



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GERARDA HOGANA
přednesené dne 23. září 2021¹

Věc C-228/20

**I GmbH
proti
Finanzamt H**

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

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112 – Článek 132 odst. 1 písm. b) – Osvobození některých lékařských činností od daně ve veřejném zájmu – Pojem „řádně uznaná zařízení“ – Pojem „sociální podmínky srovnatelné s podmínkami veřejnoprávních subjektů“

I. Úvod

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

2. Osvobození od daně stanovená v článku 132 směrnice o DPH jsou založena na politických úvahách, které nemusí být dokonale konzistentní. Jak poznamenal D. Berlin, pokrok na cestě harmonizace DPH byl často řízen nesmírně praktickými úvahami, které byly často diktovány realitou vnitrostátní politiky a regionálních specifik².

3. Žádost v tomto případě podal Niedersächsisches Finanzgericht (Finanční soud spolkové země Dolního Saska, Německo) v rámci sporu mezi společností s ručením omezeným I a Finanzamt H (Finanční úřad H, Německo) ohledně osvobození nemocničních služeb poskytnutých společností I během daňových období 2009 až 2012 od DPH. Předkládající soud poznamenal, že mezi dotčenými vnitrostátními právními předpisy a zněním čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH existuje určité napětí, a rozhodl se Soudnímu dvoru položit dotaz, jak by toto ustanovení mělo být vykládáno.

¹ – Původní jazyk: angličtina.

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

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

II. Právní rámec

A. Unijní právo

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

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

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

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

- b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavami a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;
- c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;

[...]“

7. Článek 133 této směrnice stanoví:

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

- a) dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;
- b) dotyčné subjekty musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotyčné činnosti;

- c) dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH;
- d) osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

[...]

B. Německé právo

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

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

[...]

14. [...]

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

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

[...]

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

[...]“.

9. Ustanovení § 108 SGB V nadepsané „Nemocnice s licencií“ uvádí:

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

1. nemocnice, které jsou uznávány jako univerzitní nemocnice [...],
2. nemocnice zařazené do plánu nemocniční péče spolkové země (plánované nemocnice) nebo
3. nemocnice, které uzavřely smlouvu o poskytování péče s Landesverbände der Krankenkassen (zemské sdružení zdravotních pojišťoven) a s Verbände der Ersatzkassen (sdružení zdravotních pojišťoven.“

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

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

„[...]

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

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

1. neposkytuje záruku efektivní a hospodárné nemocniční péče,

2. [nesplní určitá kvalitativní kritéria] nebo

3. není nezbytná k zajištění potřebné nemocniční péče o pojištěnce.

[...]“

12. Ustanovení § 1 Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (zákon o hospodářském zajištění nemocnic a úpravě sazeb za poskytování nemocniční péče, dále jen „KHG“, BGBl. I 1991, 886), nadepsaný „Zásada“, stanoví, ve znění, které předkládající soud uvádí jako použitelné na sporu v původním řízení, což však musí potvrdit:

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

13. Ustanovení § 6 odst. 1 KHG stanoví:

„(1) Za účelem naplnění cílů uvedených v § 1 spolkové země vytvoří plány nemocnic a investiční programy; je nutno zohlednit následné náklady, zejména dopady na sazby za péči.

[...]

(4) Další podrobnosti stanoví právo spolkové země.“

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

by hradily orgány sociálního zabezpečení³.

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

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

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

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

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

16. Žalobkyní v původním řízení je společnost s ručením omezeným založená podle německého práva, jejímž účelem podle stanov je plánování, zřízení a provoz nemocnice specializující se na neurologii. Činnost této nemocnice byla schválena státem ve smyslu § 30 GewO.

17. Pacienty žalobkyně jsou pacienti, kteří si péči hradí sami a na ošetření platí zálohy, pacienti pojištění u soukromých zdravotních pojišťoven, osoby s nárokem na příspěvek (jako jsou tzv. „Botschaftspatienten“, u nichž je úhrada výdajů přislíbena zastupitelským úřadem cizího státu), příslušníci Bundeswehru, pacienti pojištění u oborových zdravotních pojišťoven a pacienti pojištění u veřejných zdravotních pojišťoven.

