

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

GERARDA HOGANA

przedstawiona w dniu 23 września 2021 r.(1)

Sprawa C-228/20

I GmbH

przeciwko

Finanzamt H

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Niedersächsisches Finanzgericht (sąd do spraw finansowych dla Dolnej Saksonii, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od towarów i usług – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. b) – Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym – Pojęcie „odpowiednio uznanych placówek” – Pojęcie „warunków socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego”

I. Wprowadzenie

1. W jakich okolicznościach szpital prywatny jest uprawniony do zastosowania zwolnienia z VAT przewidzianego dla świadczeń medycznych i opieki zdrowotnej zapewnianej przez szpitale publiczne? Jak zobaczymy, pytanie to nastręcza niemałych trudności, jednak tej kwestii dotyczy w istocie rozpatrywane odwołanie prejudycjalne, odnoszące się do interpretacji art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”). To właśnie ten przepis przewiduje zwolnienie dla określonych świadczeń z zakresu ochrony zdrowia wykonywanych przez określone typy placówek medycznych.
2. Zwolnienia przewidziane w art. 132 dyrektywy VAT wynikają ze względów politycznych, które niekoniecznie są całkowicie spójne. Jak zauważył D. Berlin, postęp na drodze do harmonizacji podatku VAT w wielu momentach kierowany był względami o charakterze w znacznej mierze praktycznym, które z kolei często podyktowane były realiami polityki krajowej [poszczególnych państw] i czynnikami regionalnymi(2).
3. Odwołanie w niniejszej sprawie wniesione zostało przez Niedersächsisches Finanzgericht (sąd do spraw finansowych dla Dolnej Saksonii, Niemcy) w kontekście sporu pomiędzy spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, I, a Finanzamt H (urzędem skarbowym w H, Niemcy)

dotyczy?cego zwolnienia z VAT dla us?ug szpitalnych ?wiadczonych przez I w latach podatkowych 2009–2012. Odnotowawszy, ?e pomi?dzy istotnymi przepisami prawa krajowego a brzmieniem art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wyst?pi?o pewne napi?cie, s?d odsy?aj?cy zdecydowa? si? zwróci? si? do Trybuna?u z pytaniem, w jaki sposób przepis ten powinien by? interpretowany.

4. Na wst?pie musz? wspomnie?, ?e niektóre elementy istniej?cego orzecznictwa Trybuna?u w zakresie tego zagadnienia nie s? by? mo?e w ka?dym przypadku ca?kowicie spójne. Jak zobaczymy, cz??? trudno?ci w tym obszarze wynika z faktu, ?e niektóre poj?cia zawarte w art. 132 ust. 1 lit. b) s? w istocie same w sobie niejasno zdefiniowane i trudne do zastosowania. Co za tym idzie, rozpatrywana sprawa daje Trybuna?owi sposobno?? doprecyzowania wspomnianego orzecznictwa, przez podj?cie kompleksowej i usystematyzowanej analizy wspomnianego przepisu. Przed podj?ciem tej analizy nale?y jednak w pierwszej kolejno?ci przedstawi? istotne ramy prawne.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Artyku? 131 dyrektywy VAT to jedyny artyku? zawarty w tytule IX rozdziale 1 wspomnianej dyrektywy, zatytu?owanych odpowiednio „Zwolnienia” i „Przepisy ogólne”. Artyku? ten ma nast?puj?ce brzmienie:

„Zwolnienia przewidziane w rozdzia?ach 2–9 stosuje si? bez uszczerbku dla innych przepisów [unijnych] i na warunkach ustalanych przez pa?stwa cz?onkowskie w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania tych zwolnie? oraz zapobie?enia wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?”.

6. Artyku? 132 ust. 1 dyrektywy VAT, który zawarty jest w tytule IX rozdziale 2 wspomnianej dyrektywy, zatytu?owanym „Zwolnienia dotycz?ce okre?lonych czynno?ci wykonywanych w interesie publicznym”, stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

b) opieka szpitalna i medyczna oraz ?ci?le z nimi zwi?zane czynno?ci podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, o?rodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze;

c) ?wiadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, okre?lonych przez zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie;

[...]”.

7. Artyku? 133 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? uzale?ni? przyznanie podmiotom innym ni? podmioty prawa publicznego ka?dego ze zwolnie? przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), od spe?nienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z nast?puj?cych warunków:

- a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług;
- b) podmioty te muszą być zarządzane i administrowane co do zasady bez wynagrodzenia przez osoby niezainteresowane bezpośrednio ani pośrednio, ani osobiście ani przez pośredników, wynikami takiej działalności;
- c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokość takich zatwierdzonych cen lub te, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT;
- d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT.

[...].

B. Prawo niemieckie

8. Paragraf 4 ust. 14 lit. b) Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), w brzmieniu obowiązującym w dniu 1 stycznia 2009 r., stanowi:

„Spośród transakcji objętych § 1 ust. 1 pkt 1 UStG z podatku zwolnione są:

[...]

14. [...]

b) opieka szpitalna i medyczna, w tym diagnostyka, badania medyczne, zapobieganie, rehabilitacja, pomoc okołoporodowa oraz usługi hospicyjne, jak również ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego. Świadczenia określone w zdaniu pierwszym są także zwolnione z podatku, gdy są wykonywane przez

aa) szpitale dopuszczone na podstawie § 108 SGB V (niemieckiego kodeksu zabezpieczenia socjalnego, księga piąta);

[...]

cc) instytucje dopuszczone zgodnie z § 34 SGB VII (niemieckiego kodeksu zabezpieczenia socjalnego, księga siódma) do zaopatrzenia przez podmioty odpowiedzialne w ramach ustawowego ubezpieczenia od następstw wypadków

[...]”.

9. Paragraf 108 SGB V, zatytułowany „Dopuszczone szpitale”, stanowi:

„Instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych mogą dopuścić do wykonywania opieki szpitalnej jedynie następujące szpitale (dopuszczone szpitale):

1. szpitale uznawane za kliniki szkół wyższych [...],
2. szpitale ujęte w planie szpitali kraju związkowego (szpitale ujęte w planie szpitali), lub

3. szpitale, które zawarły umowy o zaopatrzenie z Landesverbände der Krankenkassen (krajowymi związkami instytucji ds. ubezpieczeń zdrowotnych) oraz Verbände der Ersatzkassen (związkami instytucji, zastępujących ustawowe instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych)”.
10. Wydaje się, że na gruncie prawa niemieckiego różnica między instytucją ds. ubezpieczeń zdrowotnych a instytucją zastępującą ustawowe instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych polega na sposobie ich organizacji i wynika ze względów historycznych. Nie wydaje się ona mieć znaczenia dla rozpatrywanej sprawy.

11. Paragraf 109 SGB V, zatytułowany „Zawarcie umów o zabezpieczenie ze szpitalami”, przewiduje, że:

„[...]

(2) Szpitalowi nie przysuguje roszczenie o zawarcie umowy o zaopatrzenie wskazanej w § 108 pkt 3 SGB V [...].

(3) Umowa o zaopatrzenie wskazana w § 108 pkt 3 SGB V nie może zostać zawarta, jeżeli szpital

1. nie daje rękoma dla sprawnej i gospodarczo racjonalnej opieki szpitalnej,
2. [nie spełnia określonych wymogów jakościowych] lub
3. nie jest konieczny dla zapewnienia dostosowanej do potrzeb opieki szpitalnej dla ubezpieczonych.

[...]”.

12. Paragraf 1 Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (ustawy o finansowaniu szpitali, zwane dalej „KHG „), BGBl. I 1991, 886, zatytułowany „Zasady”, stanowi w wersji przedstawionej przez sędziów jako mającej zastosowanie w postępowaniu głównym, czego weryfikacja należy do tego sądu:

„1) Celem niniejszej ustawy jest zabezpieczenie ekonomicznych podstaw dla szpitali, w celu zapewnienia wysokiej jakości oraz odpowiadającego potrzebom pacjentów i przyjaznego pacjentom zaopatrzenia ludności w sprawnie i niezależnie gospodarujące szpitale z wysoką jakością usług oraz przyczynienie się do społecznie akceptowalnych stawek za świadczenia szpitalne”.

13. Paragraf 6 ustawy o finansowaniu szpitali przewiduje, że:

„1) Dla realizacji celów wskazanych w § 1 kraje związkowe sporządzają plany szpitali i programy inwestycyjne. Należy uwzględnić koszty pochodne, w szczególności skutki w odniesieniu do stawek za świadczenia szpitalne.

[...]

4) Szczegóły określa się w przepisach krajów związkowych”.

14. W uwagach na piśmie rząd niemiecki wskazał, że Bundesministerium der Finanzen (federalne ministerstwo finansów, Niemcy) przyjął o wiążące zarządzenie administracyjne, mające zastosowanie od 1 stycznia 2009 r. Zgodnie z tym zarządzeniem, nawet szpitale prywatne, które nie były szpitalami dopuszczonymi w rozumieniu § 108 SGB V, mogły korzystać ze zwolnienia z

podatku, jeżeli świadczone przez nie usługi odpowiadały usługom świadczonym przez szpitale prowadzone przez podmioty publiczne lub szpitale dopuszczone w rozumieniu § 108 SGB V, a koszty ponoszone były w znacznym stopniu przez instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych lub inne organy zabezpieczeń społecznych. Dzieje się tak w przypadku, gdy w poprzednim roku podatkowym przynajmniej 40% dni hospitalizacji lub dni rozliczeniowych na przestrzeni roku przypada na pacjentów, w odniesieniu do których wystawiono obciążenie za świadczone dla nich usługi na kwoty nieprzekraczające kwoty, jaka podlegałaby finansowaniu przez organy zabezpieczenia społecznego(3).

15. Wreszcie, § 30 Gewerbeordnung (kodeksu organizacji zawodów przemysłowych, handlowych i rzemieślniczych, zwanego dalej „GewO”), zatytułowany „Szpitale prywatne” przewiduje:

„1) Przedsiębiorcy prowadzący szpitale prywatne i prywatne szpitale położnicze oraz prywatne szpitale psychiatryczne zobowiązani są uzyskać zezwolenie od właściwych organów. Odmowa udzielenia zezwolenia możliwa jest jedynie w przypadku gdy:

1. Istnieją okoliczności wskazujące, że przedsiębiorca jest niewiarygodny w zakresie zarządzania lub administrowania placówką lub kliniką,

1a. Istnieją okoliczności wskazujące, że nie jest zagwarantowana odpowiednia opieka medyczna i pielęgniarska,

2. Zgodnie z opisami i planami, jakie przedsiębiorca powinien złożyć, wyposażenie strukturalne i inne urządzenia techniczne placówki lub kliniki nie spełniają wymogów sanitarnych,

3. placówka lub klinika ma być zlokalizowana jedynie w części budynku zajmowanego również przez inne osoby, a jej działalność może stwarzać istotne niedogodności lub niebezpieczeństwo dla użytkowników budynku,

4. placówka lub klinika przeznaczona jest do przyjęcia osób cierpiących na choroby zakaźne lub chorych psychicznie, a jej lokalizacja może stwarzać istotne niedogodności lub niebezpieczeństwo względem mieszkańców lub użytkowników sąsiadujących nieruchomości.

2) Przed udzieleniem zezwolenia nastąpi konsultacja z miejscową policją i władzami miejskimi w kwestiach, o których mowa w pkt 1, 3 i 4”.

III. Okoliczności sporu w postępowaniu głównym i wnioszek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

16. Strona skarżąca w postępowaniu głównym to spółka z ograniczoną odpowiedzialnością założona zgodnie z prawem niemieckim, której przedmiotem działalności, zgodnie z umową spółki, jest planowanie, wybudowanie oraz prowadzenie szpitala specjalizującego się w neurologii. Działalność szpitala została zatwierdzona w drodze zezwolenia zgodnie z § 30 GewO.

17. Pacjentami skarżonej osoby finansujące świadczenia z własnych środków uiszczające opłatę za leczenie z góry, pacjenci posiadający prywatne ubezpieczenie zdrowotne, osoby, którym przysługują państwowe zapomogi na pokrycie kosztów usług medycznych, tzw. pacjenci „konsularni”, w odniesieniu do których ambasada państwa obcego udziela zapewniania pokrycia kosztów usług medycznych, osoby przynależne do federalnych sił zbrojnych, pacjenci będący ubezpieczeni w branżowych zrzeszeniach ubezpieczeniowych oraz pacjenci objęci ustawowym ubezpieczeniem zdrowotnym.

18. Poczłtkowo skarżąca rozliczała świadczone przez siebie usługi opieki szpitalnej i

medycznej oraz części związane z nią obroty na podstawie ustalonych stawek dziennych za świadczenia szpitalne, tak jak by to powszechnie stosowane przez szpitale w rozumieniu § 108 SGB V. Fakultatywne świadczenia lekarskie byłyby rozliczane odrębnie na podstawie Gebührenordnung für Ärzte (taryfikatora za świadczenia lekarskie). Ponadto, względem pacjentów zakwaterowanych w pokojach jedno- lub dwuosobowych skarżąca naliczała dodatkowe opłaty. Jednak z biegiem czasu skarżąca przestawiała stopniowo swój system rozliczeń na system ryczałtowych stawek rozliczeniowych [tzw. diagnosis related group (DRG) system](4). Podczas rozprawy przed sądem odsyłającym skarżąca poinformowała, że w 2011 r. jedynie 15% do 20% dni leczenia było rozliczanych zgodnie z systemem DRG.

