno, *faute de mieux*, i grubim procjenama.

99. Za to su doista nužni uravnoteženi kriteriji u smislu da niti pogoduju niti štete privatnim institucijama. Ako su, primjerice, u odre?enoj državi ?lanici subjekti javnog prava *pravno obvezni* osigurati, strogo sa stajališta lije?enja, istu kvalitetu skrbi, bez obzira na zara?unanu cijenu ili ako su obvezni lije?iti sve pacijente bez obzira na njihovu osobnu situaciju, tada ta država ?lanica mora propisati da samo privatne institucije koje ispunjavaju sli?ne obveze mogu koristiti izuze?e od PDV-a.

100. Drugi primjer je kada su javne bolnice zakonom obvezne ponuditi uslugu po osnovnoj cijeni pa nema jamstva u pogledu identiteta zdravstvenog stru?njaka koji ?e konkretno pružiti medicinsku skrb. U tim okolnostima, da bi se mogla izuzeti sli?na medicinska skrb koju pruža privatni subjekt, pacijentu se mora ponuditi ista mogu?nost, bez obzira na to što on na kraju može odlu?iti platiti dodatnu naknadu kako bi osigurao da ?e ga lije?iti odre?eni zdravstveni stru?njak kojeg izabere.

101. Me?utim, ako su tijela javnog prava ovlaštena provoditi medicinske aktivnosti koje su izuzete od PDV-a, a pritom nisu vezana fiksnom cijenom ili takve aktivnosti nisu obuhva?ene zdravstvenim osiguranjem, doti?na država ?lanica ne može se pozivati na taj ili sli?an razlog kao na temelj za odbijanje primjene izuze?a od PDV-a predvi?enog ?lankom 132. stavkom 1. to?kom (b) Direktive o PDV-u na istu transakciju koju je obavio valjano priznat subjekt privatnog prava. Posebno u slu?aju ako je javnim zdravstvenim institucijama dozvoljeno da svojim imu?nijim pacijentima zara?unaju dodatne naknade kako bi im pružili dodatne usluge i poboljšane ili kvalitetnije proizvode, oslobo?ene PDV-a, tada je jasno da privatne bolnice tako?er moraju imati mogu?nost ponuditi iste usluge ili proizvode oslobo?ene od PDV-a(66).

102. Isto tako, ako je javnim bolnicama dozvoljeno da ponude, primjerice, razli?ite cijene kako bi pacijentima omogu?ile da izaberu bolni?ki smještaj (na primjer u jednokrevetnoj sobi) ili u?inkovitije proteze – i u slu?aju da nisu obuhva?eni zdravstvenim osiguranjem – iste usluge, kada ih pruža privatni subjekt, tako?er moraju biti izuzeti od PDV-a.

a) **Presuda Idealmed III**

103. To?no je da je, u to?ki 21. svoje presude Idealmed III, Sud istaknuo da se zahtjev sli?nih socijalnih uvjeta odnosi na pružene usluge, a *ne* na doti?nog pružatelja. U skladu s tim, Sud je zaklju?io da „omjer usluga skrbi koje su pružene u sli?nim socijalnim uvjetima u smislu navedene

odredbe u odnosu na cjelokupnu aktivnost tog pružatelja nije relevantan za primjenu izuzeća koje je predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive [o PDV-u]"(67).

104. Ne mogu se oteti dojmu da se ta presuda ne bi trebala preširoko tumačiti. Ključno je, u pogledu činjenica u predmetu *Idealmed III*, bilo to što, prema tome kako je nacionalni sud prikazao predmetne odredbe nacionalnog zakonodavstva – koje su obvezivale Sud – predmetno izuzeće nije ovisilo o tome je li *svaka aktivnost* obavljana u sličnim socijalnim uvjetima nego o *udjelu* aktivnosti koje su ispunjavale taj uvjet. Stoga, kada je Sud u predmetu *Idealmed III* presudio da „*omjer usluga skrbi koje su pružene u sličnim socijalnim uvjetima*, u smislu navedene odredbe u odnosu na cjelokupnu aktivnost tog pružatelja nije relevantan za primjenu izuzeća koje je predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive [o PDV-u]"(68), time nije namjeravao spriječiti države članice da propišu kao socijalni uvjet i time kao uvjet izuzimanja zdravstvenih usluga, primjerice, da privatne bolnice moraju određenim tempom obaviti određeni broj aktivnosti(69).

105. Naprotiv, pitanja koja se postavljaju u predmetu *Idealmed III* tiču se udjela usluga skrbi dotične privatne bolnice koje se obavljaju u sličnim socijalnim uvjetima kao što su oni u javnoj bolnici i kako bi to pitanje potencijalno moglo utjecati na izuzeće od PDV-a zatraženo u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u. Iako se još toga može reći o drugim pitanjima koja proizlaze iz te presude, s obzirom na zaključke koje će uskoro iznijeti u odnosu na usklađenost zakonodavstva koje opisuje sud koji je uputio zahtjev i članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, mislim da nije nužno baviti se tim drugim pitanjima koja bi trebala pričekati da ih se razriješi u prikladnijem predmetu.