18. Žalobkyně účtovala svou nemocniční a lékařskou péči a s ní úzce související činnosti nejprve na základě fixních denních sazeb, jak to bylo běžné také v nemocnicích ve smyslu § 108 SGB V. Volitelné lékařské výkony byly účtovány zvlášť podle Gebührenordnung für Ärzte (tarifní řád pro lékaře). Krom toho, při pobytu pacientů v jednolůžkových nebo dvoulůžkových pokojích žalobkyně účtovala příplatky. Žalobkyně však časem svůj systém účtování změnila a postupně

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

přešla na účtování na základě případových paušálů (tzv. diagnosis related group (DRG))⁴. Před předkládajícím soudem se žalobkyně vyjádřila, že v roce 2011 účtovala podle systému DRG zatím pouze 15 až 20 % dní, v nichž poskytovala péči.

19. Dne 28. června 2012 uzavřena žalobkyně s nositelkou veřejného úrazového pojištění rámcovou smlouvu ve smyslu § 4 bodu 14 písm. b) druhé věty bodu cc) UStG. Tato smlouva nabyla účinnosti dne 1. července 2012.

20. Ve svých přiznáních k DPH za roky 2009 až 2012 vykazovala žalobkyně jako plnění osvobozená od DPH nemocniční plnění účtovaná na základě fixních denních sazeb a úhrady za užívání fakturované nesmluvním lékařům. V průběhu daňové kontroly však příslušný finanční úřad dospěl k názoru, že drtivá většina plnění, která žalobkyně poskytla před 1. červencem 2012, nebyla od DPH osvobozena, protože se nejednalo o schválenou nemocnici podle § 108 SGB V. Toto stanovisko bylo potvrzeno rozhodnutím o námitce proti výsledku daňové kontroly a v rozhodnutí o žalobě podané proti tomuto rozhodnutí.

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

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

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

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

nemocniční péče nebo uzavření smlouvy o poskytování zdravotní péče se zemským sdružením zdravotních pojišťoven nebo sdružením tzv. „Ersatzkassen“ dříve nebo později, což by bylo neslučitelné se zásadou daňové neutrality.

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

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

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

27. Za těchto okolností se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Je ustanovení § 4 bodu 14 písm. b) [UStG] slučitelné s článkem 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, jestliže je osvobození od daně pro nemocnice, které nejsou veřejnoprávními subjekty, podmíněno schválením takových nemocnic podle § 108 [SGB V]?
- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Jaké podmínky poskytování nemocniční péče veřejnoprávními nemocnicemi lze považovat za sociální podmínky srovnatelné s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH?“

IV. Analýza

A. Úvodní poznámky:

28. Jelikož předkládající soud i účastníci řízení odkázali na zásadu daňové neutrality, je vhodné začít objasněním významu tohoto pojmu. Rychlý přehled judikatury Soudního dvora ukazuje, že výraz „zásada daňové neutrality“ je používán nejméně ve třech různých významech⁵.

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

29. *Zaprvé* je tento výraz často používán k popisu skutečnosti, že osoba, která byla povinna za nabytí zboží nebo služeb odvést DPH, může následně tuto daň odpočíst, jsou-li tyto výrobky nebo služby určeny k použití pro účely zdanitelné činnosti⁶. Toto je zjevně primární význam tohoto výrazu.

30. *Zadruhé* je zásada daňové neutrality někdy chápána tak, že ve věcech DPH odráží zásadu rovného zacházení⁷. Je-li použita v tomto smyslu, lze se této zásady samozřejmě dovolávat za účelem zpochybnění platnosti ustanovení směrnice o DPH⁸.