19. W dniu 28 czerwca 2012 r. skarżąca zawarła porozumienie ramowe (w rozumieniu § 4 pkt 14 lit. b zdanie drugie ppkt cc UStG) z podmiotem odpowiedzialnym w ramach ustawowego ubezpieczenia od następstw wypadków. Umowa ta weszła w życie z dniem 1 lipca 2012 r.

20. W swoich deklaracjach VAT za lata 2009–2012 skarżąca ujawniała usługi szpitalne rozliczane na podstawie ustalonych dziennych stawek szpitalnych oraz wynagrodzenia za korzystanie z usług szpitalnych naliczane lekarzom z prywatnej praktyki jako zwolnione z podatku VAT. W toku kontroli podatkowej właściwy urząd skarbowy stwierdził jednak, że przeważająca większość transakcji zrealizowanych przez skarżącą przed 1 lipca 2012 r. nie była zwolniona z podatku VAT, ponieważ skarżąca nie była dopuszczonym szpitalem w rozumieniu § 108 SGB V. Stanowisko to podtrzymano w decyzji w sprawie sprzeciwu wobec wyników kontroli oraz w postępowaniu przed sądem wszczętym w następstwie tej decyzji.

21. Skarżąca wszczęła następnie postępowanie przed sądem odsyłającym stojące na stanowisku, że sporne transakcje powinny być zwolnione z VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, ponieważ byłyby realizowane przez szpital dopuszczony, świadczący usługi na tych samych warunkach, co instytucja prawa publicznego. Aby to wykazać świadcząca podnosi, że za jej działalność przemawia interes publiczny, ponieważ, po pierwsze, oferuje ona podobny zakres świadczeń, jak placówki publiczne lub placówki ufundowane w planie szpitali kraju związkowego, po drugie, szpital prowadzony przez skarżącą należy do wiodących na świecie specjalistycznych klinik neurochirurgicznych, i po trzecie, świadczy on opiekę medyczną dla każdego, niezależnie od tego, czy dana osoba jest ubezpieczona ustawowo, prywatnie, czy też nie posiada ubezpieczenia.

22. Sąd odsyłający zaznacza ze swej strony, że w odniesieniu do rozpatrywanego okresu skarżąca nie spełnia warunków do zwolnienia z podatku na podstawie § 4 pkt 14 lit. b) zdanie drugie ppkt aa) lub ppkt cc) UStG. Po pierwsze, porozumienie ramowe zawarte przez skarżącą w postępowaniu głównym z podmiotem odpowiedzialnym w ramach ustawowego ubezpieczenia od następstw wypadków weszło w życie dopiero 1 lipca 2012 r., a po drugie skarżąca nie spełnia warunków określonych w § 108 SGB V, które uprawniająby ją do tego, by była uznawana za dopuszczony szpital. Sąd odsyłający ma jednak wątpliwości co do zgodności wspomnianych warunków z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

23. W tym względzie sąd odsyłający skłania się do tego, by podzielić stanowisko wyrażone przez pięć i jedenastą izbę Bundesfinanzhof (niemieckiego federalnego trybunału finansowego, zwanego dalej „BFH”), zgodnie z którym warunki te wykraczają poza warunki określone w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. W istocie, w świetle warunków, jakie na gruncie § 108 SGB V muszą być spełnione, aby dany szpital mógł być uznany za dopuszczony szpital w rozumieniu tego przepisu, stoi on na stanowisku, że jakkolwiek wymóg, aby szpitale prywatne musiały spełniać te warunki by korzystać ze zwolnienia z VAT ograniczałby wynikające ze zwolnienia korzyści do tych szpitali, które już uwzględnione są w planie szpitali lub które już zawarły umowy ze związkiem instytucji ds. ubezpieczeń zdrowotnych lub związkiem instytucji zastępczych

ustawowe instytucje ds. ubezpiecze? zdrowotnych. Wynika to z faktu, ?e inne szpitale prywatne mia?yby niewielkie szanse na znalezienie si? w planie szpitali lub na zawarcie tego rodzaju umowy, je?li w danym kraju zwi?zkowym znajduje si? ju? wystarczaj?ca ilo?? ?ó?ek szpitalnych dla okre?lonej specjalizacji. Skutkowa?oby to tym, ?e podobne ?wiadczenia medyczne by?yby traktowane ró?nie, w zale?no?ci od tego, czy dany szpital ?wiadczy?cy okre?lone us?ugi wyst?pi?by o uj?cie w planie szpitali lub o zawarcie umowy z krajowym zwi?zkiem instytucji ds. ubezpiecze? zdrowotnych lub zwi?zkiem instytucji zast?puj?cych ustawowe instytucje ds. ubezpiecze? zdrowotnych we wcze?niejszym lub pó?niejszym czasie, co by?oby niezgodne z zasad? neutralno?ci podatkowej.

24. Gdyby § 4 pkt 14 lit. b) UStG nale?a?o uzna? za niezgodny z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, to w ocenie s?du odsy?aj?cego powsta?oby pytanie, czy skar??ca mo?e powo?ywa? si? na wspomniany przepis dyrektywy. Aby tak by?o, konieczne jest, aby opieka szpitalna ?wiadczona przez skar??c? w post?powaniu g?ównym i ?wiadczenia ?ci?le z ni? zwi?zane podejmowane by?y na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego.

25. W tym wzgl?dzie s?d odsy?aj?cy zaznacza, ?e jedenasta izba Bundesfinanzhof (niemieckiego federalnego trybuna?u finansowego) stwierdzi?a, ?e niemiecki ustawodawca naruszy? art. 132 dyrektywy VAT jedynie w zakresie, w jakim przepis ten uzale?nia zwolnienie z VAT od spe?nienia warunku, aby odno?ne us?ugi ?wiadczone by?y przez placówk? b?d?c? dopuszczonym szpitalem w rozumieniu § 108 SGB V. Nie by?oby jednak sprzeczne z postanowieniami art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, aby prawo krajowe uzale?nia?o wspomniane zwolnienie – jak czyni? to § 4 pkt 14 lit. b) zdanie drugie ppkt aa) UstG, § 108 pkt 2 i 3 SGB V, § 1 i 6 KHG oraz § 109 SGB V – od warunków odnosz?cych si? do funkcjonowania szpitala w zakresie personelu, warunków lokalowych, wyposa?enia i efektywno?ci kosztowej zarz?dzania.

26. S?d odsy?aj?cy ma w?tpliwo?ci co do takiego rozumowania. Stoi on na stanowisku, ?e celem ustalenia, czy ?wiadczenia podejmowane s? na „[porównywalnych] warunkach socjalnych” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nale?a?oby zastosowa? kryteria inne, ni? wskaza?a jedenasta izba Bundesfinanzhof, a mianowicie, czy koszty odnosz?ce si? do wi?kszo?ci pacjentów ponoszone s? przez organy zabezpieczenia spo?ecznego.

27. W tych okoliczno?ciach s?d odsy?aj?cy postanowi? zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1. Czy § 4 pkt 14 lit. b. [UStG] jest zgodny z art. 132 ust. 1 lit. b) [dyrektywy VAT], w zakresie w jakim zwolnienie z podatku dla szpitali nieb?d?cych instytucjami prawa publicznego zale?y od tego, czy szpitale te s? dopuszczone zgodnie z § 108 [SGB V]?

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi przecz?cej na pytanie pierwsze: po spe?nieniu jakich przes?anek opieka szpitalna sprawowana przez szpitale prawa prywatnego jest ?wiadczona na warunkach socjalnych porównywalnych – w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT – do opieki szpitalnej ?wiadczonej przez instytucje prawa publicznego?”.

IV. Analiza

A. Uwagi wst?pne

28. Poniewa? zarówno s?d odsy?aj?cy jak i strony odwo?ali si? do zasady neutralno?ci podatkowej, warto na wst?pie wyja?ni? znaczenie tego poj?cia. Szybki przegl?d orzecznictwa Trybuna?u wskazuje w istocie, ?e poj?cie „zasada neutralno?ci podatkowej” stosuje si? w

przynajmniej trzech różnych kontekstach(5).

29. *Po pierwsze*, określenia tego używa się cząsto by opisać okoliczności, że podmiot, który zapłaci podatek VAT przy nabyciu towarów lub usług, może następnie odliczyć ten podatek, o ile owe towary lub usługi przeznaczone są do wykorzystania dla celów działalności opodatkowanej(6). Jest to z pewnością podstawowe znaczenie tego pojęcia.

30. *Po drugie*, zasada neutralności podatkowej czasami rozumie się w ten sposób, że odzwierciedla ona, w obszarze podatku VAT, zasadę równego traktowania(7). Gdy określenie to stosowane jest w tym znaczeniu, tego rodzaju zasada może oczywiście powoływać celem zakwestionowania ważności przepisu dyrektywy VAT(8).

31. *Po trzecie*, Trybunał czasami używa tego określenia aby wskazać, że podatek VAT powinien być neutralny z punktu widzenia konkurencji(9). Zasadniczo chodzi tu o to, że podobne towary lub usługi, które są względem siebie konkurencyjne, powinny być traktowane w ten sam sposób(10). Zasada ta różni się jednak nieco od zasady równego traktowania, ponieważ nie stanowi swego rodzaju nadrzędnej normy prawa pierwotnego, od której może zależeć ważność zwolnienia(11). Stosowana w tym (trzecim) znaczeniu, idea neutralności podatkowej jest raczej wskazówką interpretacyjną, którą powołuje się w przypadku gdy inne metody interpretacji nie prowadzą do rozstrzygnięcia wniosków(12).

32. W rozpatrywanej sprawie argumenty sądu odsyłającego oraz stron, w których powołuje się oni na neutralność podatkową, odwołują się do owego trzeciego znaczenia tego pojęcia, tj. dotyczącego celu dyrektywy VAT: aby podatek był neutralny z punktu widzenia konkurencji w największym możliwym zakresie. Jednakże, jak zobaczymy, zasada równego traktowania, jako ogólna zasada prawa, również jest istotna dla wykazania rozpatrywanych przepisów dyrektywy VAT.

B. W przedmiocie pytania pierwszego

33. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy § 4 pkt 14 lit. b) UStG, w brzmieniu obowiązującym w rozpatrywanym okresie rozliczeniowym, jest zgodny z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

34. W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach postępowania w sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybunał, jako taki, nie jest właściwy do orzekania w przedmiocie zgodności przepisów krajowych z prawem Unii, lecz – zgodnie z art. 267 TFUE akapit pierwszy – orzeka jedynie o wykazaniu traktatów i o ważności i wykazaniu aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii Europejskiej(13).

35. W konsekwencji, a także w świetle wyjaśnień przedstawionych przez rząd niemiecki w odniesieniu do prawa krajowego w złożonych przez niego uwagach, jestem zdania, że pytanie pierwsze należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się ono w istocie do tego, czy art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przyznają zwolnienie z podatku VAT prywatnemu szpitalowi niebędącemu kliniką szkoleń wyłącznie w przypadku, gdy szpital ten zaangażowany jest do świadczenia opieki przez podmiot odpowiedzialny w ramach ustawowego ubezpieczenia od następstw wypadków, lub jest ujęty w planie szpitali kraju związkowego (szpitale ujęte w planie), lub zawarł umowę o świadczenie opieki zdrowotnej z krajowym związkiem instytucji ds. ubezpieczeń zdrowotnych lub związkiem instytucji zastępujących ustawowe instytucje ds. ubezpieczeń zdrowotnych, lub jeżeli w poprzednim roku podatkowym przynajmniej 40% z wykonanych przez niego świadczeń szpitalnych rozliczonych zostało w kwotach nieprzekraczających kwot podlegających zwrotowi od organów zabezpieczenia społecznego.

36. W tym kontekście należy oczywiście rozpocząć od stwierdzenia, że różne zwolnienia określone w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować ściśle(14). Oznacza to, że ich wykładnia nie powinna prowadzić do skutków wykraczających poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów, jakim są. Cele te, ogólnie rzecz ujmując, to zwolnienie z VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym w celu ułatwienia dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania podatkiem VAT(15). Zasada ścisłej wykładni nie oznacza jednak, że pojęcia użyte do określenia zwolnień należy interpretować w sposób, który nie zapewniłby osiągnięcia zakładanych przez nie celów, i tym samym pozbawiałby wspomniane zwolnienia ich założonych skutków(16).

37. W tym kontekście, art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają „opiekę szpitalną i medyczną oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach społecznych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze”. Przepis ten uzupełniony jest przez art. 132 ust. 1 lit. c), który stanowi, że państwa członkowskie zwalniają także „świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie”.

38. Jako że wspomniane dwa przepisy stanowią co do istoty skonsolidowane wersje obowiązujących wcześniej postanowień art. 13A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG)(17), należy je interpretować w ten sam sposób. Co za tym idzie, należy uznać, że orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 13A ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 77/388 co do zasady stosuje się również do art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT(18).

39. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że celem zwolnienia przewidzianego obecnie w art. 132 ust. 1 lit. b) wraz ze zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT jest obniżenie kosztów opieki medycznej(19) poprzez zdefiniowanie warunków, przy spełnieniu których wszystkie świadczenia służące diagnozowaniu i w miarę możliwości leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia mogły być zwolnione(20).

40. Pomimo, że wspomniane dwa przepisy mają ten sam cel, różni się one jednak co do zakresu. O ile art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT obejmuje usługi świadczone w *placówce medycznej*, art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy dotyczy usług świadczonych poza taką placówką, np. w lokalu prywatnym świadczeniodawcy, w miejscu zamieszkania pacjenta, lub w jakimkolwiek

innym miejscu(21).

41. Bardziej szczegółowo, w odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT istnieją trzy wymogi(22), które dotyczą odpowiednio:

- charakteru świadczonej usługi,
- formy placówki świadczącej usługę, oraz sposobu, w jaki usługa jest świadczona(23).