4. *Primjena na situaciju iz prvog pitanja suda koji je uputio zahtjev*

106. Kao što sam već objasnio, prethodno pitanje odnosi se na usklađenost s člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u, nacionalnog zakonodavstva koje izuzeće od PDV-a iz te odredbe, uvjetuje time da hospitalizacije i zdravstvenu skrb pruža privatna nesveučilišna bolnica koja je ili:

- pružanje skrbi uključena od strane nositelja obaveznog osiguranja od nezgode; ili
- uključena u plan bolnica savezne zemlje (planske bolnice); ili
- stranka ugovora o pružanju usluga s udruženjem fondova za zdravstveno osiguranje u saveznoj zemlji ili udruženjem fondova za dopunsko zdravstveno osiguranje; ili
- je tijekom prethodne fiskalne godine najmanje 40 % obavljenih bolničkih usluga naplatila u iznosu nižem od iznosa koji nadoknađuju tijekom socijalne zaštite.

107. Budući da, u mjeri u kojoj se to odnosi na predmetni slučaj, članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u utvrđuje tri glavna uvjeta da bi se usluge mogle izuzeti od PDV-a (to jest, da je riječ o aktivnosti bolničke ili medicinske zaštite, da je obavlja valjana priznata institucija i da se obavlja u sličnim socijalnim uvjetima), nužno je ispitati ispunjava li te uvjete svaka od četiriju mogućnosti propisanih odredbom članka 4. stavka 14. točke (b) UStG-a, u vezi s člankom 108. SGB-a V.

a) *Ocjena četiriju mogućnosti usklađivanja s obzirom na kriterije iz članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u*

108. U tom pogledu, vidljivo je da se te četiri mogućnosti usklađivanja ne mogu opravdati pozivanjem na zahtjev da dotične usluge moraju biti obuhvaćene aktivnostima bolničke ili

zdravstvene skrbi ili na to da ih mora obavljati „valjano priznata” institucija iz članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u. Kao što smo već vidjeli, taj konkretni uvjet odnosi se na odgovarajuće profesionalne standarde. Iz spisa predmeta Suda jasno je – kako je Komisija istaknula u svojim pisanim očitovanjima – da je bolnica valjano priznata od strane njemačkih tijela(70). Time glavno pitanje postaje može li se primjena četiriju mogućnosti usklađivanja iz njemačkog zakonodavstva opravdati pozivanjem na kriterij „sličnih socijalnih uvjeta”.

109. U pogledu prvih triju mogućnosti usklađivanja, valja istaknuti da ti zahtjevi sami po sebi nisu „socijalni uvjeti” u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u s obzirom na to da su oni u najboljem slučaju neizravno vezani za pružanje bolničke i medicinske skrbi pacijentu. Zapravo se te mogućnosti odnose na financijski odnos i ugovore između dotične bolnice ili medicinske ustanove i obveznog osiguranja od nezgode, udruženja fondova za zdravstveno osiguranje u saveznoj zemlji, udruženja fondova za dopunsko zdravstveno osiguranje ili savezne zemlje.

110. Čini se da osobito druga mogućnost (to jest, članstvo u planu bolnica savezne zemlje) odražava nastojanje država članica da uspostave kvotu za privatne bolnice u odnosu na određena geografska područja. Čini se da je zamisao da se izuzeće od PDV-a iz članka 132. iskoristi kao sredstvo da se osigura *de facto* ograničenje broja *privatnih bolnica* koje djeluju u određenom geografskom području kako bi *javne bolnice* koje djeluju u tom području zadržale dovoljno pacijenata da bi bile financijski održive. Samo tu napomenuti da se članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u ne može koristiti za tu svrhu i svaki pokušaj Njemačke Države – bilo putem poreznih tijela ili tijela odgovornih za planiranje zdravstvene skrbi – da to postigne ograničavanjem izuzeća od PDV-a inače primjenjivog na privatne bolnice, bio bi očit nezakonit i protivan pravu Unije.

111. U svakom slučaju, u tom kontekstu valja primijetiti, iako iz obavijesti suda koji je uputio zahtjev ne proizlaze jasni i iscrpno navedeni uvjeti koje institucija mora ispuniti da bude podvedena pod prve tri mogućnosti usklađivanja, čini se da pružatelji obveznog osiguranja od nezgode, udruženja fondova za zdravstveno osiguranje u saveznoj zemlji i udruženja fondova za dopunsko zdravstveno osiguranje imaju diskrecijsko pravo da odluče o sklapanju ugovora s bolnicom(71).

112. Sližno tomu, savezne zemlje očit nemaju obvezu u svoj plan bolnica uključiti privatne nesveučilišne bolnice koje svoje aktivnosti obavljaju u sličnim socijalnim uvjetima. Budući da nacionalno pravo predviđa diskrecijsko pravo, čije postojanje mora utvrditi sud koji je uputio zahtjev, podrazumijeva da se izuzeće od PDV-a može odbiti medicinskoj instituciji čak i u slučaju kada ona ispunjava uvjete za izuzeće propisane Direktivom o PDV-u, takvo je diskrecijsko pravo samo po sebi nespojivo s tekстом članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u. Razlog je taj što potonja odredba *obvezuje* države članice da izuzmu transakcije koje ispunjavaju uvjete predviđene tom odredbom („Države članice *dužne su* izuzeti ...”)(72).