31. *Zatřetí* Soudní dvůr tímto výrazem někdy naznačuje, že DPH by mělo být neutrální z hlediska hospodářské soutěže⁹. V podstatě jde o to, že s podobným zbožím nebo službami, které si navzájem konkurují, by mělo být zacházeno stejným způsobem¹⁰. Tato zásada se však od zásady rovného zacházení poněkud liší, protože nepředstavuje jakési zastřešující pravidlo primárního práva, které by mohlo určit platnost uvedeného osvobození¹¹. V tomto (třetím) smyslu je myšlenka daňové neutrality spíše interpretační zásadou, která vstupuje do hry, když jiné výkladové metody nevedou k přesvědčivému výsledku¹².

32. V projednávané věci předkládající soud a strany ve své argumentaci daňovou neutralitou tento výraz používají v tomto třetím smyslu, tj. jako odkaz na cíl, který směrnice o DPH sleduje: tedy že daň by měla, pokud je to možné, být neutrální z hlediska hospodářské soutěže. Jak však uvidíme, zásada rovného zacházení jako obecná právní zásada je při výkladu těchto ustanovení směrnice o DPH rovněž relevantní.

B. K první otázce

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

⁶ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 24), ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 38) a nověji rozsudky ze dne 26. dubna 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, body 43) nebo ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, body 32 až 34).

⁷ – Rozsudky ze dne 13. března 2014, Jetair a BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, bod 53) a ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, odstavec 48).

⁸ – Viz například rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 38).

⁹ – Pojem daňová neutralita je vypůjčen od liberálních ekonomických škol, které se zaměřily zejména na stanovení striktního výnosového cíle daní. V praxi však žádný daňový systém není ekonomicky neutrální, protože výběr daňového základu a daňové sazby chování ekonomických subjektů nutně ovlivňuje. V souladu s tím byla myšlenka, že daně by obecně měly být neutrální, víceméně opouštěna, protože postupně byla potvrzena role zdanění jako nástroje ekonomického a sociálního intervencionismu. Viz Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une uložení de l'entreprise*, LGDJ, Paris, 2021, s. 4 až 7.

¹⁰ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49).

¹¹ – Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45).

¹² – Jak Soudní dvůr uvedl ve svém rozsudku ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 54), má-li unijní normotvůrce při přijímání opatření daňové povahy činit rozhodnutí politické, ekonomické a sociální povahy a hierarchicky uspořádat protichůdné zájmy či provést komplexní posouzení, je třeba mu přiznat širokou posuzovací pravomoc. Totéž platí na vnitrostátní úrovni, pokud směrnice členským státům ponechává prostor pro uvážení, zda kritéria stanovená směrnicí specifikovat na místo jejich uplatnění. Viz mé stanovisko ve věci Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, body 55 až 60 a citovaná judikatura).

34. V tomto ohledu je však třeba připomenout, že Soudní dvůr jako takový nemá v rámci řízení o předběžné otázce pravomoc rozhodovat o souladu vnitrostátních právních ustanovení s unijním právem, ale v souladu s článkem 267 prvním pododstavcem SFEU má pouze pravomoc týkající se výkladu Smluv a platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Evropské unie¹³.

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

36. V této souvislosti je samozřejmě výchozím bodem skutečnost, že různá osvobození od daně obsažená v článku 132 odst. 1 směrnice o DPH je třeba vykládat striktně¹⁴. To znamená, že jejich výklad by neměl mít účinky, které by šly nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů, které sledují. Těmito cíli je obecně osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu s cílem usnadnit přístup k určitým službám a dodávkám určitého zboží tím, že se zamezí zvýšení nákladů, ke kterému by došlo, kdyby DPH podléhaly¹⁵. Požadavek striktního výkladu však neznamená, že by tyto pojmy použité k uvedení výjimek bylo třeba vykládat způsobem, který by těchto cílů nedosahoval, a tedy by tato osvobození od daně zbavil jejich zamýšleného účinku¹⁶.

37. V této souvislosti čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že členské státy osvobodí od daně „poskytování nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy“. To je doplněno čl. 132 odst. 1 písm. c), který stanoví, že členské státy osvobodí od daně „poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě“.