42. Jeżeli chodzi o *pierwszy wymóg*, to z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wynika, że w celu objęcia zwolnieniem rozpatrywane usługi muszą mieścić się w jednej z następujących trzech kategorii:

- dotyczy hospitalizacji pacjenta, tj. przyjęcia danej osoby do szpitala i pozostania w nim(24), lub
- mieć na celu ochronę, utrzymanie lub przywrócenie zdrowia danej osoby(25), lub
- dotyczy działań, które są ściśle związane z pierwszymi dwoma kategoriami czynności(26).

43. W rozpatrywanej sprawie brak jest wątpliwości dotyczących pierwszego wymogu. To w odniesieniu do *pozostałych dwóch wymogów* pojawiają się trudności, dotyczące zarówno zdefiniowania ich zakresów jak i sposobów stosowania. Proponuję przeanalizować wspomniane wymogi po kolei.

1. **W przedmiocie formy placówki świadczącej rozpatrywane usługi**

44. Artykuł 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT przewiduje, że usługi świadczone przez podmioty niebędące podmiotami prawa publicznego mogą być zwolnione z VAT tylko wtedy, gdy podmioty te to „szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze”. Na wstępie można przypomnieć, że Trybunał potwierdził, że z koncepcji „placówki” zastosowanej w tym przepisie wynika między innymi, że dana placówka musi być „indywidualizowanym podmiotem”(27). Ponadto, z uwagi na fakt, że art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT różni się zakresem od jej art. 132 ust. 1 lit. c) – który dotyczy świadczenia opieki medycznej poza ośrodkiem medycznym – zwolnieniem tym objęte są wyłącznie indywiduallyzowane podmioty mające formę ośrodka medycznego, tj. podmioty, w których znajdują się różnego rodzaju zasoby, w szczególności ludzkie, techniczne, lokalowe i finansowe(28).

45. Jeżeli chodzi, po pierwsze, *rodzaj czynności, które podmioty te muszą wykonywać*, aby kwalifikować się do objęcia wspomnianym zwolnieniem, to art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wskazuje, że muszą to być czynności szpitala, ośrodka medycznego, ośrodka diagnostycznego lub placówki o podobnym charakterze(29).

46. Ponieważ wspomniane wyżej kategorie placówek nie są zdefiniowane w dyrektywie VAT, pojęcia te należy interpretować zgodnie z ich zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym(30).

47. W tym przypadku z ich zwyczajowego znaczenia w języku potocznym jasno wynika, że pojęcia „szpitale”, „ośrodki medyczne” i „ośrodki diagnostyczne” odnoszą się do podmiotów, których główną działalnością jest, odpowiednio, opieka nad osobami chorymi lub ofiarami urazów medycznych, które są zbyt złożone, by mogły być leczone w warunkach domowych lub ambulatoryjnych, świadczenie usług medycznych mających na celu ochronę zdrowia, utrzymanie lub przywrócenie dobrego stanu zdrowia ludzi oraz przeprowadzanie badań mających na celu stwierdzenie występowania choroby lub dysfunkcji u pacjenta(31).

48. Jeżeli chodzi o pojęcie placówek „o podobnym charakterze”, to nie ulega wątpliwości, że pojęcie to należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się ono do struktur medycznych, w których różne zasoby, w tym zawody medyczne, administratorzy medyczni i tym podobne – czy są, czy prowadzi działalność podobną do działalności szpitala, ośrodka medycznego lub ośrodka diagnostycznego.

49. Po drugie, w odniesieniu do statusu podmiotów art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT przewiduje również, że aby skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie odnośnie placówki, niezbędne podmiotami prawa publicznego, muszą być „odpowiednio uznane”. W tym względzie, z angielskiej wersji art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT jasno wynika, że wymóg ten dotyczy szpitali, ośrodków medycznych, ośrodków diagnostycznych i placówek o podobnym charakterze, o ile nie są one podmiotami prawa publicznego(32). Wersja ta wskazuje w istocie, że zwolnienie stosuje się do „inn[ych] odpowiednio uznan[ych] placów[ek] o podobnym charakterze”, co sugeruje, że warunek ten dotyczy również placówki sąsiadującej za punkt odniesienia.

50. Faktem jest, że w językach romańskich, takich jak hiszpański, francuski, włoski, portugalski i rumuński, pojęcie „odpowiednio uznane” pojawia się po odwołaniu do innej placówki (przykładowo, po francusku: „et d'autres établissements de même nature *dûment reconnus*”), co może sugerować, że warunek ten dotyczy jedynie „innej placówki o podobnym charakterze”. Jednakże, ponieważ lista powołanych placówek kończy się odwołaniem do owych innych placówek o podobnym charakterze, nie ulega wątpliwości, że lista ta ma charakter jedynie poglądowy, jeżeli chodzi o typy placówek, których usługi mogą podlegać zwolnieniu. W tym kontekście pojęcie „odpowiednio uznane” należy rozumieć w ten sposób, że obejmuje ono wszystkie placówki powołane w tym przepisie.

51. W celu określenia zakresu tego warunku należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęciem przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyrażenia odesłania do prawa państwa członkowskich w celu określenia jego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadawać w całości Unii Europejskiej autonomiczną i jednolitą wykładnię(33). Ponieważ art. 132 dyrektywy VAT nie zawiera tego typu odesłania, można wysnuć wniosek, że sformułowania zastosowane w każdym warunku zastosowania zwolnień określonych w tym przepisie należy uznać za autonomiczne pojęcia prawa Unii, w związku z czym ich znaczenie i zakres należy interpretować w sposób jednolity w całości Unii.

52. Autonomiczny charakter pojęcia „odpowiednio uznanej placówki” ujętego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie może być jednak mylony z faktem, że pojęcie to, tak jak należy je rozumieć na gruncie prawa UE, odnosi się do jego zastosowania do konkretnej okoliczności faktycznej, a mianowicie do sytuacji danej placówki w kontekście do prawa krajowego.

53. W tym kontekście Trybunał orzekł, że spełnienie warunku bycia „odpowiednio uznanym” nie zakłada formalnego sposobu takiego uznania, nie wyklucza również możliwości, aby państwa członkowskie określiły tego rodzaju sposób. Ustalenie zasad, według których możliwe będzie przyznanie danemu podmiotowi takiej kwalifikacji, pozostaje domeną prawa krajowego każdego państwa członkowskiego. Państwa członkowskie dysponują pewną swobodą uznania w tym

zakresie(34).

54. Jednakże, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w przypadkach gdy państwowym członkowskim przysuguje swoboda uznania, swobodę tę należy realizować w granicach wyznaczonych przez prawo Unii. W szczególności, istnienie tego rodzaju swobody uznania nie może skutkować naruszeniem granic pojęcia „odpowiedniego uznania” placówki medycznej w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT(35). Ponadto, korzystając ze swobody państwo członkowskie musi zapewnić, że czyni to w sposób, który nie narusza to żadnego z celów prawa Unii(36).

55. W tych okolicznościach jestem zdania, że aby odpowiedzieć na pytanie skierowane przez sąd odsyłający należy ustalić charakter i zakres swobody państwa członkowskiego, o której mowa w orzecznictwie. Oznacza to, że przy dokonywaniu wykładni art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także kontekst oraz cele tego przepisu, a także, bardziej ogólnie, regulacji, której cząstką on stanowi(37).

56. W tym względzie, w odniesieniu do *brzmienia* art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy wskazać, że termin „odpowiednio” oznacza „zgodnie z wymogami”, a pojęcie „uznany” odnosi się do czegoś ustanowionego lub znanego. W kontekście tego przepisu wspomniane pojęcia przymiotnikowe odnoszą się do szpitali, ośrodków medycznych, ośrodków diagnostycznych i placówek o podobnym charakterze. Z brzmienia tego przepisu wynika zatem jasno, że swoboda przyznana państwowym członkowskim odnosi się do warunków, jakie muszą być spełnione, aby placówki mogły zostać uznane za szpitale, ośrodki medyczne, ośrodki diagnostyczne i inne placówki o podobnym charakterze(38).

57. Jak zauważyła zasadniczo Komisja w przedstawionych przez siebie uwagach, warunek ten należy rozumieć w ten sposób, że ma on na celu jedynie wyłączenie możliwości korzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT przez placówki medyczne, których działalność nie jest dopuszczona przez prawo lub właściwe organizacje zawodowe. W istocie, każda działalność, nawet niezgodna z prawem, podlega opodatkowaniu i mogłaby tak czy inaczej korzystać z jakiegokolwiek zwolnienia dostępnego przy braku takiego zastrzeżenia. W związku z tym, gdyby dyrektywa VAT nie przewidywała wymogu „odpowiedniego uznania”, prowadziłoby to do sytuacji, w której placówka medyczna nieposiadająca zezwolenia mogłaby – lub przynajmniej potencjalnie mogłaby – korzystać ze wspomnianego zwolnienia(39). Wszystko to oznacza po prostu, że wyjątkowo placówka odpowiednio uznana za placówkę medyczną może korzystać ze zwolnienia.

58. Wniosek ten potwierdza zarówno kontekst, w jakim owo pojęcie „odpowiedniego uznania” jest stosowane, jak i cele art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

59. Jeżeli chodzi o kontekst, to wniosek ten zdaje się potwierdzać kilka elementów, a mianowicie: stopień harmonizacji osiągnięty przez prawo Unii, ogólny system dyrektywy VAT oraz struktura art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

60. Co się tyczy, po pierwsze, stopnia harmonizacji prawa Unii, to można zauważyć, że świadczenia, które mogą korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT – takie jak opieka nad pacjentem i opieka medyczna – co do zasady podlegają w różnych państwach członkowskich konkretnym warunkom co do ich wykonywania. Jednakże, choć zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT stosuje się wyjątkowo do szpitali, ośrodków medycznych, ośrodków diagnostycznych oraz innych placówek o podobnym charakterze, to ani konkretnie dyrektywa VAT, ani ogólnie prawo Unii nie przewidują harmonizacji warunków wykonywania tych świadczeń. W tym kontekście odniesienie do tego, by dana placówka byłaby odpowiednio uznana jest po prostu sposobem uwzględnienia owego braku

harmonizacji, i nakłada jednocześnie wymóg, aby rozpatrywane usługi były z punktu widzenia odnośnego państwa członkowskiego wykonywane w sposób zgodny z prawem.

61. Po drugie, co się tyczy ogólnej struktury dyrektywy VAT, to ponieważ art. 132 ust. 1 lit. b) oraz art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT są u tego samego celowi i, co za tym idzie, są wzajemnie sobie komplementarne(40), tam gdzie to możliwe warunki stosowania tych przepisów powinny być interpretowane analogicznie. Można w tym miejscu zauważyć, że art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT nakłada wymóg, aby odnośne usługi były wykonywane „w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie”(41). Określenie „odpowiednio uznane” należy w związku z tym również rozumieć w ten sposób, że odnosi się ono, choć w kontekście osoby prawnej, do warunków wykonywania danych świadczeń w odnośnych państwach członkowskich(42).

62. Po trzecie, jeżeli chodzi o strukturę art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, to można zauważyć, że przepis ten ustanawia trzy warunki wstępne dla zastosowania zwolnienia, przy czym każdy z nich dotyczy innego aspektu usługi, które mogą podlegać zwolnieniu, a mianowicie: ich charakteru, charakteru placówki, która je świadczy oraz warunków, na jakich są one świadczone. W szczególności, z ostatniego ze wspomnianych warunków wynika, że w odniesieniu do warunków, na jakich rozpatrywane usługi były świadczone, państwa członkowskie mogą uwzględnić jedynie te o charakterze socjalnym. Co za tym idzie, gdyby państwa członkowskie mogły narzucić, w ramach określonego w tym przepisie warunku, aby dana placówka była „odpowiednio uznana”, jakiegokolwiek wymogi odnoszącego się czy to do charakteru świadczonych usług, czy warunków, na jakich usługi te są świadczone, to owe dwa pozostałe warunki byłyby w znacznie mierze pozbawione skuteczności (effet utile).

63. Jeżeli chodzi o cel art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, to Trybunał podkreślił już, że przepis ten ma na celu przede wszystkim ograniczenie kosztów opieki zdrowotnej(43). W świetle takiego celu warunek, aby podmioty prawa prywatnego musiały być „odpowiednio uznane” jako szpitale, ośrodki medyczne, ośrodki diagnostyczne lub placówki o podobnym charakterze, nie powinien być interpretowany zbyt ściśle, lecz jedynie w ten sposób, że odnosi się on do warunków dotyczących kwalifikacji medycznych i standardów określonych w prawie krajowym, celem zapewnienia, że usługi medyczne są świadczone na wysokim poziomie(44).

64. Wreszcie należy zauważyć, że poza brzmieniem, kontekstem i celem wspomnianego przepisu należy także uwzględnić zasadę interpretacji, zgodnie z którą przepis powinien być interpretowany, tak dalece jak to możliwe, w sposób, który nie podważa jego wartości(45).

65. Zasady regulujące zgodnie z prawem korzystania przez prawodawcę Unii z przysługujących mu kompetencji obejmują zasadę równego traktowania. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wymaga ona, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmiennie nie były traktowane w sposób jednakowy, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione. W tym celu elementy charakteryzujące różne sytuacje, a w ten sposób ich ewentualnie podobny charakter, winny być określone i ocenione w świetle przedmiotu i celu danych przepisów, przy czym należy uwzględnić także zasady i cele danej dziedziny(46).