113. U pogledu zadnje mogućnosti spomenute u nacionalnom zakonodavstvu, naime, da privatna nesveučilišna bolnica treba obaviti, u prethodnoj fiskalnoj godini, najmanje 40 % bolničkih usluga naplaćenih u iznosu nižem od iznosa koji nadoknađuju tijela socijalne zaštite, važno je istaknuti da ova mogućnost, kako ju je predstavila njemačka vlada, ne ovisi o tome je li pružena usluga obuhvaćena zdravstvenim osiguranjima, nego o tome jesu li cijene medicinske skrbi koju je pružila dotična privatna bolnica zaračunane izravno pacijentima(73). Ovo pitanje važno je za svako razmatranje odredaba članka 133. Direktive o PDV-u kojemu se sada moramo okrenuti.

b) Članak 133. Direktive o PDV-u

114. Članak 133. Direktive o PDV-u državama članicama dopušta da davanje prava na inače

primjenjivo izuzeće od PDV-a u svakom pojedinačnom slučaju dodatno uvjetuju. Međutim, članak 133. stavak 1. točka (c) – na koju su se pozvale neke od stranaka – predviđa da država članica može primjenu izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (b) uvjetovati time da privatni subjekt zarađunava cijene koje su *odobrila* tijela javne vlasti ili koje ne premašuju takve cijene ili, u slučaju transakcija koje ne podliježu odobrenju cijene, koje su niže od onih koje za slične transakcije zarađunavaju komercijalna poduzeća koja podliježu PDV-u(74).

115. Međutim, iz spisa predmeta ne proizlazi to da cijene bolničkih usluga u Njemačkoj moraju *odobriti* tijela javne vlasti, što je ključni zahtjev članka 133. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u(75). Zarađunane cijene uzimaju se u obzir u svrhu povrata koji isplaćuju tijela socijalnog osiguranja, ali se čini da one ne podliježu ovoj vrsti kontrole(76).

116. Štoviše, iz teksta članka 133. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u proizlazi da se uvjet koji države članice mogu propisati tom odredbom, odnosi na *sve cijene* koje je zarađunala dotična institucija.

Iz navedenog slijedi da ili cijene svih usluga obavljenih u kontekstu aktivnosti privatne bolnice trebaju biti u skladu s cijenom koju su odobrila tijela javne vlasti ili ne smiju premašiti takve cijene ili, u slučaju transakcija koje ne podliježu odobrenju cijene, trebaju biti niže od onih koje za slične transakcije zarađunavaju komercijalna poduzeća koja podliježu PDV-u, u kojem slučaju sve te usluge, ako pojedinačno ispunjavaju uvjete iz članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, mogu biti izuzete ili, ako ih ne ispunjavaju, niti jedna od njih ne može biti izuzeta. Međutim, ta odredba ni u kojem slučaju ne predviđa mogućnost da se prijava za izuzeće od PDV-a predviđena u članku 132. odbije zbog toga što samo dio medicinskih usluga koje su izvršene ispunjava takav uvjet(77).

117. Iako četvrta mogućnost predviđena njemačkim pravom nije obuhvaćena člankom 133. Direktive o PDV-u, vjerujem da je takav uvjet ipak obuhvaćen pojmom sličnih socijalnih uvjeta u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, međutim, pod uvjetom da, neovisno o kojoj se aktivnosti radi, javne bolnice također imaju zakonsku obvezu u prethodnoj fiskalnoj godini obaviti najmanje 40 % usluga naplaćenih u iznosu nižem od iznosa koji nadoknađuju tijela socijalne zaštite ili sličnu zakonsku obvezu.

118. Sve to znači da, iako se zahtjev za 40 % naplaćenih bolničkih usluga ne može opravdati pozivanjem na članak 133. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u, on se u načelu ipak može smatrati socijalnim uvjetom u smislu članka 132. stavka 1. točke (b), pod pretpostavkom da je takva obveza zakonski propisana za javne bolnice i druge slične institucije(78).

119. Treba naglasiti da se postavljeno pitanje odnosi na usklađenost nacionalnog zakonodavstva s pravom Unije, a ne na to ima li se tužitelj pravo koristiti izuzećem. Stoga je – neovisno o tome koje stajalište Sud zauzme u pogledu četvrte mogućnosti s obzirom na presudu *Idealmed III* – nacionalno zakonodavstvo ipak protivno pravu Unije jer prve tri mogućnosti iz članka 108. SGB-a V nisu izravno povezane sa zahtjevom predviđenim u članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u, da se predmetne aktivnosti trebaju obavljati u sličnim socijalnim uvjetima.

120. Stoga zaključno predlažem na prvo pitanje koje je uputio nacionalni sud odgovoriti tako da članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da joj je protivno nacionalno zakonodavstvo kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku koje, kao uvjet za izuzeće od PDV-a, predviđa da privatna bolnica mora sudjelovati u pružanju skrbi koju obavljaju tijela iz sustava obveznog osiguranja od nezgode ili biti uključena u plan bolnica savezne zemlje ili sklopiti ugovor o pružanju skrbi s nacionalnim ili regionalnim fondom za zdravstveno osiguranje. Treba naglasiti da ti zahtjevi ne predstavljaju socijalne uvjete u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u.

121. Međutim, zahtjev poput onog koji navodi njemačka vlada – prema kojem je privatna bolnica koja želi iskoristiti izuzeće od PDV-a trebala, u prethodnoj financijskoj godini, obaviti najmanje 40 % bolničkih usluga zaračunanih u iznosu nižem od iznosa koji nadoknađuju tijela socijalne zaštite – može, na temelju, biti socijalni uvjet u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, ako je sličan zahtjev propisan za subjekte javnog prava.