38. Jelikož jsou tato dvě ustanovení v zásadě konsolidovanými verzemi dřívějších ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně¹⁷, je třeba je vykládat stejným způsobem. Judikaturu Soudního dvora týkající se čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) směrnice 77/388 je tedy v zásadě rovněž třeba považovat za použitelnou na čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice o DPH¹⁸.

¹³ – Viz například rozsudek ze dne 17. července 2008, ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416, bod 28).

¹⁴ – Viz například rozsudek ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 18).

¹⁵ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. října 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30).

¹⁶ – Viz například rozsudek ze dne 8. října 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28).

¹⁷ – (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

¹⁸ – Viz například rozsudek ze dne 18. září 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, bod 18).

39. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození od daně stanovené ve stávajícím čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH má společně s osvobozením uvedeným v čl. 132 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice snížit náklady na zdravotní péči¹⁹ definováním podmínek, za nichž mohou být osvobozeny všechny výkony, které mají za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže²⁰.

40. Ačkoli mají tato dvě ustanovení stejný cíl, mají odlišný rozsah. Zatímco čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice pokrývá služby poskytované ve *zdravotnickém zařízení*, čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice se týká služeb poskytovaných mimo takové zařízení, jak v prostorách ordinace poskytovatele péče, tak v bydlíšti pacienta nebo na jiném místě²¹.

41. Konkrétněji, pokud jde o osvobození od daně stanovené v článku 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, existují tři požadavky²² týkající se:

- povahy poskytnutých služeb,
- formy zařízení poskytujícího službu a způsobu, jakým je služba poskytována²³.

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

- týkají se hospitalizace pacienta, tj. přijetí a pobytu osoby v nemocnici²⁴ nebo
- mají za cíl chránit, zachovat nebo obnovit lidské zdraví²⁵ nebo
- týkají se činností, které s těmito prvními dvěma kategoriemi činností úzce souvisejí²⁶.

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

¹⁹ – Viz například rozsudek ze dne 13. března 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 28).

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

²¹ – V tomto ohledu viz rozsudky ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 19), a ze dne 18. září 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, body 20 a 21). Na rozdíl od čl. 132 odst. 1 písm. b) se čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH nevztahuje na činnosti, které se službami zdravotní péče uvedenými v tomto prvně uvedeném ustanovení úzce souvisejí. Viz rozsudek ze dne 13. března 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 32).

²² – Obě ustanovení mají společné také to, že nestanovují žádné požadavky týkající se příjemce osvobozených plnění.

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

²⁴ – Jak Soudní dvůr uvedl v bodě 29 rozsudku ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734): „na poskytování služeb, které [...] zvyšují pohodlí a blahobyt hospitalizovaných osob, se obecně nemůže vztahovat osvobození od daně [ledaže] služby jsou nezbytné pro dosažení léčebných cílů sledovaných službami nemocniční a lékařské péče, v jejichž rámci byly poskytnuty“.

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

²⁶ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, body 28 až 31). K pojmu úzce související činnosti ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH viz například rozsudky ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, body 33 až 35), ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, body 23 až 29), ze dne 25. března 2010, Komise v. Nizozemsko (C-79/09, nezveřejněno, EU:C:2010:171, bod 51), ze dne 10. června 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 49).

1. K formě zařízení poskytujícího předmětné služby

44. Ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že služby poskytované subjekty, které se neřídí veřejným právem, mohou být od DPH osvobozeny pouze tehdy, jsou-li „nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavami a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy“. Na úvod je možné připomenout, že Soudní dvůr potvrdil, že z pojmu „zařízení“ uvedeného v tomto ustanovení mimo jiné vyplývá, že dotyčné zařízení musí být „individualizovanou entitou“²⁷. Vzhledem k tomu, že navíc čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH má jiný rozsah působnosti než čl. 132 odst. 1) písm. c) – který se vztahuje na poskytování osobní péče mimo zdravotnické struktury –, toto konkrétní osvobození se vztahuje pouze na individualizované entity ve formě zdravotnické struktury, tj. na entity, ve kterých jsou sdruženy různé zdroje, zejména lidské, technické, realitní a finanční²⁸.