66. W przypadku art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie ulega wątpliwości, że w świetle celu, jakiemu przepis ten służy w pierwszej kolejności, tj. ograniczeniu kosztów usług opieki zdrowotnej, ogólnie rzecz ujmując uznaje się, że podmioty prawa publicznego i prywatnego są mniej wiążące w tej samej sytuacji. Co za tym idzie, gdyby zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT miało stosować się jedynie do szpitali publicznych, skutkowałoby to w istocie pewną formą nierównego traktowania w zakresie traktowania podatkowego szpitali prywatnych.

67. Prawodawca Unii dopuścił zatem, aby również prywatne placówki mogły korzystać ze wspomnianego zwolnienia. Ograniczył jednakże to możliwości do określonych warunków, i w ten sposób utrzymał pewną różnicę w traktowaniu szpitali publicznych i prywatnych, jako że tylko te ostatnie zobowiązane są do wykazywania, że spełniają konkretne warunki określone w tym przepisie. Prawdą jest, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału tego rodzaju odmienne traktowanie może w określonych okolicznościach być obiektywnie uzasadnione⁽⁴⁷⁾. Jednak w niniejszym przypadku, gdyby warunek określony w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, zgodnie z którym odpowiednia placówka musi być „odpowiednio uznana”, rozumieć w ten sposób, że umożliwia on państwu członkowskim nakładanie wyjącznie na podmioty prawa prywatnego pewnych konkretnych wymogów, innych niż takie, aby tego rodzaju instytucje uzyskały od organizacji zawodowych i tym podobnych zezwolenia na prowadzenie działalności na warunkach socjalnych porównywalnych względem mających zastosowanie do instytucji prawa publicznego, to trudno byłoby określić, jakie względy mogą być powołane celem uzasadnienia tego rodzaju odmiennego traktowania.

68. Natomiast wymóg, aby organizacje prywatne zobowiązane były wykazać, że są uprawnione do świadczenia usług medycznych, jest w pełni uzasadniony, jako że organizacje te z samej swej natury nie są emanacją państwa i tym samym nie podlegają bezpośrednio jego nadzorowi, w ramach którego państwa członkowskie mogłyby zgodnie z prawem ustanowić mechanizmy certyfikacji zmierzające do zapewnienia, że spełniają one odpowiednie standardy profesjonalne.

69. Przechodząc następnie do zasady neutralności podatkowej rozumianej w tym przypadku w znaczeniu neutralności w zakresie konkurencji, odnotuj, że wskazałem już, iż ta ostatnia jest bardziej celem prawa w zakresie podatku VAT, niż ogólną, nadrzędną zasadą, której warunków dyrektywa VAT nie może w żadnym przypadku naruszyć. Należy jednak podkreślić, że Trybunał orzekł już, iż zasada ta wymaga, aby zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT było interpretowane, gdy tylko to możliwe, w taki sposób, aby wszystkie podmioty gospodarcze wykonujące te same świadczenia były traktowane równo jeżeli chodzi o nakładanie podatku VAT. W szczególności, w ocenie Trybunału zasada ta byłaby naruszona gdyby zwolnienie dla usług medycznych, o których mowa w (obecnym) art. 132 ust. 1 lit. c), było uzależnione od formy prawnej, w jakiej podatnik prowadzi swoją działalność⁽⁴⁸⁾.

70. Faktem jest, że podobnie jak w przypadku równego traktowania, określone zróżnicowanie pomiędzy szpitalami publicznymi i prywatnymi może być uzasadnione celami zapewnienia równowagi konkurencyjnej. Jednak wprowadzanie rozróżnienia, dla celów podatku VAT, pomiędzy podmiotami gospodarczymi w zakresie, przykładowo, ich funkcjonowania jeżeli chodzi o personel, lokal, wyposażenie czy efektywność ekonomiczną zarządzania – jak niektóre niemieckie sądy zdają się uważać – nie wydaje się być istotne w świetle celów art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Można zauważyć, że ogólnie rzecz ujmując intencję prawodawcy Unii nie było postawienie podmiotów działających w zakresie medycyny prywatnej w gorszej sytuacji z punktu widzenia podatków, a raczej zapewnienie, by konkurencja między nimi a podmiotami publicznymi pozostała uczciwa.

71. W mojej ocenie wynika z tego, że zarówno brzmienie, kontekst i cele przywołanej art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, jak i zasada interpretacji, zgodnie z którą każdy przepis powinien być interpretowany w sposób, który nie podważa jego wartości, wskazują, że swoboda państw członkowskich w zakresie określania warunków, przy spełnieniu których placówka działająca na podstawie prawa prywatnego może być „odpowiednio uznana”, obejmuje wyłączenie warunków, jakie muszą być spełnione, aby placówka była odpowiednio uprawniona do świadczenia, w ramach struktury, w której zasoby są wykorzystywane, usług zdrowotnych i opieki medycznej objętych tym zwolnieniem. A zatem wymóg „odpowiedniego uznania” odnosi się w istocie jedynie do standardów profesjonalnych.

72. Dochodząc do tego wniosku nie pomijam faktu, że w pkt 53 wyroku z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380) Trybunał orzekł, powołując się na wyrok Dornier(49), że w sprawie krajowej zgodnie z prawem [Unii] oraz pod kontrolą sądów krajowych mogą uwzględniać – poza tym, że działalność danego podatnika ma charakter interesu ogólnego oraz tym, że z analogicznego uznania korzystają już inni podatnicy wykonujący tę samą działalność – okoliczności, iż to ostatecznie kasy chorych lub inne instytucje ubezpieczeń społecznych ponoszą znaczne koszty rzeczonych świadczeń.

73. W kolejnym punkcie wspomnianego wyroku (pkt 54) Trybunał orzekł, że „nakładając wymóg, [...] aby wykonane przez laboratoria analizy laboratoryjne były w co najmniej 40% przeznaczone dla osób ubezpieczonych w instytucji ubezpieczeń społecznych [dla potrzeb zastosowania art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT], [...] dane państwo członkowskie nie przekroczyło swobody uznania, jaka została mu przyznana na mocy tego przepisu”.

74. Nie można jednak nie zauważyć, że analiza ta jest w istocie zasadniczo odmienna od rozumowania przedstawionego w wyroku Dornier, na którym oparł się Trybunał. Jak Trybunał zauważył w pkt 53 wyroku L.u.p., rozstrzygnięcie w sprawie Dornier polegało jedynie na umożliwieniu władzom krajowym uwzględnienia – celem ustalenia, czy placówka działająca na podstawie prawa prywatnego może być odpowiednio uznana – okoliczności, iż to ostatecznie kasy chorych lub inne instytucje ubezpieczeń społecznych ponoszą znaczne koszty rzeczonych świadczeń(50). W sprawie Dornier nie pojawiła się kwestia umożliwienia państwu członkowskiemu nałożenia wymogu, aby jednoznaczne placówki wykonywały określony procent czynności, których koszty ponoszone były przez kasy chorych, po to by czynności te mogły korzystać ze zwolnienia w ramach wymogu „odpowiedniego uznania” wynikającego z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Przeciwnie, jak Trybunał wskazał w pkt 75 wyroku Dornier, w sytuacji gdy dana placówka świadczy usługi porównywalne do usług innych podmiotów przeprowadzających te same procedury lecznicze, „sam fakt, że koszty tego leczenia nie są w całości pokryte przez organy zabezpieczenia społecznego nie uzasadnia odmiennego traktowania świadczeniodawców dla celów podatku VAT” [tęzę umocnienie w sprawie].

75. Wszystko to wskazuje, że w wyroku Dornier Trybunał zamierzał jedynie zwrócić uwagę,

Je omawiany warunek odpowiedniego uznania mo na w pewnych okoliczno ciach *uzna* za spe niony(51). W przypadku gdy procedury i dzia nia medyczne s obj te publicznym systemem zabezpieczenia spo ecznego, to faktycznie mo na w uzasadniony sposób zak ada, ze placówka, które je wykonuje, posiada odpowiednie uprawnienie do prowadzenia dzia lno ci(52). Sytuacja odwrotna nie jest jednak prawdziwa. Sam fakt, ze klinika lub szpital obs uguje przede wszystkim, lub nawet wy cznie, pacjentów prywatnych, w adnym razie nie skutkuje tym, ze dana placówka nie jest odpowiednio uznana przez w adze krajowe. Zastosowanie systemów zabezpieczenia spo ecznego mo e rzecz jasna by uzale nione od szeregu czynników.

76. Tak czy inaczej, w wyroku L.u.p. (w jego pkt 36) Trybuna orzek, ze zasada neutralno ci podatkowej sprzeciwia si temu, aby rozpatrywane us ugi „podlega y ró nemu opodatkowaniu podatkiem VAT w zale no ci od miejsca ich wykonywania, podczas gdy *ich jako by aby taka sama, z uwagi na wykszta cenie danych us ugodawców*”(53). Wynika z tego rzecz jasna, ze pa stwo cz onkowskie nie mo e traktowa dwóch identycznych us ug odmiennie, je li chodzi o *wymogi odpowiedniego uznania wynikaj ce z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT*, w zale no ci od proporcji czynno ci wykonanych przez odno n placówk , pokrytych przez systemy zabezpieczenia spo ecznego, poniewa taki warunek pozostaje bez zwi zku z jako ci? wiadczonych us ug medycznych(54).

77. O ile wi c Trybuna zdawa si zasugerowa w pkt 54 wyroku L.u.p., ze zakres swobody nadany pa stwom cz onkowskim przez art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT umo liwia by im na o enie wymogu – jako warunku uznania – aby rozpatrywany o rodek medyczny obs uguiwa okre lony procent pacjentów obj tych systemem zabezpieczenia spo ecznego, to sugestia ta jest, z ca ym szacunkiem, nieprawid owa i nie znajduje pokrycia ani w faktycznym brzmieniu przepisu ani te we wcze niejszym orzecznictwie. Przewidziany w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wymóg odpowiedniego uznania po prostu umo liwia pa stwom cz onkowskim zapewnienie, aby placówki medyczne spe nia y odpowiednie standardy wiadczenia opieki zdrowotnej: nie powinien on by interpretowany w ten sposób, ze zezwala on, aby pa stwa cz onkowskie niejako wci ga y prywatne podmioty wiadcz ce us ugi opieki zdrowotnej do publicznego systemu ochrony zdrowia w ten sposób, ze przewiduj dla nich mniej korzystne zasady opodatkowania podatkiem VAT. Jak w a nie wskaza em, o ile Trybuna zdawa si przedstawi odmienn sugesti w pkt 54 wyroku L.u.p., jestem zdania – ponownie, z ca ym szacunkiem – ze by to b d, którego nie nale y obecnie powtarza lub stosowa.

78. W tym kontek cie proponuj, aby Trybuna jasno stwierdzi, ze okre lenie „odpowiednio uznany” odnosi si do warunków, jakie musz by spe nione, aby dana placówka by a uprawniona, z punktu widzenia standardów profesjonalnych, do prowadzenia w odno nym pa stwie cz onkowskim dzia lno ci szpitala, o rodka medycznego, o rodka diagnostycznego, lub placówki o podobnym charakterze. Bior c pod uwag brak harmonizacji w tym zakresie pa stwa cz onkowskie posiadaj rzecz jasna istotny zakres autonomii krajowej. W przypadku gdy prawo krajowe przewiduje, ze jedynie us ugi wiadczone przez placówk ochrony zdrowia odpowiednio uprawnio do prowadzenia tego rodzaju dzia lno ci mog by obj te systemem zabezpieczenia spo ecznego, placówka mo e powo a si na okoliczno , ze koszty jej us ug s w istotnym zakresie pokrywane [przez ten system] celem wykazania, ze spe nia wymóg odpowiedniego uznania w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

2. W przedmiocie sposobu, w jaki rozpatrywane us ugi s ?wiadczone: wymóg „porównywalnych warunków socjalnych”

79. Artyku 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT przewiduje, ze aby opieka szpitalna, medyczna oraz ci le z nimi zwi zane czynno ci by y zwolnione z podatku VAT, musz one by

podejmowane przez placówkę mieszczącą się w jednej z kategorii, o których mowa w tym przepisie. Dodatkowo jednak, jeżeli placówka ta jest podmiotem prawa prywatnego, to rozpatrywane usługi muszą być świadczone „na warunkach społecznych porównywalnych” do stosowanych w przypadku, gdy usługi te są świadczone przez instytucje prawa publicznego(55).

80. Na wstępie warto podkreślić, że ponieważ państwa członkowskie muszą przy implementacji dyrektywy VAT przestrzegać zasady pewności prawa(56), to „[porównywalne] warunki społeczne”, jakie musi spełnić prywatna placówka medyczna chcąc skorzystać ze zwolnienia z VAT, celem zastosowania tego zwolnienia, powinny zostać określone w prawie krajowym. Nie wystarczyoby, aby tego rodzaju warunki określone były przez odpowiednie organy skarbowe w momencie, w którym podatnik ubiega się o zastosowanie zwolnienia z VAT. W istocie, prywatna placówka medyczna może pozyskać wiedzę o warunkach społecznych, jakie powinna zapewnić, jeżeli chce skorzystać ze zwolnienia, jedynie za pośrednictwem ogólnie stosowanych, opublikowanych przepisów.

81. Ponadto, w tym celu wystarczy, aby prywatny szpital lub jakakolwiek podobna placówka medyczna dobrowolnie spełniał wymogi prawne nałożone przez państwo członkowskie celem skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Jakikolwiek inny wniosek oznaczałby, że państwo członkowskie mogłoby całkowicie wykluczyć prywatne placówki medyczne z zakresu zwolnienia określonego w tym przepisie, po prostu poprzez decyzję o nieobjęciu tego rodzaju prywatnych placówek zobowiązaniami społecznymi porównywalnymi do tych, jakie przepisy prawa przewidują w odniesieniu do instytucji publicznych.