C. Drugo pitanje

122. Svojim drugim pitanjem nacionalni sud pita pod kojim se uvjetima bolnička zaštita u bolnicama privatnog prava obavlja u socijalnim uvjetima sličnima onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u.

123. U svjetlu razmatranja prvog pitanja, predlažem Sudu da na drugo pitanje odgovori na način da pojam „socijalni uvjeti koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava” iz članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se odnosi na sve uvjete koje privatne institucije moraju ispuniti kako bi se na njih primjenjivala istovjetna ili slična pravila koja uređuju odnos između subjekata javnog prava i njihovih pacijenata, kojih se one moraju pridržavati uvijek kada pružaju bolničko liječenje, medicinsku skrb ili aktivnosti usko povezane s takvim uslugama. Ispunjava li privatna institucija taj uvjet može se zaključiti iz obveza koje je ona ugovorno preuzela u odnosu na pacijente.

V. Zaključak

124. Stoga smatram da bi Sud na dva pitanja koja je uputio Niedersächsisches Finanzgericht (Financijski sud Donje Saske, Njemačka) trebao odgovoriti na sljedeći način:

1. Članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku koje, kao uvjet za izuzeće od PDV-a, predviđa da privatna bolnica mora sudjelovati u pružanju skrbi koju obavljaju tijela iz sustava obveznog osiguranja od nezgode ili biti uključena u plan bolnica savezne zemlje ili sklopiti ugovor o pružanju skrbi s nacionalnim ili regionalnim fondom za zdravstveno osiguranje. Treba naglasiti da ti zahtjevi nisu socijalni uvjeti u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) te direktive.

Međutim, zahtjev poput onog koji spominje njemačka vlada – prema kojem privatna bolnica koja želi iskoristiti izuzeće od PDV-a treba, u prethodnoj financijskoj godini, obaviti najmanje 40 % bolničkih usluga zaračunanih u iznosu nižem od iznosa koji nadoknađuju tijela socijalne zaštite – može, na temelju, biti socijalni uvjet u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112, ako je sličan zahtjev propisan za subjekte javnog prava.

2. Pojam „socijalni uvjeti koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava” iz članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se odnosi na sve

uvjete koje privatne institucije moraju ispuniti kako bi se na njih primjenjivala istovjetna ili slična pravila koja uređuju odnos između subjekata javnog prava i njihovih pacijenata, kojih se one moraju pridržavati uvijek kada pružaju bolničko liječenje, medicinsku skrb ili aktivnosti usko povezane s takvim uslugama. Ispunjava li privatna institucija taj uvjet može se zaključiti iz obveza koje je ona ugovorno preuzela u odnosu na pacijente.

1 Izvorni jezik: engleski

2 Vidjeti, Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bruxelles, 2020., str. 538.

3 Ovaj uvjet dodan je 2019. članku 4. stavku 14. točki (b) podtočki (aa) UstG-a.

4 DRG je sustav klasifikacije bolničkih slučajeva u različite skupine.

5 Vidjeti, u pogledu prvih dvaju značenja, presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točke 47. i 48.). U nekim presudama, Sud u svojim prikazima sudske prakse miješa ta različita značenja, što može ostaviti zbunjujući dojam u pogledu dosega načela fiskalne neutralnosti. Vidjeti, primjerice, presudu od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točke 40. do 44.).

6 Vidjeti, u tom smislu, presude od 22. veljače 2001., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, točka 24.); od 22. prosinca 2010., RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, točka 38.); i novije presude od 26. travnja 2017., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, točka 42.); ili od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, točke 32. do 34.).

7 Presude od 13. ožujka 2014., Jetair i BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, točka 53.) i od 17. prosinca 2020., WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 48.)

8 Vidjeti, primjerice, presudu od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točka 38.).

9 Pojam fiskalne neutralnosti posuđen je iz liberalnih ekonomskih škola koje su naglašavale prihodovnu stranu poreza. Međutim, u praksi niti jedan porezni sustav nije ekonomski neutralan jer izbori poreznih osnovica i poreznih stopa nužno utječu na ponašanje ekonomskih subjekata. Sukladno tomu, ideja da bi porezi načelno trebali biti neutralni više ili manje je napuštena kako je postepeno jačala uloga oporezivanja kao instrumenta ekonomskog i socijalnog intervencionizma. Vidjeti Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Paris, 2021., str. 4. do 7.

10 Vidjeti, primjerice, u tom smislu, presudu od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 49.).

11 Vidjeti, primjerice, presudu od 19. srpnja 2012., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, točka 45.).

12 Kako je Sud priznao u svojoj presudi od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točka 54.) zakonodavcu Unije, prilikom donošenja porezne mjere, kada mora izvršiti politički, ekonomski i socijalni izbor i rangirati različite interese ili provesti složene ocjene, treba priznati široko diskrecijsko pravo. Isto vrijedi i na razini država članica kada direktiva državi članici daje diskrecijsko pravo da ne mora primijeniti kriterije propisane u direktivi, ali da ih mora propisati. Vidjeti moje mišljenje u predmetu Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, točke 54. do 60. i navedena sudska praksa).