45. *Pokud jde zprv o druh činnosti, které tyto entity musí vykonávat*, aby byly pro daně osvobozeny od daně způsobilé, čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že se musí jednat o činnosti nemocnice, léčebného ústavu, diagnostického ústavu nebo zařízení téže povahy²⁹.

46. Vzhledem k tomu, že tyto kategorie provozoven nejsou ve směrnici o DPH definovány, je třeba je chápat ve významu, který mají v běžném jazyce³⁰.

47. V tomto případě je z jejich obvyklého významu v běžném jazyce zřejmé, že pojmy „nemocnice“, „léčebné ústavy“ a „diagnostické ústavy“ se týkají entit, jejichž hlavní činností je péče o nemocné osoby nebo oběti úrazů příliš složitých na to, aby je bylo možné léčit doma nebo v ordinaci, výkon lékařských služeb zaměřených na ochranu, zachování nebo obnovu lidského zdraví a provádění rozborů zaměřených na zjištění přítomnosti nemoci nebo dysfunkce u pacienta³¹.

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

²⁷ – Viz rozsudek ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 35). Soudní dvůr např. uvedl, že soukromou laboratoř, která provádí lékařské diagnostické rozborů, je třeba považována za zařízení „téže povahy“ jako „nemocnice“ a „léčebné a diagnostické ústavy“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, jelikož rozborů prováděné tímto druhem entity s ohledem na jejich terapeutický účel spadají do rozsahu pojmu „lékařská péče“, jak je uveden v tomto ustanovení. Viz rozsudky ze dne 8. června 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 35) a ze dne 10. června 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 60). Entita, která jako osoba samostatně výdělečně činná vykonává pro nemocnice a laboratoře činnost přepravy lidských orgánů a vzorků lidského původu, však nevykonávají tutéž zvláštní funkci jako léčebné nebo diagnostické ústavy nebo střediska, která je pro charakterizaci entity jako „zařízení téže povahy“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH považována za relevantní. Rozsudek ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 36).

²⁸ – Toto sdružování zdrojů je nemocnicím, léčebným ústavům a diagnostickým ústavům společné. To také odlišuje zdravotní středisko od ordinace lékaře nebo zdravotníka, jejichž služby mohou být rovněž osvobozeny, ale na základě čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

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

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

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

49. Zadruhé, pokud jde o *postavení entit*, čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že aby bylo možné z osvobození od daně stanoveného v tomto ustanovení těžit, musí být dotčena zařízení, která nejsou veřejnoprávními subjekty, „řádne uznána“. V tomto ohledu je z anglické verze čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH zcela zřejmé, že se tento požadavek na nemocnice, léčebné ústavy, diagnostické ústavy a jiná zařízení téže povahy vztahuje za předpokladu, že nejsou veřejnoprávními subjekty³². Tato verze skutečně zmiňuje, že osvobození od daně se vztahuje na „další řádně uznaná zařízení téže povahy“, což znamená, že tato podmínka platí také pro referenční zařízení.

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

51. Za účelem stanovení rozsahu této podmínky, je nezbytné připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je třeba znění ustanovení unijního práva, které za účelem vymezení svého smyslu a rozsahu neodkazuje výslovně na právo členských států, vykládat v celé Evropské unii zpravidla autonomním a jednotným způsobem³³. Jelikož článek 132 směrnice o DPH žádný takový odkaz neuvádí, lze dovést, že různé pojmy použité v jednotlivých podmínkách použití osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení je třeba považovat za autonomní pojmy unijního práva, a proto je třeba jejich význam a rozsah vykládat v celé Unii jednotně.

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

53. V této souvislosti Soudní dvůr jasně uvedl, že „řádne uznání“ formální postup pro uznání nepředpokládá, ani nevylučuje možnost, aby členský stát takový postup stanovil. Přísluší tedy vnitrostátnímu právu každého členského státu, aby stanovilo pravidla, podle kterých takové uznání může být zařízením, která o něj požádala, přiznáno. Členské státy v tomto ohledu mají určitou posuzovací pravomoc³⁴.