82. Jeżeli placówka prywatna uważa, że warunki określone w odpowiednich regulacjach nie są ani identyczne, ani porównywalne do warunków społecznych wymaganych od szpitala publicznego, to musi ona mieć możliwość zakwestionowania ważności tych kryteriów. W szczególności, gdyby okazało się, że pewne warunki przewidziane w prawie krajowym nie są identyczne ze zobowiązaniem nałożonym na placówki publiczne, to sądy krajowe zobowiązane są zweryfikować przede wszystkim, czy uzasadnienie takiego stanu rzeczy przedstawione przez państwa członkowskie jest wystarczające. Oznacza to występowanie związku pomiędzy jednym z tych warunków, a porównywalnym warunkiem społecznym wymagającym od publicznego szpitala, ośrodka medycznego lub placówki medycznej o podobnym charakterze.

83. W tym względzie należy zauważyć, że dyrektywa VAT nie precyzuje, co oznaczają „warunki społeczne porównywalne” do stosowanych w odniesieniu do publicznych szpitali świadczących opiekę zdrowotną(57). Podobnie jak w przypadku warunku „odpowiedniego uznania”, nie oznacza to, że pojęcie to musi być interpretowane przez odwołanie do prawa krajowego, a raczej, że w zakresie definiowania tego pojęcia państwa członkowskie dysponują swobodą decydowania co do warunków społecznych, jakie instytucje publiczne świadczą usługi medyczne zobowiązane są przestrzegać. Artykuł 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wymaga dodatkowo, by warunki te były przestrzegane także przez instytucje prywatne, aby świadczone przez te instytucje usługi były objęte zwolnieniem.

84. Trybunał orzekł wprawdzie, że pojęcie „warunków społecznych” może obejmować kwestie takie, jak ustalanie cen świadczeń medycznych(58) lub zasady pokrywania kosztów usług przez instytucje zabezpieczenia społecznego danego państwa członkowskiego(59). Trybunał nie podjął jednak nigdy próby wyjaśnienia zakresu tego warunku w sposób bardziej ogólny i usystematyzowany. Rozpatrywana sprawa wydaje się stwarzać odpowiednie okoliczności dla takiego wyjaśnienia.

85. W tym względzie, jak już wskazałem, bezsporne jest, że znaczenie i zakres danego przepisu należy zwykle określać przez odniesienie, w szczególności, do brzmienia, kontekstu i celu rozpatrywanego przepisu. Choć w kwestii *kontekstu* niewiele jest do powiedzenia, *cele* i *brzmienie*

tego przepisu s?u?? wyja?nieniu zakresu tego poj?cia.

86. Je?li chodzi o cel/ trzeciego z warunków powo?anych w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, to wydaje si? jasne, ?e jest nim zapobie?enie sytuacji, w której placówki prywatne oferowa?yby us?ugi zwolnione z podatku VAT bez konieczno?ci ponoszenia takich samych zobowi?za? socjalnych jak placówki prawa publicznego. By? mo?e jest to po prostu inny sposób odwo?ania si? do obowi?zków us?ug publicznych o charakterze socjalnym na?o?onych na szpitalach publicznych i inne placówki medyczne(60). W zwi?zku z tym warunek ten daje szczególny wyraz zasadom niedyskryminacji i neutralno?ci podatkowej pomi?dzy podmiotami prywatnymi i publicznymi, w szczeg?lno?ci z tego powodu, ?e z jednej strony, opieka szpitalna i medyczna oraz ?ci?le z nimi zwi?zane czynno?ci podejmowane przez podmioty publiczne zawsze podlegaj? zwolnieniu, z drugiej za? strony, podmioty prywatne nie musz? podlega? tym samym zobowi?zaniom z tytu?u ?wiadczenia us?ug publicznych o charakterze spo?ecznym.

87. Je?li chodzi o brzmienie art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, to ze sformu?owania tego przepisu wynika jasno, ?e nale?y dokona? porównania mi?dzy szpitalami dzia?aj?cymi na podstawie prawa publicznego z jednej strony, i szpitalami prywatnymi z drugiej.

88. Poniewa? celem tego warunku jest zapewnienie uczciwej konkurencji mi?dzy podmiotami publicznymi a prywatnymi, warunek ten ma charakter *dwustronny*. Zapobiega on temu, aby placówki prywatne oferowa?y us?ugi zwolnione z VAT w sytuacji, gdy nie podejmowa?yby takich samych zobowi?za? z tytu?u ?wiadczenia us?ug publicznych, jakim podlegaj? placówki publiczne. I odwrotnie, poniewa? us?ugi ?wiadczone przez podmioty publiczne zawsze s? zwolnione z VAT, umo?liwia on, aby podmioty prywatne, które podlegaj? tym samym zobowi?zaniom (lub podejmuj? je dobrowolnie), równie? skorzysta?y ze wspomnianego zwolnienia z VAT.

89. Z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wynika, ?e porównania tego nale?y dokona? przez odniesienie do poszczeg?lnych dzia?a? prowadzonych przez placówk? medyczn?. To z kolei oznacza, ?e prywatna placówka medyczna równie? musi mie? mo?liwo?? zdecydowania o tym, ?e nie b?dzie spe?nia?a wymogu porównywalnych warunków socjalnych w odniesieniu do wybranych dzia?a? i, w konsekwencji, nie b?dzie korzysta?a ze zwolnienia z VAT w odniesieniu do takich dzia?a?(61).

3. **W przedmiocie wyk?adni poj?? „porównywalne”, „spo?eczne” i „warunki”**

90. Aby ustali? zakres porównania, jakie powinny przeprowadzi? s?dy krajowe dokonuj?ce oceny zgodnie z prawem Unii warunków socjalnych na?o?onych przez pa?stwo cz?onkowskie na podmioty prywatne, które chc? skorzysta? ze zwolnienia z VAT, nale?y okre?li? zakres poj?ciowy rzeczownika „warunek” oraz ka?dego z przymiotników „spo?eczny” i „porównywalne”.

91. Pierwsz? kwesti?, jak? nale?y zauwa?y?, jest to, ?e art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie odwo?uje si? do jakichkolwiek zobowi?za? na?o?onych na us?ugi ?wiadczone przez podmioty publiczne, lecz tylko do tych, które maj? charakter spo?eczny. A zatem wy??cznie tego rodzaju zobowi?zania nale?y uzna? za istotne dla celów porównania, jakiego nale?y dokona?. Jak ju? wskaza?em, poj?cie to jest jednak szersze ni? przyk?adowo charakter op?at nak?adanych przez tego rodzaju placówki.

92. Ze swej strony uwa?am, ?e poj?cie „warunków socjalnych” nale?y rozumie? w ten sposób, ?e odnosi si? ono do zobowi?za?, jakie przepisy prawa nak?adaj? na szpitale wzgl?dem ich pacjentów. Nie obejmuje ono jednak zobowi?za? na?o?onych na podmioty publiczne w zakresie zarz?dzania personelem, warunków lokalowych, wyposa?enia czy efektywno?ci kosztowej(62).

93. Po drugie, poj?cie „warunków socjalnych” nale?y rozumie? w ten sposób, ?e odnosi si? ono

do warunków, które wynikają z przepisów prawa danego państwa członkowskiego w odniesieniu do zobowiązań prawnych szpitali publicznych w zakresie leczenia pacjentów publicznych(63). W związku z tym owe zobowiązania prawne mogą być i faktycznie są różne w różnych państwach członkowskich, można jednak przypuszczać, że zasadniczo dotyczą one kwestii takich, jak uprawnienie do określonych rodzajów opieki szpitalnej, oraz zasad prawnych odnoszących się do kwestii takich, jak opłaty za określone usługi. Jednak wymóg warunków socjalnych mógłby dotyczyć także innych kwestii: przykładem mógłby być wymóg prawny zobowiązujący szpitale publiczne do zapewnienia funkcjonowania oddziałów ratunkowych w weekendy. Ponadto, w świetle wynikać tego z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wymogu, aby placówki prywatne były „odpowiednio uznane”, omawiane w tym miejscu warunki socjalne z definicji różni się od warunków określonych w prawie krajowym w zakresie uznania szpitala, ośrodka medycznego lub diagnostycznego, względnie innej placówki o podobnym charakterze.

94. Po trzecie, pojęcie „porównywalny” sugeruje, że zobowiązania socjalne nałożone na szpitale publiczne nie muszą być spełnione przez ich prywatne odpowiedniki co do joty. Mogą również występować określone rodzaje zobowiązań socjalnych, które ze swej natury mogą być spełnione jedynie przez szpitale publiczne.

95. Nie oznacza to jednak, że państwa członkowskie mogą swobodnie decydować, których warunków socjalnych muszą przestrzegać placówki prywatne. W istocie, inaczej niż art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, jej art. 132 ust. 1 lit. b) nie odnosi się do „niektórych” warunków socjalnych, jak by było w przypadku, gdyby intencją prawodawcy Unii było przyznanie państwom członkowskim szerokiego zakresu uznania w tej kwestii(64). Przeciwnie, zastosowane brzmienie („państwa członkowskie zwalniają [...]”) sugeruje, że swoboda uznania państw członkowskich w tym zakresie jest ograniczona(65).

96. Głównym celem art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT w tej i innych kwestiach jest w istocie zapewnienie porównywalnego traktowania podatkowego publicznych i prywatnych placówek medycznych, które ogólnie rzecz ujmując pełni te same funkcje oraz, również w ujęciu ogólnym, leczą pacjentów mniej więcej w ten sam sposób. W tym względzie jest jednak jasne, że państwa członkowskie nie mogą wymagać, aby szpitale prywatne świadczyły usługi medyczne na warunkach socjalnych, którym nie odpowiadają zobowiązania prawne nałożone na szpitale publiczne, jako warunek skorzystania przez nie z rozpatrywanego zwolnienia z VAT.

97. W mojej ocenie pojęcie „porównywalne” sugeruje również pewien zakres ogólności w dokonywanym porównaniu. Jednak biorąc pod uwagę, że celem wspomnianych warunków jest zapewnienie szeroko pojętej równości dla celów podatkowych pomiędzy podmiotami prywatnymi i publicznymi, uważam, że państwa członkowskie muszą zapewnić, aby podmioty prywatne zasadniczo spełniały wszelkie warunki socjalne nałożone na podmioty publiczne przez prawo krajowe, które mogą mieć odczuwalny skutek na uczciwą konkurencję między placówkami publicznymi i prywatnymi. Obejmowaćoby to w szczególności wszelkie warunki socjalne, które z dużym prawdopodobieństwem mogą mieć istotny wpływ na zarządzanie podmiotami publicznymi lub na decyzję pacjentów o skorzystaniu z usług podmiotu prywatnego lub publicznego. Państwo członkowskie nie może jednak udzielić zwolnienia z VAT w odniesieniu do usług świadczonych przez jednostki prywatne, które tylko częściowo spełniają warunki socjalne stosujące się do placówek publicznych, które z dużym prawdopodobieństwem mogą mieć tego rodzaju wpływ na uczciwą konkurencję między tymi dwoma typami placówek.

98. Co za tym idzie, w przypadku gdy zadaniem sądów krajowych jest rozważenie warunków socjalnych, jakich placówki prywatne zobowiązane są przestrzegać, aby ich działania korzystała ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, muszą one zapewnić, ogólnie rzecz ujmując, aby warunki te nie były ani szersze, ani węższe niż warunki

socjalne przewidziane prawnie w odniesieniu do placówek publicznych, nawet jeżeli pewne ogólne szacunki mogłyby w tym celu niezbędne, z braku lepszego rozwiązania.

99. W tym celu niezbędne są w istocie kryteria zrównoważone, tj. takie, które nie stawiają placówek prywatnych ani w lepszej ani w gorszej sytuacji. Gdyby przykładowo w danym państwie członekowskim podmioty publiczne były *prawnie zobowiązane* do zapewnienia, z czysto terapeutycznego punktu widzenia, takiej samej jakości opieki, niezależnie od stawek wynagrodzenia, lub były podobnie zobowiązane do zapewnienia opieki wszystkim pacjentom, niezależnie od ich sytuacji osobistej, to owo państwo członkowskie musiałyby przewidzieć, że tylko te placówki prywatne, które spełniają porównywalne zobowiązania, mogłyby korzystać ze zwolnienia z VAT.

100. Innym przykładem może być sytuacja, w której szpitale publiczne zobowiązane są prawnie do zapewnienia świadczeń po stawkach podstawowych, w konsekwencji czego to samo lekarza, który będzie faktycznie świadczył główną opiekę medyczną, nie jest zagwarantowana. W takich okolicznościach, aby podobna opieka medyczna świadczona przez podmiot prywatny była zwolniona, konieczne jest, aby pacjentowi proponowano tak samo możliwości, nawet jeżeli ostatecznie zdecyduje się on zapłacić dodatkową opłat, aby zapewnić sobie leczenie przez konkretnego, wybranego przez siebie lekarza.

101. Jednakże, w przypadku gdy podmioty publiczne są uprawnione do wykonywania świadczeń medycznych, które są zwolnione z VAT, nie będzie związany przez określone ustalone stawki wynagrodzenia, lub bez pokrycia tego rodzaju świadczeń przez systemy zabezpieczenia społecznego, dane państwo członkowskie nie może powoływać tego lub zbliżonych powodów jako przesłanki dla odmowy zastosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT dla takiej samej transakcji przeprowadzonej przez odpowiednio uznany podmiot prawa prywatnego. W szczególności, jeżeli publiczne placówki ochrony zdrowia są uprawnione do obciążania bardziej zamożnych pacjentów dodatkowymi opłatami, celem skorzystania przez nich z dodatkowych usług lub bardziej złożonych produktów lub produktów lepszej jakości bez podatku VAT, to do tego oczywiście jest, że szpitale prywatne również muszą mieć możliwość oferowania tych samych usług lub produktów bez podatku VAT(66).