13 Vidjeti, primjerice, presudu od 17. srpnja 2008., ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416,

to?ka 28.).

14 Vidjeti, primjerice, presudu od 2. srpnja 2015., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, to?ka 18.).

15 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 5. listopada 2016., TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, to?ka 30.).

16 Vidjeti, primjerice, presudu od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, to?ka 28.).

17 (SL 1977., L 145, str. 1.)

18 Vidjeti, primjerice, presudu od 18. rujna 2019., Peters(C-700/17, EU:C:2019:753, to?ka 18.).

19 Vidjeti, primjerice, presudu od 13. ožujka 2014., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, to?ka 28.).

20 Vidjeti, u tom smislu, presude od 10. lipnja 2010., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, to?ka 27.) i od 13. ožujka 2014., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, to?ka 29.).

21 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 2. srpnja 2015., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, to?ka 19.) i od 18. rujna 2019., Peters (C-700/17, EU:C:2019:753 to?ke 20. i 21.). Me?utim, za razliku od ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b), ?lanak 132. stavak 1. to?ka (c) Direktive o PDV-u ne obuhva?a aktivnosti usko povezane s uslugama medicinske zaštite navedenima u toj odredbi. Vidjeti presudu od 13. ožujka 2014., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, to?ka 32.).

22 Obje odredbe imaju zajedni?ko i to da ne postavljaju zahtjeve u odnosu na primatelja izuzetih transakcija.

23 Vidjeti, u tom smislu, mišljenje nezavisne odvjetnice E. Sharpston u predmetu CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, to?ka 27.).

24 Kao što je Sud utvrdio u to?ki 29. presude od 1. prosinca 2005., Ygeia (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734): „usluge koje ... su takve prirode da poboljšavaju udobnost i dobrobit pacijenata, u pravilu nisu prikladne za izuze?e [osim ako] su te usluge nužne da bi se postigli terapijski ciljevi bolni?kih usluga i medicinske skrbi u vezi s kojima su usluge pružene.”

25 U pogledu prirode medicinskih usluga koje bi se mogle izuzeti vidjeti, primjerice, presude od 8. lipnja 2006., L.u.p.(C-106/05, EU:C:2006:380, to?ka 29.); od 10. lipnja 2010., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, to?ke 28., 40. do 52.); od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, to?ka 37.), od 2. srpnja 2015., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, to?ke 28. i 29.) i od 4. ožujka 2021., Frenetikexito(C-581/19, EU:C:2021:167, to?ke 25. i 26.).

26 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 2. srpnja 2015., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, to?ke 28. do 31.). U pogledu pojma usko povezanih aktivnosti u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u vidjeti, primjerice, presude od 6. studenoga 2003., Dornier(C-45/01, EU:C:2003:595, to?ke 33. do 35.); od 1. prosinca 2005., Ygeia(C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, to?ke 23. do 29.), od 25. ožujka 2010., Komisija protiv Nizozemske (C-79/09, nije objavljeno, EU:C:2010:171, to?ka 51.) i od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, to?ka 49.).

27 Vidjeti presudu od 2. srpnja 2015., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, to?ka 35.). Primjerice, Sud je utvrdio da privatni laboratorij koji obavlja dijagnosti?ke medicinske analize treba

smatrati institucijom „sli?ne prirode” kao „bolnice” i „centri za medicinsko lije?enje ili dijagnostiku” u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u jer su te analize koje obavljaju takvi subjekti, uzimaju?i u obzir njihov terapijski cilj, obuhva?ene pojmom „medicinske zaštite” predvi?enim u navedenoj odredbi. Vidjeti presude od 8. lipnja 2006., L.u.p.(C-106/05, EU:C:2006:380, to?ka 35.) i od 10. lipnja 2010., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, to?ka 60.). Me?utim, subjekt koji samostalno obavlja aktivnost prijevoza ljudskih organa i uzoraka za bolnice i laboratorije ne obavlja istu vrstu posebne funkcije kao institucije za medicinsku skrb i dijagnostiku ili centri koja se može kvalificirati kao „institucija sli?ne prirode” u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u. Presuda od 2. srpnja 2015., De Fruytier(C-334/14, EU:C:2015:437, to?ka 36.).

28 Navedeno okupljanje resursa je ono što je zajedni?ko bolnici, centru za medicinsko lije?enje i centru za dijagnostiku. Po tome se razlikuje i centar za zdravstvenu skrb od medicinske ili paramedicinske ordinacije, ?ije usluge tako?er mogu biti izuzete, ali na temelju ?lanka 132. stavka 1. to?ke (c) Direktive o PDV-u.

29 U presudama od 23. velja?e 1988., Komisija protiv Ujedinjene Kraljevine (353/85, EU:C:1988:82, to?ka 32.); od 6. studenoga 2003., Dornier(C-45/01, EU:C:2003:595, to?ka 47.); i od 10. lipnja 2010., CopyGene(C-262/08, EU:C:2010:328, to?ka 58.), Sud je uzgredno, bez ikakvog opravdanja, smatrao da se izuze?e predvi?eno u sadašnjem ?lanku 132. stavku 1. to?ki (b) Direktive o PDV-u odnosi na usluge koje pružaju „institucije koje imaju socijalne ciljeve” iako su ti ciljevi vidljivi bilo iz teksta ili svrhe koja se odnosi samo na medicinsku skrb. To?no je da ta odredba propisuje zahtjev „socijalne usporedivosti”, ali on se odnosi na na?in na koji se pružaju predmetne usluge, a ne na poslovnu svrhu institucija koje ih pružaju. Me?utim, isti?em da se u svojoj novijoj sudskoj praksi Sud prestao pozivati na socijalnu poslovnu svrhu koju bi predmetna institucija trebala imati.