54. Podle ustálené judikatury však členské státy musí posuzovací pravomoc vykonávat v mezích stanovených unijním právem. Existence takové posuzovací pravomoci zejména nemůže zpochybnit rozsah pojmu „řádne uznání“ zdravotnického zařízení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH³⁵. Kromě toho musí členský stát při výkonu své posuzovací pravomoci zajistit, aby tak neučinil způsobem, který by ohrozil kterýkoliv z cílů unijního práva³⁶.

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

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

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

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

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

55. Za těchto okolností se domnívám, že k zodpovězení otázky položené vnitrostátním soudem je nezbytné určit povahu a rozsah posuzovací pravomoci členského státu uvedené v judikatuře. To vyžaduje výklad čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nejen v souladu se zněním tohoto ustanovení, ale také s kontextem a cíli, které tento článek sleduje, a obecněji právními předpisy, jejichž je součástí³⁷.

56. V této souvislosti je s ohledem na *znění* čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH třeba poznamenat, že „řádně“ je synonymem pro „v souladu s požadavky“ a že pojem „uznaný“ odkazuje na něco zavedeného nebo známého. V kontextu tohoto ustanovení se tato adjektiva vztahují na nemocnice, léčebné ústavy, diagnostické ústavy a další zařízení téže povahy. Z textu tohoto ustanovení je tedy zřejmé, že posuzovací pravomoc svěřená členským státům se týká podmínek, které je třeba splnit, aby bylo možné je považovat za nemocnice, léčebné ústavy, diagnostické ústavy a další zařízení téže povahy³⁸.

57. Jak ve svých vyjádřeních v zásadě tvrdila Komise, tuto podmínku je třeba chápat tak, že jejím cílem je pouze vyloučit z výhody osvobození od daně stanovené v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH zdravotnická zařízení, jejichž činnosti nejsou schválené zákonem nebo příslušnými profesními orgány. Jakákoli činnost, dokonce i nezákonná, totiž podléhá zdanění a mohla by získat výhodu osvobození od daně, které by se jinak uplatnilo. Pokud by tedy požadavek „řádného uznání“ nebyl v této směrnici stanoven, vedlo by to k situaci, kdy by z osvobození od daně mohlo mít prospěch zdravotnické zařízení bez oprávnění³⁹. Zkrátka to znamená, že osvobození od daně může využít jen zařízení, které je jako zdravotnické zařízení řádně uznáno.

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

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

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

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

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

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

61. Zadruhé, pokud jde o obecný systém směrnice o DPH, jelikož čl. 132 odst. 1 písm. b) a čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH sledují stejný cíl a jsou tak navzájem komplementární⁴⁰, podmínky pro použití těchto ustanovení by měly být pokud možno vykládány analogicky. Článek 132 odst. 1 písm. c) směrnice od DPH požaduje, aby dotčené služby byly poskytovány „při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě.“⁴¹ Pojem „řádne uznané“ by proto měl být rovněž chápán tak, že odkazuje, ale v kontextu právnické osoby, na podmínky výkonu příslušných činností v dotyčném členském státě⁴².

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

63. Pokud jde o cíl sledovaný čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, Soudní dvůr již zdůraznil, že toto ustanovení má za cíl zejména snížení nákladů na služby zdravotní péče⁴³. S ohledem na tento cíl by podmínka, že subjekty soukromého práva musí být jako nemocnice, léčebné ústavy, diagnostické ústavy nebo jako zařízení téže povahy „řádne uznány“, neměla být vykládána příliš restriktivně, ale pouze jako odkaz na podmínky související s lékařskou kvalifikací a standardy předepsané vnitrostátními právními předpisy za účelem zajištění vysoké kvality poskytované lékařské péče⁴⁴.