102. Analogicznie, gdyby szpitale publiczne uprawnione były do oferowania, przykładowo, zróżnicowanych stawek, aby uwzględnić preferencje pacjentów co do zakwaterowania szpitalnego (jak np. posiadanie sali jednoosobowej) lub bardziej wydajnych protez – choć nie są one pokryte systemem zabezpieczenia społecznego – to takie same usługi świadczone przez podmiot prywatny muszą również podlegać zwolnieniu z VAT.

a) **Wyrok Idealmed III**

103. Faktem jest, że w pkt 21 wyroku w sprawie Idealmed III Trybunał stwierdził, że wymóg porównywalnych warunków socjalnych odnosi się do świadczonych usług, a nie do danego usługodawcy. Trybunał orzekł w związku z tym, że „członekowska usługa opieki zdrowotnej świadczonych na porównywalnych warunkach socjalnych w rozumieniu tego przepisu w stosunku do całej działalności tego usługodawcy nie ma znaczenia dla zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy [VAT]”(67).

104. Ze swej strony uważam, że wyrok ten nie powinien być nadinterpretowany. Kluczowym aspektem okoliczności w sprawie Idealmed III było w istocie to, że według dokonanego przez sąd odsyłający przedstawienia spornego przepisu krajowego – który był wiążący dla Trybunału – rozpatrywane zwolnienie nie było uzależnione od tego, czy każda działalność prowadzona była na porównywalnych warunkach socjalnych, a raczej od tego, jaka działalność spełniała ten warunek. Z tego względu, gdy Trybunał stwierdził w wyroku Idealmed III, że „członekowska usługa opieki zdrowotnej świadczonych na porównywalnych warunkach socjalnych

w rozumieniu tego przepisu w stosunku do całej działalności tego usługodawcy nie ma znaczenia dla zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy [VAT]” (68), jego intencją nie było uniemożliwienie państwu członkowskim wprowadzenia warunku socjalnego, a zatem warunku zwolnienia usług medycznych, by przykładowo prywatny szpital musiał wykonać określony ilościowy czynności po określonej stawce (69).

105. Kwestie podniesione w wyroku Idealmed III dotyczą raczej czyżby usługi opieki zdrowotnej jednego szpitala prywatnego, które świadczone są na warunkach socjalnych porównywalnych do tych, jakie dotyczą szpitala publicznego, oraz tego, jak kwestia ta może potencjalnie mieć wpływ na jakiegokolwiek zwolnienie z VAT, na które podatnik powołuje się w oparciu o art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Choć można by powiedzieć więcej o innych kwestiach poruszonych w tym wyroku, to w świetle wniosków, do jakich dojdzie w zakresie zgodności przepisów takich, jak przytoczone przez sąd odsyłający, z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, uważam, że nie ma potrzeby odnosić się do owych pozostałych kwestii; powinny one poczekać na ustalenie w bardziej stosownych okolicznościach.

4. Zastosowanie do okoliczności rozważanych przez sąd odsyłający w pytaniu pierwszym

106. Jak już wyjaśniłem, w skierowanym do Trybunału pytaniu podniesiono kwestię zgodności z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT przepisów krajowych, które uzależniają zwolnienie z VAT przewidziane w tym artykule dyrektywy VAT w przypadku usług szpitalnych i świadczeń opieki zdrowotnej realizowanych przez prywatny szpital niebędący kliniką szkołą wyższą, od warunku, aby placówka ta:

- otrzymała zlecenie na świadczenie usług opieki zdrowotnej od podmiotów zapewniających ustawowe ubezpieczenie od następstw wypadków, lub
- była ujęta w planie szpitali kraju związkowego (szpitale ujęte w planie szpitali), lub
- zawarła umowę o świadczenie usług opieki zdrowotnej z krajowym związkiem instytucji ds. ubezpieczeń zdrowotnych lub związkiem instytucji zastępujących instytucje ustawowe, lub
- obciążenia za przynajmniej 40% usług szpitalnych świadczonych przez nią w trakcie poprzedniego roku podatkowego nie przekraczały kwot podlegających zwrotowi od instytucji zabezpieczenia społecznego.

107. Ponieważ, jeżeli chodzi o rozpatrywanie spraw, art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT określa trzy podstawowe warunki, jakie muszą być spełnione, aby usługodawca korzystał z przewidzianego zwolnienia z VAT (tj.: dotyczy ona usług opieki szpitalnej lub medycznej, jest świadczona przez odpowiednio uznaną placówkę i jest świadczona na porównywalnych warunkach socjalnych), należy w tym miejscu zbadać, czy każda z wspomnianych czterech opcji przewidzianych w przepisie takim, jak § 4 ust. 14 lit. b) UstG, w związku z § 108 SGB V, jest zgodna z tymi warunkami.

a) Ocena czterech opcji zgodności w zakresie kryteriów określonych w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT

108. W tym względzie jest jasne, że wspomnianych czterech opcji zgodności nie można uzasadnić przez odwołanie do wymogu z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, że rozpatrywane usługi muszą należeć do czynności z zakresu opieki szpitalnej i medycznej lub że muszą być świadczone przez placówkę „odpowiednio uznaną”. W szczególności, jak już zobaczyliśmy, ten konkretny warunek odnosi się zasadniczo do odpowiednich standardów profesjonalnych. Z akt

sprawy wynika jasno – jak zauważyć? a również Komisja w swoich uwagach na piśmie – że odnośny szpital jest odpowiednio uznany przez niemieckie władze(70). Sprawa dotyczy zatem zasadniczo tego, czy zastosowanie czterech opcji zgodności przewidzianych w prawie niemieckim może być uzasadnione przez odwołanie do kryterium „porównywalnych warunków socjalnych”.

109. Jeśli chodzi o pierwsze trzy opcje zgodności, to można zauważyć, że wymogi te nie są same w sobie „warunkami socjalnymi” w konkretnym rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, jako że w najlepszym razie są one jedynie pośrednio związane z zapewnianiem pacjentowi opieki szpitalnej i medycznej. Opcje te związane są w istocie z powiżzaniem finansowymi i ustaleniami umownymi pomiędzy danym szpitalem lub placówką medyczną a ustawowym podmiotem zapewniającym ubezpieczenie od następstw wypadków, krajowym związkiem instytucji ds. ubezpieczeń zdrowotnych, związkiem instytucji zastępczych instytucje ustawowe lub krajem związkowym.

110. W szczególności, opcja druga (tj. ujęcie w planie szpitali kraju związkowego) wydaje się być wyrazem podjęcia przez państwo członkowskie próby nałożenia swego rodzaju limitu liczby szpitali prywatnych, przez odniesienie do konkretnych obszarów geograficznych. Wydaje się, że wynika to z pomysłu, aby wykorzystać zwolnienie z VAT wynikające z art. 132 [dyrektywy VAT] jako sposobu zapewnienia, aby liczba *prywatnych szpitali* działających na danym obszarze przyległym geograficznie byłaby de facto ograniczona, tak aby *szpitale publiczne* działające na tym obszarze zachowały wystarczającą liczbę pacjentów, by ostatecznie być rentowne. Ograniczyć się do stwierdzenia, że art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie może być wykorzystywany do tego celu i jakakolwiek próba ze strony państwa niemieckiego – czy to podejmowana za pośrednictwem jego organów podatkowych, czy organów odpowiedzialnych za planowanie opieki zdrowotnej – by osiągnąć ten cel poprzez ograniczenie w ten sposób mającego w przeciwnym razie zastosowanie zwolnienia z VAT dla szpitali prywatnych byłaby rażąco niezgodna z prawem i sprzeczna z prawem Unii.

111. Tak czy inaczej, w tym kontekście można również zauważyć, że choć informacje przedstawione przez sąd odsyłający nie wskazują jasno i wyczerpująco warunków, jakie dana instytucja musi spełnić aby zastosowanie miała jednak z pierwszych trzech opcji, to wydaje się, że podmioty zapewniające ustawowe ubezpieczenie od następstw wypadków, krajowe związki instytucji ds. ubezpieczeń zdrowotnych i związki instytucji zastępczych instytucje ustawowe dysponują swobodą decydowania o tym, czy zawrzeć umowę z danym szpitalem(71).

112. Podobnie, kraje związane najwyraźniej nie są zobowiązane uwzględnić prywatnych szpitali niebędących klinikami szkół wyższych, które prowadzą działalność na porównywalnych warunkach socjalnych, w swoich planach szpitali. Ponieważ istnienie tego rodzaju swobody przewidzianej przez prawo krajowe – podlegające weryfikacji przez sąd odsyłający – oznacza, że można by odmówić zastosowania zwolnienia z VAT placówce medycznej, pomimo iż spełnia ona warunki zwolnienia przewidziane w dyrektywie VAT, tego rodzaju swoboda sama w sobie jest w sposób oczywisty niezgodna z brzmieniem art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Jest tak już choćby z tego powodu, że ten ostatni przepis zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia [z podatku VAT] transakcji, które spełniają warunki określone w tym przepisie („państwa członkowskie *zwalniają* [...]”)(72).

113. W odniesieniu do ostatniej opcji przewidzianej w prawie krajowym, a mianowicie, że obciążenia za przynajmniej 40% usług szpitalnych świadczonych przez prywatny szpital niebędący kliniką szkołą wyższą w trakcie poprzedniego roku podatkowego nie przekraczały kwot podlegających zwrotowi od instytucji zabezpieczenia społecznego, należy podkreślić, że możliwe jest, że zgodnie z informacjami przedstawionymi przez rząd niemiecki, uzależniona jest nie od tego, czy świadczone usługi są faktycznie pokryte przez systemy zabezpieczenia

społecznego, tylko czy opłaty pobierane [s?] przez dany szpital prywatny za opiekę medyczną bezpośrednio od pacjentów(73). Kwestia ta ma znaczenie dla jakiegokolwiek analizy przepisów art. 133 dyrektywy VAT, do której musimy w tym miejscu przejść.

b) **Artykuł 133 dyrektywy VAT**

114. Artykuł 133 dyrektywy VAT zezwala państwom członkowskim na uzależnienie udzielania zwolnienia z VAT, mającego w przeciwnym razie zastosowanie, od szeregu dalszych warunków, określonych indywidualnie dla każdej sytuacji. Jeden z tych warunków, wskazany w art. 133 lit. c) – na który powołują się niektóre ze stron – przewiduje, że państwo członkowskie może uzależnić zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy od warunku, że podmioty prywatne stosują ceny *zatwierdzone* przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokość takich cen lub te, w odniesieniu do transakcji, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT(74).

115. Z akt sprawy nie wynika jednak, aby ceny za usługi szpitalne w Niemczech podlegały zatwierdzaniu przez organy władzy publicznej, co jest kluczowym wymogiem art. 133 [...] lit. c) dyrektywy VAT(75). Naliczane opłaty uwzględnia się dla celów zwrotu przez instytucje zabezpieczenia społecznego, jednak wydaje się, że opłaty te nie podlegają tej formie kontroli(76).

116. Ponadto, z brzmienia art. 133 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT wynika, że warunek, jaki państwa członkowskie mogą wprowadzić na podstawie tego przepisu dotyczy *wszystkich* cen stosowanych przez daną placówkę.

117. Wynika z tego, że albo ceny za wszystkie usługi wykonane w kontekście działalności szpitala prywatnego są zgodne ze stawką zatwierdzoną przez organy władzy publicznej lub nie przekraczają takich cen, albo, w przypadku transakcji niepodlegających obowiązkowi zatwierdzenia cen, ceny te są niższe niż ceny pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT, w którym to przypadku wszystkie te usługi mogą, o ile indywidualnie spełniają warunki stosowania przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, korzystać ze zwolnienia, albo, jeżeli tak nie jest, żadne z nich nie mogą być zwolnione. Jednak przepis ten w żadnym wypadku nie przewiduje możliwości odmowy zastosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 z uwagi na fakt, że *jedynie cztery* opieki medycznej, jaka faktycznie została wyświadczona, spełnia tego rodzaju warunek(77).

118. Choć czwarta z opcji przewidzianych w prawie niemieckim nie znajduje pokrycia w art. 133 dyrektywy VAT, jestem zdania, że mimo wszystko można uznać, iż tego rodzaju warunek mieści się w zakresie pojęcia porównywalnych warunków socjalnych dla celów art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, pod warunkiem jednak, że niezależnie od prowadzonej przez nie działalności w odniesieniu do szpitali publicznych obowiązuje również wymóg, by obciążenia za przynajmniej 40% usług wyświadczonych przez nie w poprzednim roku podatkowym nie przekraczały kwot podlegających zwrotowi od instytucji zabezpieczenia społecznego, lub zbliżony do niego wymóg prawny.

119. Wszystko to prowadzi do wniosku, że choć wymóg związany z obciążeniami za 40% usług szpitalnych nie jest uzasadniony przez powołanie się na art. 133 lit. c) dyrektywy VAT, to mimo wszystko można go co do zasady uznać za warunek socjalny dla celów art. 132 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy, przy założeniu, że tego rodzaju wymóg jest również z mocy prawa nałożony na szpitale publiczne i inne placówki o podobnym charakterze(78).