30 Vidjeti, primjerice, presudu od 5. listopada 2016., TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, to?ka 26.) i moje mišljenje u predmetu Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302, to?ke 40. do 51.).

31 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 8. lipnja 2006., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, to?ka 35.).

32 Vidjeti, u tom smislu, vezano za pojam „ostale sli?ne institucije”, presudu od 8. lipnja 2006., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, to?ka 41.).

33 Vidjeti po analogiji presudu od 29. listopada 2015., Suda?or (C-174/14, EU:C:2015:733, to?ke 52. do 54.).

34 Presuda od 8. lipnja 2006., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, to?ka 42.); od 6. studenoga 2003., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, to?ke 64. i 81.); i od 10. lipnja 2010., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, to?ke 61. do 63.)

35 Vidjeti, po analogiji, mišljenje u predmetu 3/15 (Marrakesh Treaty on access to published works) od 14. velja?e 2017. (EU:C:2017:114, to?ka 122.).

36 Vidjeti, po analogiji, mišljenje u predmetu 3/15 (Marrakesh Treaty on access to published works) od 14. velja?e 2017. (EU:C:2017:114, to?ka 124.).

37 Vidjeti, primjerice, presudu od 14. svibnja 2020., Orde van Vlaamse Balies i Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, to?ka 25.).

38 Vidjeti, u tom smislu, presude od 10. lipnja 2010., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, točka 74.) i od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, točka 34.). U obama slučajevima čini se da je Sud iz činjenice da je bolnica imala administrativno odobrenje da obavlja svoje aktivnosti zaključio da je ona valjano priznata u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u.

39 Vidjeti, primjerice, presude od 11. lipnja 1998., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, točka 21.) i od 17. veljače 2005., Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, točka 29.).

40 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, točka 38.).

41 Sud je iz tog uvjeta zaključio da je ovlast države članice u tom pogledu ograničena potrebom osiguranja da se izuzeće predviđeno tom odredbom primijeni samo na usluge dovoljne razine kvalitete. Vidjeti presudu od 18. rujna 2019., Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, točka 34.) i od 5. ožujka 2020., X (Izuzeće od PDV-a za telefonska savjetovanja) (C-48/19, EU:C:2020:169, točka 42.).

42 Članak 133. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u već ima za cilj dozvoliti državama članicama da davanje izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točke (b) uvjetuju time da subjekti koji nisu subjekti javnog prava „moraju zarađunavati cijene koje odobravaju tijela javne vlasti ili koje ne premašuju takve odobrene cijene, ili, u pogledu usluga koje ne podliježu odobrenju, cijene koje su niže od onih koje za slične usluge zarađunavaju komercijalna društva koja podliježu PDV-u”. S obzirom na to da se zakonodavac Unije pobrinuo da posebnu odredbu posveti načinu na koji se obavljaju predmetne aktivnosti i to razmatranje dobrovoljno ograničio na primijenjene socijalne uvjete, ovaj element ne može biti uzet u obzir u okviru zasebnog kriterija procjene, a da se prvi kriterij ne liši svojeg „*effet utile*”.

43 Vidjeti, primjerice, presudu od 1. prosinca 2005., Ygeia (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, točka 23.).

44 Vidjeti, u tom smislu, primjerice, presudu od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, točke 36. i 37.) i od 5. ožujka 2020., X (Izuzeće od PDV-a za telefonska savjetovanja) (C-48/19, EU:C:2020:169, točke 41. i 42.).

45 Vidjeti presudu od 19. studenoga 2009., Sturgeon i dr. (C-402/07 i C-432/07, EU:C:2009:716, točka 47.).

46 Vidjeti presudu od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točke 41. i 42.).

47 Vidjeti presudu od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točke 52. i 53.).

48 Vidjeti, primjerice, presudu od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 30.).

49 Presuda od 6. studenoga 2003., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595)

50 Vidjeti točke 72. i 73. presude Dornier. Također jednako shvaćam točku 65. presude od 10. lipnja 2010., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328). Točno je da je, u točki 75. te presude, Sud presudio da činjenica da je instituciji od strane nadležnih zdravstvenih tijela odobreno rukovanje matičnim stanicama iz pupkovine, ne znači samo po sebi i automatski priznanje iz perspektive članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u. Međutim, rukovanje matičnim stanicama, i u slučaju kada su stanice namijenjene za primjenu kod ljudi, može imati svrhu koja nije zdravstvena skrb ili dijagnostika, kao što je istraživanje. U skladu s tim, kao što je utvrdio Sud, takav element

„daje naslutiti da [institucija] obavlja aktivnosti koje se odnose na bolni?ku i zdravstvenu skrb. Takvo ovlaštenje stoga može biti element koji podupire tvrdnju da je [taj subjekt], u svakom slu?aju, ‚valjano priznat‘ u smislu [?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u]”, me?utim, ne dovodi, sam po sebi i automatski, do priznavanja da je ta institucija u doti?noj državi ?lanici valjano priznata kao bolnica, centar za medicinsko lije?enje, centar za dijagnostiku ili institucija sli?ne prirode.