64. Konečně je třeba poznamenat, že kromě znění a kontextu tohoto ustanovení a cílů jím sledovaných je třeba vzít v úvahu také interpretační zásadu, podle které musí být ustanovení vykládáno v co největším možném rozsahu způsobem, který nezpochybní jeho platnost⁴⁵.

65. Mezi pravidly, která určují platnost výkonu kompetencí unijního normotvůrce, patří zásada rovného zacházení. Podle ustálené judikatury uvedená zásada vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení

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

⁴¹ – Soudní dvůr z této podmínky zejména dovodil, že diskreční pravomoc členských států byla v tomto ohledu omezena potřebou zajistit, aby se osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení vztahovalo pouze na služby dostatečně kvalitní. Viz rozsudky ze dne 18. září 2019, *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, bod 34), a ze dne 5. března 2020, *X* (osvobození od DPH u telefonických konzultací) (C-48/19, EU:C:2020:169, bod 42).

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

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

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

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

objektivně odůvodněno. V tomto smyslu faktory, které odlišují různé situace, a otázka, zda jsou tyto situace srovnatelné, musí být posuzována ve světle předmětu dotčených ustanovení a jimi sledovaného cíle, přičemž je třeba pro tento účel zohlednit zásady a cíle dotčené oblasti⁴⁶.

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

67. Unijní normotvůrce proto osvobození od daně umožnil využít i soukromým zařízením. Tuto možnost však omezil na konkrétní podmínky, a proto v zacházení s veřejnými a soukromými nemocnicemi zachoval určitý rozdíl, protože pouze ty druhé musí prokázat, že splňují zvláštní podmínky stanovené v tomto ustanovení. Je pravdou, že podle judikatury Soudního dvora může být takové rozdílné zacházení za určitých okolností objektivně odůvodněno⁴⁷. Pokud by však v tomto případě podmínka uvedená v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vyžadující „řádné uznání“ dotčeného zařízení byla chápána tak, že členským státům umožňuje ukládat výhradně soukromoprávním subjektům specifické požadavky nad rámec těch, podle kterých tyto instituce musí být povoleny profesními orgány a svou činnost vykonávat za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, bylo by obtížné si představit důvod, kterým by bylo možné takový rozdíl v zacházení odůvodnit.

68. Naproti tomu požadavek, aby soukromé organizace prokázaly, že mají k výkonu své lékařské činnosti oprávnění, je plně odůvodněný, protože ze své podstaty soukromé organizace nejsou od státu odvozené a nepodléhají tedy *přímo* jeho dohledu a členské státy tak mohou legitimně stanovit mechanismy uznávání, které by zajistily, aby tyto soukromé organizace splňovaly příslušné profesní standardy.

69. Zaměřím-li se nyní na zásadu daňové neutrality ve smyslu neutrality z hlediska hospodářské soutěže, poukázal jsem již na to, že ta je spíše cílem právní úpravy DPH než nějakou pravou, zastřešující závaznou zásadou, jejíž podmínky by směrnice o DPH nemohla nikdy porušit. Je však třeba poznamenat, že Soudní dvůr již rozhodl, že tato zásada vyžaduje, aby osvobození od daně stanovené v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH bylo pokud možno vykládáno takovým způsobem, aby se všemi hospodářskými subjekty vykonávajícími stejné činnosti bylo zacházeno, pokud jde o výběr DPH, stejně. Podle Soudního dvora by tato zásada byla porušena zejména tehdy, pokud by osvobození od daně za lékařskou péči uvedené ve (stávajícím) čl. 132 odst. 1 písm. c) záviselo na právní formě, v níž osoba povinná k dani svou činnost vykonává⁴⁸.