120. Należy podkreślić, że skierowane do Trybunału pytanie dotyczy zgodności prawa krajowego

z prawem Unii, a nie tego, czy strona skarżąca powinna skorzystać ze zwolnienia. A zatem niezależnie od tego, jakie stanowisko Trybunał zajmie w kontekście czwartej opcji względem wniosków wypracowanych w wyroku Idealmed III, rozpatrywane przepisy krajowe tak czy inaczej byłyby sprzeczne z prawem Unii, biorąc pod uwagę, że pierwsze trzy opcje wskazane w § 108 SGB V nie są bezpośrednio związane z wymogiem określonym w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, zgodnie z którym czynności powinny być podejmowane na porównywalnych warunkach socjalnych.

121. A zatem, podsumowując, proponuję na pierwsze pytanie skierowane przez sąd odsyłający udzielić odpowiedzi, że art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż przepis ten sprzeciwia się przepisowi krajowemu, takiemu jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, który przewiduje jako warunek dla zwolnienia z VAT, że ów szpital prywatny musi być zaangażowany do świadczenia opieki przez podmioty odpowiedzialne w ramach ustawowego ubezpieczenia od następstw wypadków, lub należy do krajowego planu szpitali, lub muszą zawrzeć umowę na świadczenie opieki z krajowym lub regionalnym funduszem ubezpieczenia zdrowotnych. W szczególności, wymogi te nie stanowią warunków socjalnych w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

122. Jednakże, wymóg tego rodzaju, jak wskazany przez rząd niemiecki – wymagający, aby szpital prywatny chciał skorzystać ze zwolnienia z VAT wywiadczył w poprzednim roku podatkowym przynajmniej 40% usług szpitalnych, za które obciążenie nie przekraczało kwoty podlegającej zwrotowi od organów zabezpieczenia społecznego – może stanowić warunek socjalny dla celów art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT jeżeli istnieje porównywalny wymóg nałożony na podmioty prawa publicznego.

C. W przedmiocie pytania drugiego

123. Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży do ustalenia, pod jakimi warunkami opieka szpitalna zapewniana przez szpitale działające na podstawie prawa prywatnego wykonywana jest na porównywalnych warunkach socjalnych w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, do warunków stosowanych dla podmiotów prawa publicznego.

124. W świetle rozważań przedstawionych w toku analizy pytania pierwszego, proponuję, aby na pytanie drugie Trybunał udzielił odpowiedzi, że pojęcie „warunków socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego” zastosowane w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że dotyczy ono wszystkich warunków, jakie instytucje prywatne muszą spełnić, aby podlegały takim samym lub porównywalnym zasadom regulującym relacje pomiędzy podmiotami prowadzonymi na podstawie prawa publicznego a ich pacjentami, z którymi muszą być zgodne we wszystkich przypadkach, gdy zapewniają leczenie szpitalne, opiekę medyczną lub czynności ściśle związane z takimi usługami. Spełnienie tego warunku przez placówki prywatne można wywodzić ze zobowiązania, jakie placówka ta podjęła umownie względem pacjentów.

V. Wnioski

125. W związku z tym jestem zdania, że na dwa pytania skierowane przez Niedersächsisches Finanzgericht (sąd do spraw finansowych Dolnej Saksonii, Niemcy) Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi:

„1) Artykuł 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż przepis ten sprzeciwia się przepisowi krajowemu, takiemu jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, który przewiduje jako warunek dla zwolnienia z VAT, że ów szpital prywatny musi być

zaangażowany do świadczenia opieki przez podmioty odpowiedzialne za zarządzanie ustawowym systemem ubezpieczeń od następstw wypadków, lub należy do krajowego planu szpitali, lub muszą zawrzeć umowy na świadczenie opieki z krajowym lub regionalnym funduszem ubezpieczeń zdrowotnych. W szczególności, wymogi te nie stanowią warunków socjalnych w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

Jednakże, wymóg tego rodzaju, jak wskazany przez rząd niemiecki – wymagający, aby szpital prywatny chcący skorzystać ze zwolnienia z VAT wyświadczył w poprzednim roku podatkowym przynajmniej 40% usług szpitalnych, za które obciążenie nie przekraczało kwoty podlegającej zwrotowi od organów zabezpieczenia społecznego – może stanowić warunek socjalny dla celów art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 jeżeli istnieje porównywalny wymóg nałożony na podmioty prawa publicznego.

2) Pojęcie „warunków socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego” zastosowane w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dotyczy ono wszystkich warunków, jakie instytucje prywatne muszą spełnić, aby podlegać takim samym lub porównywalnym zasadom regulującym relacje pomiędzy podmiotami prowadzonymi na podstawie prawa publicznego a ich pacjentami, z którymi muszą być zgodne we wszystkich przypadkach, gdy zapewniają leczenie szpitalne, opiekę medyczną lub czynności ściśle związane z takimi usługami. Spełnienie tego warunku przez placówkę prywatną można wywodzić ze zobowiązania, jakie placówka ta podjęła umownie względem pacjentów”.

1 Język oryginału: angielski.

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

3 Warunek ten został w 2019 r. dodany do § 4 pkt 14 lit. b, ppkt aa) UStG.

4 System ryczałtowych stawek godzinowych (DRG) to system klasyfikacji zdarzeń wymagających leczenia szpitalnego do różnych grup.

5 Zobacz, w odniesieniu do dwóch pierwszych znaczeń, wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 47 i 48). W niektórych wyrokach powołując swoje orzecznictwo Trybunał stosuje te dwa znaczenia wymiennie, co może powodować wrażenie braku jasności co do zakresu zasady neutralności podatkowej. Zobacz przykładowo wyrok z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 40–44).

6 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, pkt 24), z dnia 22 grudnia 2010 r., RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 38) i, ostatnio, wyroki: z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 43) lub z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 32–34).

7 Wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., Jetair i BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, pkt 53) oraz z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 48).

8 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 38).

9 Pojęcie neutralności podatkowej zostało zapożyczone z liberalnych szkół ekonomicznych, dla których ważne byłoby w szczególności przypisanie podatkowi celu ściśle dochodowego. W praktyce żaden system podatkowy nie jest jednak neutralny ekonomicznie, ponieważ decyzje dotyczące podstawy opodatkowania i stawki podatkowej w nieunikniony sposób wpływają na zachowanie podmiotów gospodarczych. Co za tym idzie, idea, aby podatki były co do zasady

neutralne, została mniej lub bardziej porzucona, w miarę jak stopniowo potwierdzana była rola podatków jako instrumentu interwencjonizmu gospodarczego i społecznego. Zobacz L. Bommier, *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Paris, 2021, s. 4–7.

10 Zobacz podobnie, przykładowo, wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 47).

11 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 45).

12 Jak Trybunał stwierdził w wyroku z dnia 7 marca 2017 r., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 54), jeżeli przy przyjmowaniu przepisu o charakterze podatkowym prawodawca Unii ma dokonywać wyborów o charakterze politycznym, ekonomicznym, a także społecznym, oraz wywierać rozbieżne interesy lub dokonywać zróżnicowanych ocen, to należy mu przyznać szeroki zakres uznania. To samo stosuje się na poziomie krajowym, w przypadku gdy dyrektywa przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania przejawiający się w możliwości niestosowania kryteriów wskazanych w dyrektywie, lecz określenia tych kryteriów. Zobacz moja opinia w *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2019:942, pkt 54–60 i przytoczone tam orzecznictwo).

13 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 17 lipca 2008 r., ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416, pkt 28).

14 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 18).

15 Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 października 2016 r., TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 30).

16 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 28).

17 (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23–62).

18 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 18 września 2019 r., Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, pkt 18).

19 Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 28).

20 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 27) oraz z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 29).

21 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 19) oraz z dnia 18 września 2019 r., Peters (C-700/17, EU:C:2019:753 pkt 20 i 21). Jednakże, w przeciwieństwie do art. 132 ust. 1 lit. b), art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT nie obejmuje działalności ściśle związanej z opieką medyczną, o której mowa w pierwszym z tych przepisów. Zobacz wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 32).

22 Cechą wspólną obu przepisów jest również to, że nie ustanawiają one żadnego warunku odnoszącego się do odbiorcy świadczeń podlegających zwolnieniu.

23 Zobacz, podobnie, opinia rzecznik generalnej E. Sharpston w sprawie CopyGene

(C-262/08, EU:C:2009:541, pkt 27).

24 Jak stwierdził Trybunał w pkt 29 wyroku z dnia 1 grudnia 2005 r., Ygeia (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734): „usługi, które [...] – są – zdadne do tego, by polepszyć komfort i dobre samopoczucie osób hospitalizowanych, co do zasady nie mogły korzystać ze zwolnienia [chyba że] usługi te są konieczne do osiągnięcia celów terapeutycznych, którym są usługi opieki szpitalnej i medycznej, w ramach której są one świadczone”.

25 Co do charakteru usług medycznych, które mogą być zwolnione, zobacz przykładowo wyroki: z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 29); z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 28, 40–52); z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 37), z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 28 i 29) oraz z dnia 4 marca 2021 r., Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, pkt 25 i 26).

26 Zobacz podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 28–31). Co do pojęcia „ciężkich czynności w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT” zobacz przykładowo wyroki: z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 33–35); z dnia 1 grudnia 2005 r., Ygeia (C-394/04 and C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 23–29), z dnia 25 marca 2010 r., Komisja/Niderlandy (C-79/09, niepublikowany, EU:C:2010:171, pkt 51), z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 49).

27 Zobacz wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 35). Na przykład Trybunał stwierdził, że laboratorium działające na podstawie prawa prywatnego wykonujące analizy medyczne należy uznać za placówkę „o podobnym charakterze” co „szpitale” oraz „rodzki medyczne i diagnostyczne” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, [ponieważ] analizy te z uwagi na przywieczajcy im cel terapeutyczny mieszczą się w zakresie pojęcia „opieki medycznej” przewidzianego w tym przepisie. Zobacz wyroki: z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 35), oraz z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 60). Jednakże, podmiot świadczący w ramach indywidualnej działalności gospodarczej usługi przewozu organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów nie spełnia tych samych szczególnych funkcji co placówki lub rodzki medyczne i diagnostyczne, które uznaje się za istotne dla uznania danej jednostki za „placówkę o podobnym charakterze” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 36).

28 Wspomniane świadczenie zasobów jest cechą wspólną szpitala, rodzka medycznego i rodzka diagnostycznego. Odróżnia ono również ośrodek zdrowia od punktu medycznego lub paramedycznego, którego usługi również mogą być zwolnione, jednak na podstawie art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

29 W wyrokach: z dnia 23 lutego 1988 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (353/85, EU:C:1988:82, pkt 32), z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 47) oraz z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 58), Trybunał stwierdził, w charakterze uwagi pobocznej i bez uzasadnienia, że zwolnienie przewidziane w obecnym art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT dotyczy „placówek realizujących cele społeczne”, chociaż tego rodzaju cele nie wynikają ani z brzmienia, ani z celu [wspomnianego przepisu], który dotyczy jedynie opieki medycznej. Faktem jest, że przepis ten ustanawia wymóg „społecznej porównywalności” jednak dotyczy on wyłączenie sposobu, w jaki rozpatrywane usługi są świadczone, a nie celów gospodarczych placówki, która je świadczy. Zaznaczam jednak, że w ostatnim orzecznictwie Trybunał odstąpił od odwoływania się do celów społecznych, jakie dana placówka powinna realizować.

- 30 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 5 października 2016 r., TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 26) oraz moja opinia w sprawie Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302, pkt 40–51).
- 31 Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 35).
- 32 Zobacz podobnie, w odniesieniu do pojęcia „innych placówek o podobnym charakterze”, wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 41).
- 33 Zobacz podobnie wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 52–54).
- 34 Wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 42), z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 64 i 81) oraz z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 61–63).
- 35 Zobacz podobnie opinia 3/15 (Traktat z Marrakeszu o ułatwieniu dostępu do opublikowanych utworów) z dnia 14 lutego 2017 r. (EU:C:2017:114, pkt 122).
- 36 Zobacz podobnie opinia 3/15 (Traktat z Marrakeszu o ułatwieniu dostępu do opublikowanych utworów) z dnia 14 lutego 2017 r. (EU:C:2017:114, pkt 124).
- 37 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 14 maja 2020 r., Orde van Vlaamse Balies i Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, pkt 25).
- 38 Zobacz podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 74) oraz z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 34). W obu przypadkach z faktu, że szpital posiada zezwolenie administracyjne na prowadzenie działalności, Trybunał zdaje się wywodzić wnioski, iż szpital ten byłby odpowiednio uznany w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.
- 39 Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 11 czerwca 1998 r., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, pkt 21) oraz z dnia 17 lutego 2005 r., Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, pkt 29).
- 40 Zobacz podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 38).
- 41 W szczególności, Trybunał wywodzi z tej przesłanki, że uprawnienia dyskrecjonalne państwa członkowskiego w tym zakresie ograniczają się do konieczności zapewnienia, by zwolnienie przewidziane w tym przepisie stosowało się jedynie do usług o wystarczającym poziomie jakości. Zobacz wyroki: z dnia 18 września 2019 r., Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, pkt 34) oraz z dnia 5 marca 2020 r., X (zwolnienie z VAT porad telefonicznych) (C-48/19, EU:C:2020:169, pkt 42).
- 42 Już art. 133 lit. c) dyrektywy VAT ma na celu umożliwienie państwu członkowskiemu, aby uzależniały przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy od spełnienia warunku, aby podmioty inne niż podmioty prawa publicznego „stos[owały] ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokość takich zatwierdzonych cen lub te, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stos[owały] ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT”. Ponieważ prawodawca Unii zadbał o to, by sposób, w jaki rozpatrywane czynności są przeprowadzane, uregulować w odrębnym przepisie, i dobrowolnie ograniczyć wspomnianą weryfikację do stosowanych warunków socjalnych, element ten nie może

by? rozpatrywany jako odr?bne kryterium oceny, bez pozbawienia owego pierwszego kryterium jego skuteczno?ci (effet utile).