51 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. lipnja 2010., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, to?ka 71.): „[?injenica da su nacionalna tijela ovlaštena razmotriti okolnost da fondovi zdravstvenog osiguranja ne potpomažu aktivnosti institucije niti snose njihove troškove] ne zna?i da izuze?e... treba sustavno isklju?iti kada isporu?ene usluge nisu nadoknadila tijela nadležna za socijalno osiguranje”.

52 Pod neizravnim uvjetom, kako bi taj element imao dokaznu vrijednost sa stajališta formalne logike, da je valjano ovlaštenje institucije uvjet da pružene usluge podmiruje zdravstveno osiguranje.

53 Moje isticanje.

54 Napominjem da je Sud više puta mijenjao svoju sudsku praksu u odnosu na tuma?enje izuze?a predvi?enog u sadašnjem ?lanku 132. stavku 1. to?ki (b) Direktive o PDV-u. Vidjeti, kao primjer presude koja je poništila prethodno stajalište, presudu od 7. rujna 1999., Gregg(C-216/97, EU:C:1999:390, to?ka 15.) ili, presude koja prethodnu presudu nije tuma?ila doslovno kako bi se razlikovala od ranije presude, presudu od 18. rujna 2019., Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, to?ka 35.).

55 Treba istaknuti da taj uvjet nije bio uklju?en u izvorni Komisijin prijedlog Šeste direktive Vije?a o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – Zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (br. C 80/1). Vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice E. Sharpston u predmetu CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, to?ka 82.).

56 Presuda od 9. lipnja 2016., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, to?ka 49.).

57 U tom smislu, Sud je u to?ki 24. presude od 5. ožujka 2020., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168) istaknuo da ta „odredba ne definira precizno aspekte doti?nih usluga skrbi koje treba usporediti kako bi se ocijenila njezina primjenjivost”. Me?utim, to ne treba shvatiti previše restriktivno. Naime, iz teksta ?lanka 132. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u vidljivo je da „socijalno sli?ni” moraju biti uvjeti u kojima se pružaju usluge na koje se može primijeniti izuze?e, a ne samo, kako bi ta to?ka mogla sugerirati, sadržaj tih usluga.

58 Presuda od 5. ožujka 2020., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, to?ka 28.)

59 Presuda od 5. ožujka 2020., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, to?ka 31.). U tom pogledu, Sud je istaknuo da su na?ini „relevantni” ali nije pojasnio pod kojim uvjetima i koje ?e posljedice to imati na ispitivanje.

60 Te obveze su stoga implicitno vezane za ?injenicu da predmetne usluge tvore dio usluge od op?eg gospodarskog interesa iz ?lanka 106. UFEU-a. Naime, odredbama ?lanka 132. stavka 1. Direktive o PDV-u odre?ene aktivnosti izuzete su iz razloga što su u op?em interesu. Vidjeti, u tom smislu, presudu od 5. ožujka 2020., IdealmedIII (C-211/18, EU:C:2020:168, to?ka 26.), a o tome da su usluge koje pruža bolnica, centar za zdravstvenu skrb ili centar za dijagnostiku obuhva?ene

uslugom od općeg gospodarskog interesa, presude od 25. listopada 2001., Ambulanz Glöckner (C-475/99, EU:C:2001:577, točka 55.) i od 12. srpnja 2001., Vanbraekel i dr. (C-368/98, EU:C:2001:400, točka 48.).

61 Međutim, budući da se članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u odnosi na bilo koji socijalni uvjet, kako bi se utvrdilo je li zahtjev, koji država članica postavlja da bi aktivnost bila izuzeta, u skladu s tom odredbom, treba voditi računa ne samo o obvezama primjenjivima *upravo* na slične usluge koje pruža javni subjekt, nego i na obveze koje su općenito zadaća javnih institucija koje obavljaju te aktivnosti ukoliko su te obveze socijalne prirode. Ako je – uzmimo suvremeni primjer – za sve javne bolnice koje obavljaju određenu aktivnost zakonom propisano da moraju rezervirati određeni broj kreveta za pacijente koji boluju od bolesti COVID-19, bez obzira na to o kojem se medicinskom odjelu radi, tada istu obvezu – koja je socijalna po prirodi – mora poštovati svaka privatna bolnica koja želi da joj se ta aktivnost izuzme. Naravno, ako u tom primjeru obveza u vezi s bolesti COVID-19 nije bila proširena na javne neurološke bolnice ili na neurološki odjel opće bolnice, okolnost da privatna neurološka bolnica ili neurološki odjel opće bolnice nije rezervirao određeni broj kreveta za te pacijente ne može ići na njihovu štetu u smislu izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (b), na način da bi im se onemogućilo izuzeće od PDV-a za aktivnosti te bolnice ili tog odjela.

62 Vjerujem kako je implicitno svrha navedenog da se ne ugroze privatne organizacije koje, među ostalim, imaju drukčije oblike organizacije ili medicinske protokole i, stoga, poduprijeti pošteno natjecanje, to jest, usmjereno na rezultate.

63 Naime, samo pozivanjem na te uvjete privatna bolnica može provjeriti da su uvjeti koji su joj propisani doista slični onima koji su propisani za javnu bolnicu. Ako bi se, obrnuto, taj izraz shvatio kao da se jednostavno odnosi na činjenične uvjete u kojima subjekti javnog prava obavljaju svoje aktivnosti ili njihove različite prakse, bilo bi vrlo teško ocijeniti usklađenost uvjeta koje moraju ispuniti subjekti privatnog prava jer bi to zahtijevalo razmatranje situacije u potencijalno tisućama drugih bolnica u predmetnoj državi članici.

64 Vidjeti presudu od 10. prosinca 2020., Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, točke 30. i 33.).

65 Naravno ne mislim da, zbog toga što je komplicirano, pitanje treba prepustiti diskrecijskom pravu država članica.

66 U praksi, nije neobično da je javnim bolnicama dozvoljeno liječiti ljude koji nisu osigurani kod fondova za zdravstveno osiguranje, pod uvjetom da mogu platiti troškove.

67 Presuda od 5. ožujka 2020., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, točka 21.)

68 Moje isticanje. Stoga je vidljivo da se izuzeće primjenjuje na pojedinu uslugu, a ne u odnosu na samu instituciju.

69 Primjerice, pretpostavimo da država članica odredi dvije socijalne obveze javnim bolnicama, prva se odnosi na poštovanje određenih pravila priznatih pacijentima (npr. pravo potpunog pristupa njihovom medicinskom kartonu i pravo da ga prenesu, pravo na pratnju itd.) i druga koja se odnosi na rezerviranje 20 % bolničkih kreveta za pacijente oboljele od bolesti COVID-19. Ta država članica nije mogla dopustiti da privatne bolnice koriste izuzeće od PDV-a za sve svoje aktivnosti ako je samo 40 % njih ispunilo te dvije obveze, s obzirom na to da bi to značilo, u odnosu na prvi uvjet, da se potencijalno izuzima 60 % usluga iako nisu poštovale ta prava pacijenata. Međutim, država članica bila bi ovlaštena zahtijevati, među ostalim socijalnim uvjetima, da privatne bolnice također rezerviraju 20 % svojih kreveta za pacijente oboljele od bolesti COVID-

19, iako taj uvjet ovisi o bolnici koja pruža predmetne usluge, a ne izravno o prirodi tih usluga.

70 Informacije koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev sugeriraju da nacionalno zakonodavstvo ne zahtijeva da se privatni subjekt, kako bi bio ovlašten obavljati nesveučilišne bolničke aktivnosti, mora nalaziti u jednoj od četiriju situacija iz članka 4. stavka 14. točke (b) UStG-a, u vezi s člankom 108. SGB-a V. Naprotiv, te četiri situacije se javljaju tek kad je institucija valjano priznata za obavljanje tih aktivnosti.

71 Vidjeti, primjerice, članak 109. stavak 2. SGB-a V.

72 Moje isticanje

73 Prema tome, usklađenost s tim uvjetom ne ovisi o šimbenicima koji bi bili izvan kontrole javne ili privatne bolnice, kao što su politike naknada koje provode tijela socijalne zaštite.

74 Kako je vidljivo iz teksta te odredbe, taj uvjet mora se ocijeniti u odnosu na svaku aktivnost koju provodi predmetna institucija.

75 Vidjeti, Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bruxelles, 2020., str. 538.

76 U tom pogledu htio bih naglasiti, kako bi se rašistili mogući nesporazumi, da pitanje načina na koji fondovi za zdravstveno osiguranje nadoknađuju medicinsku uslugu, čak i u slučaju kada su ti načini određeni zakonom, nisu povezani s kontrolom cijene. Naime, činjenica da nisu uključene samo neke od usluga skrbi pruženih po određenoj cijeni ne znači da su medicinske institucije obvezne zarađunati svoje usluge po toj cijeni. Institucije mogu cijene zarađunati kako žele.

77 Ovakvo doslovno tumačenje članka 133. Direktive o PDV-u opravdano je potrebom da se svaka odredba prava Unije tumači u skladu s općim pravnim načelima, što uključuje načelo jednakog postupanja kao i s ciljem koji se želi postići člankom 133. Direktive o PDV-u, koji se prije svega sastoji u tome da se državama članicama dozvoli da odrede dodatne uvjete kako bi osigurale da izužee mogu koristiti samo privatni subjekti koji djeluju pod istim ograničenjima kao javni subjekti.

78 Točno je da bi, ako postoje drugi značajni socijalni uvjeti koje moraju ispuniti javne bolnice kada pružaju iste usluge, nacionalno zakonodavstvo također bilo protivno pravu Unije time što ne zahtijeva da privatne bolnice ispunjavaju slične socijalne uvjete kako bi mogle koristiti izužee od PDV-a predviđeno člankom 132. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u. Međutim, ti drugi socijalni uvjeti ne mogu se nametnuti tužitelju s obzirom na to da, u nedostatku pravilnog prenošenja u nacionalno pravo, direktiva sama po sebi ne može pojedincima nametnuti obveze. Vidjeti, primjerice, presudu od 5. ožujka 2002., Axa Royale Belge (C-386/00, EU:C:2002:136, točka 18.) i moje mišljenje u predmetu Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:176, točka 21.).