43 Zobacz przyk?adowo wyrok z dnia 1 grudnia 2005, Ygeia (C?394/04 i C?395/04, EU:C:2005:734, pkt 23).

44 Zobacz podobnie, przyk?adowo, wyrok z dnia 8 pa?dziernika 2020 r., Finanzamt D (C?657/19, EU:C:2020:811, pkt 36 i 37) oraz wyrok z dnia 5 marca 2020 r., X(zwolnienie z VAT porad telefonicznych) (C?48/19, EU:C:2020:169, pkt 41 i 42).

45 Zobacz wyrok z dnia 19 listopada 2009 r., Sturgeon i in. (C?402/07 i C?432/07, EU:C:2009:716, pkt 47).

46 Zobacz wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, pkt 41 i 42).

47 Zobacz wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, pkt 52 i 53).

48 Zobacz przyk?adowo wyrok z dnia 10 wrze?nia 2002 r., K?ugler (C?141/00, EU:C:2002:473, pkt 30).

49 Wyrok z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier(C?45/01, EU:C:2003:595).

50 Zobacz pkt 72 i 73 wyroku w sprawie Dornier. W ten sam sposób rozumiem równie? pkt 65 wyroku z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328). Faktem jest, ?e w pkt 75 tego wyroku Trybuna? uzna?, ?e fakt udzielenia danej plac?owce przez w?a?ciwe organy opieki zdrowotnej zezwolenia na wykorzystanie p?powinowych kom?erek macierzystych nie mo?e sam w sobie i w sposób automatyczny oznacza? uznania w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Jednak?e, wykorzystanie kom?erek macierzystych, nawet wtedy gdy s? one przeznaczone do zastosowania u ludzi, mo?e mie? cele inne ni? ochrona zdrowia lub diagnostyka, takie jak np. badania. Co za tym idzie, jak stwierdzi? Trybuna?, okoliczno?? ta „zdaje si? sugerowa?, ?e [plac?owka] wykonuje dzia?alno?? zwi?zan? z opiek? szpitaln? i medyczn?. Takie zezwolenie mo?e zatem stanowi? element, który przemawia na rzecz tego, by [podmiot] ten zosta?, stosownie do okoliczno?ci, »[odpowiednio] uznany« w rozumieniu [art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT]”, co jednak samo w sobie i w sposób automatyczny nie oznacza, ?e plac?owka ta zosta?a odpowiednio uznana w danym pa?stwie cz?onkowskim za szpital, o?rodek medyczny, o?rodek diagnostyczny oraz lub inn? plac?owk? o podobnym charakterze.

51 Zobacz podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, pkt 71): „[okoliczno??, ?e w?adze krajowe maj? prawo uwzgl?dni?, ?e dzia?alno?? plac?ówki nie jest w og?le finansowana w ramach publicznego systemu zabezpieczenia spo?ecznego i jej koszty nie s? pokrywane przez publiczny system zabezpieczenia spo?ecznego] nie oznacz[a], ?e nale?y odst?pi? od zwolnienia [...] w ka?dym przypadku gdy koszty ?wiadczonych us?ug nie s? pokrywane przez instytucje zabezpieczenia spo?ecznego”.

52 Pod dorozumianym warunkiem – aby element ten mia? warto?? dowodow? z punktu widzenia logiki formalnej – ?e charakter plac?ówki jako posiadaj?cej odpowiednie uprawnienia jest warunkiem do tego, by ?wiadczone us?ugi by?y pokrywane przez publiczne systemy zabezpieczenia spo?ecznego.

53 Podkre?lenie moje.

54 Zaznaczam, ?e w kilku przypadkach Trybuna? dokonywa? korekt swojego orzecznictwa w zakresie interpretacji zwolnienia przewidzianego w obecnym art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Jako przyk?ad wyroku zmieniaj?cego wcze?niejsze stanowisko zobacz wyrok z dnia 7 wrze?nia

1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 15), a jako przykład wyroku dokonującego reinterpretacji wcześniejszego wyroku w sposób niedosłowny, celem rozróżnienia wcześniejszego wyroku zobacz wyrok z dnia 18 września 2019 r., Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, pkt 35).

55 Należy zauważyć, że warunek ten nie został umieszczony w pierwotnym wniosku Komisji w sprawie szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (C-80/1). Zobacz opinie rzecznik generalnej E. Sharpston w sprawie CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, pkt 82).

56 Wyrok z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 49).

57 W tym względzie w pkt 24 wyroku z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168) Trybunał zauważył, że „przepis ten nie określa dokładnie aspektów świadczenia odnośnych usług opieki medycznej, które należy porównać w celu oceny możliwości jego zastosowania”. Nie należy tego jednak interpretować zbyt ściśle. Z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wynika w istocie jasno, że to, co ma być „specjalnie porównywalne” to warunki, na jakich usługi kwalifikujące się do objęcia zwolnieniem są świadczone, a nie wyłączenie – jak wspomniany pkt może sugerować – zakres tych usług.

58 Wyrok z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, pkt 28).

59 Wyrok z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, pkt 31). W tym względzie Trybunał zaznaczył, że zasady „mają znaczenie”, jednak nie określił, na jakich warunkach, ani też jakie konsekwencje będzie to miało dla celów analizy.

60 Zobowiązania te są zatem w sposób dorozumiany powiązane z faktem, że rozpatrywane usługi należą do usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, o których mowa w art. 106 TFUE. W istocie, postanowienia art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT zmierzają do zwolnienia określonej działalności z uwagi na fakt, że służy ona interesowi ogólnemu. Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, pkt 26), a co do kwestii, że usługi świadczone przez szpital, ośrodek medyczny lub ośrodek diagnostyczny mieszczą się w zakresie usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, wyroki: z dnia 25 października 2001 r., Ambulanz Glöckner (C-475/99, EU:C:2001:577, pkt 55), oraz z dnia 12 lipca 2001 r., Vanbraekel i in. (C-368/98, EU:C:2001:400, pkt 48).

61 Jednakże, ponieważ art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT odwołuje się do jakiegokolwiek warunku socjalnego, celem ustalenia, czy wymogi nałożone przez państwo członkowskie, aby dana działalność mogła być zwolniona, są zgodne z tym przepisem, należy uwzględnić nie tylko zobowiązania stosujące się konkretnie do podobnych usług świadczonych przez podmiot publiczny, ale także zobowiązania bardziej ogólnie spoczywające na placówkach publicznych świadczących takie usługi, o ile są to zobowiązania o charakterze socjalnym. Powołując się na aktualny przykład – gdyby przepisy nakładały na wszystkie szpitale publiczne wykonujące określone świadczenia obowiązek zarezerwowania określonej liczby łóżek dla pacjentów chorych na COVID-19, niezależnie od oddziału, to takie samo zobowiązanie, które ma charakter socjalny, powinno być realizowane przez jakikolwiek szpital prywatny, który chciałby, aby jego świadczenia korzystały ze zwolnienia. Oczywiście, w powyższym przykładzie – gdyby zobowiązanie związane z COVID-19 nie dotyczyło publicznych szpitali neurologicznych, lub oddziałów neurologicznych szpitali ogólnych, to okoliczności, że prywatne szpitale neurologiczne lub oddział neurologiczny szpitala ogólnego nie zarezerwowały określonej liczby łóżek dla tego rodzaju pacjentów nie mógłby zostać powołany dla potrzeb art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT

celem wykazania, że świadczenia owego szpitala lub oddziału nie mogą skorzystać ze zwolnienia z VAT.

62 Jestem zdania, że ma to na celu zapewnienie, aby organizacje prywatne, które przyjmują odmienne modele organizacyjne lub procedury medyczne, nie były w sposób dorozumiany postawione w gorszej sytuacji, i w konsekwencji wzmocnienie uczciwej konkurencji, tj. takiej, która odnosi się do istoty świadczeń.

63 W istocie, szpital prywatny mógłby zweryfikować, czy nałożone na niego warunki są faktycznie porównywalne do warunków nałożonych na szpital publiczny jedynie przez odniesienie do tego rodzaju warunków. Gdyby natomiast przepis ten interpretować w ten sposób, że odnosi się on po prostu do okoliczności faktycznych, w jakich podmioty publiczne wykonują swoje świadczenia, lub do różnych procedur, które wykonują, to bardzo trudno byłoby ocenić kompatybilność warunków, jakie podmioty prywatne zobowiązane są spełniać, ponieważ wymagałoby to zbadania sytuacji potencjalnie tysięcy innych szpitali w danym państwie członkowskim.

64 Zobacz wyrok z dnia 10 grudnia 2020 r., Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, pkt 30 i 33).

65 W szczególności, nie uważam, że z uwagi na fakt, iż kwestia ta jest skomplikowana, powinna być ona pozostawiona swobodzie uznania państw członkowskich.

66 W praktyce nie jest równie rzadkością, że szpitale publiczne uprawnione są do leczenia pacjentów nieobjętych ubezpieczeniem zdrowotnym, o ile mogą oni pokryć koszty swojego leczenia.

67 Wyrok z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, pkt 21).

68 Podkreślenie dodane. Nie ulega w związku z tym wątpliwości, że zwolnienie stosuje się w odniesieniu do poszczególnych usług, a nie przez odwołanie do instytucji rozpatrywanej w całości.

69 Przykładowo, załóżmy że państwo członkowskie nakłada dwa obowiązki socjalne na szpitale publiczne, z których pierwszy dotyczy przestrzegania określonych praw pacjentów (np. prawa do pełnego dostępu do danych medycznych i do ich przeniesienia, prawa do obecności innej osoby, itd.), a drugi polega na zarezerwowaniu 20% łóżek szpitalnych dla pacjentów chorych na COVID-19. Wspomniane państwo członkowskie nie mogłoby umożliwić szpitalom prywatnym zwolnienia z VAT w odniesieniu do wszystkich swoich świadczeń, jeżeli jedynie w odniesieniu do 40% z nich spełnione zostałyby obydwa warunki, ponieważ oznaczałoby to, w odniesieniu do pierwszego z warunków, że potencjalnie 60% świadczeń korzysta ze zwolnienia, choć prawa pacjentów nie byłyby przestrzegane. Jednakże, państwo członkowskie byłoby uprawnione do wprowadzenia wymogu, jako jednego spośród warunków socjalnych, aby szpitale prywatne również przeznaczały 20% łóżek dla pacjentów z COVID-19, pomimo iż warunek ten dotyczy do szpitala świadczącego rozpatrywane usługi, a nie wprost charakteru samych tych usług.

70 Z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że prawo krajowe nie przewiduje, że podmiot prywatny konieczne musi spełniać jedną z czterech przesłanek określonych w § 4 ust. 14 lit. b) UstG, w związku z § 108 SGB V, aby być uprawnionym do prowadzenia działalności szpitala niebędącego kliniką szkolną wyśzej. Wydaje się raczej, że wspomniane cztery sytuacje mogą zaistnieć wtedy, gdy placówka została już odpowiednio uprawniona do prowadzenia tego rodzaju działalności.

71 Zobacz przykładowo § 109 ust. 2 SGB V.

72 Podkreślenie dodane.

73 Co za tym idzie, spełnienie tego warunku nie jest uzależnione od czynników, które pozostawałyby poza kontrolą szpitala publicznego lub prywatnego, takich jak polityki zwrotu kosztów realizowane przez organizacje zabezpieczenia społecznego.

74 Jak wynika z brzmienia tego przepisu, warunek ten należy oceniać w odniesieniu do każdego obszaru działalności prowadzonej przez daną placówkę.

75 Zobacz D. Berlin, *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brussels, 2020, s. 538.

76 W tym względzie chciałbym podkreślić, aby uniknąć jakichkolwiek nieporozumień, że kwestia sposobu dokonywania zwrotu kosztów świadczeń medycznych przez fundusze ubezpieczeń zdrowotnych, nawet jeżeli sposoby te są uregulowane prawnie, nie ma nic wspólnego z kontrolowaniem cen. W istocie, fakt, że tylko niektóre usługi opieki świadczone za określone ceny nie są objęte zwrotem, nie oznacza, że instytucje medyczne zobowiązane są pobierać właśnie takie opłaty za swoje usługi. Instytucje dysponują swobodą ustalania własnych stawek.

77 Owa literalna wykładnia art. 133 dyrektywy VAT znajduje potwierdzenie w zasadzie interpretowania przepisu prawa Unii w sposób zgodny z ogólnymi zasadami prawa, które obejmują zasadę równego traktowania, oraz zgodnie z celem art. 133 dyrektywy VAT, którym wydaje się być przede wszystkim umożliwienie państwom członkowskim nałożenia dodatkowych warunków celem zapewnienia, by wyjącznie te podmioty prywatne, które w swojej działalności podlegają takim samym ograniczeniom jak podmioty publiczne, mogły korzystać ze zwolnienia.

78 Faktem jest, że gdyby istniały inne istotne warunki socjalne, jakie musiałyby spełniać szpitale publiczne świadczące te same usługi, to prawo krajowe również byłoby sprzeczne z prawem Unii, w zakresie, w jakim nie wymagałoby ono, aby szpitale prywatne spełniały porównywalne warunki socjalne, aby mogły skorzystać ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Jednak owe inne warunki socjalne nie będą mogły być wyegzekwowane od strony skarżącej, ponieważ przy braku właściwej transpozycji do prawa krajowego sama dyrektywa nie może tworzyć obowiązków po stronie jednostki. Zobacz przykładowo wyrok z dnia 5 marca 2002 r., *Axa Royale Belge* (C-386/00, EU:C:2002:136, pkt 18) oraz moją opinię w sprawie *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:176, pkt 21).