70. Je pravda, že stejně jako v případě rovného zacházení mohou být určité rozdíly mezi veřejnými a soukromými nemocnicemi v zájmu zajištění spravedlivé hospodářské soutěže odůvodněné. Rozlišování pro účely DPH mezi hospodářskými subjekty například podle jejich výkonu z hlediska zaměstnanců, prostor, vybavení nebo hospodárnosti – jak patrně činí některé německé soudy – se s ohledem na cíl sledovaný čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nejeví jako relevantní. Lze konstatovat, že úmyslem unijního normotvůrce obecně řečeno nebylo z daňového hlediska znevýhodnit propagátory soukromé medicíny, ale spíše zajistit, aby hospodářská soutěž mezi nimi a veřejnoprávními subjekty zůstala spravedlivá.

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

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

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

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

72. Nepřehlížím přitom skutečnost, že v bodě 53 rozsudku ze dne 8. června 2006 L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380 Soudní dvůr s odkazem na věc Dornier⁴⁹ konstatoval, že vnitrostátní orgány, v souladu s unijním právem a podléhající přezkumu vnitrostátních soudů, mohou vzít kromě veřejného zájmu v úvahu činnosti dotčené osoby povinné k dani a skutečnost, že ostatní osoby povinné k dani provozující stejné činnosti již byly obdobným způsobem uznány a že náklady na dotyčné služby případně z velké části nesou zdravotní pojišťovny nebo jiné orgány sociálního zabezpečení.

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

74. Nelze si však nevsimnout, že tato analýza se ve skutečnosti od úvah ve věci Dornier, ze které Soudní dvůr vychází, zásadně liší. Jak Soudní dvůr poznamenal v bodě 53 rozsudku L.u.p., rozhodnutí ve věci Dornier umožnilo vnitrostátním orgánům při určování toho, zda lze soukromoprávní zařízení považovat za řádně uznané, *vzít v úvahu* skutečnost, že náklady na dotyčné služby nesou případně z velké části zdravotní pojišťovny nebo jiné orgány sociálního zabezpečení⁵⁰. Ve věci Dornier nebylo pochyb o tom, že členské státy mohou *uložit* požadavek, aby dotčená zařízení prováděla určité procento činností, jejichž náklady jsou hrazeny ze systému zdravotního pojištění, za účelem osvobození těchto činností v souladu s požadavkem na „řádne uznání“ podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Naopak, jak Soudní dvůr zdůraznil v bodě 75 rozsudku ve věci Dornier, pokud zařízení poskytuje služby srovnatelné se službami jiných provozovatelů poskytujících stejnou léčbu, „pouhá skutečnost, že náklady na tuto léčbu nejsou plně hrazeny orgány sociálního zabezpečení, neodůvodňuje pro účely DPH rozdílné zacházení s poskytovateli“.

75. To ukazuje, že ve věci Dornier měl Soudní dvůr v úmyslu poukázat na to, že podmínku řádného uznání lze za určitých okolností *považovat za splněnou*⁵¹. Jsou-li lékařské postupy a činnosti hrazeny ze systémů zdravotního pojištění, lze skutečně oprávněně předpokládat, že

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

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

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

zařízení, které tyto činnosti provádělo, je k výkonu svých činností řádně oprávněno⁵². Opak však neplatí. Pouhá skutečnost, že se klinika nebo nemocnice v zásadě nebo dokonce výhradně spoléhá na soukromé pacienty, v žádném případě neznamená, že dotčené zařízení není vnitrostátními orgány řádně uznáno. Zapojení systémů zdravotního pojištění může samozřejmě záviset na řadě faktorů.

76. Soudní dvůr ostatně ve věci L.u.p. (v bodě 36 rozsudku) uvedl, že zásada daňové neutrality brání tomu, aby dotčené služby „podléhaly režimu DPH odlišnému podle místa, kde jsou uskutečňovány, ačkoliv jejich kvalita je vzhledem ke vzdělání dotčených poskytovatelů srovnatelná“⁵³. Z toho nutně vyplývá, že členský stát nesmí zacházet se dvěma stejnými službami odlišně, pokud jde o požadavek řádného uznání podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, v závislosti na podílu činností prováděných dotčeným zařízením, které jsou hrazeny ze systémů zdravotního pojištění, protože taková podmínka s kvalitou poskytované lékařské péče nijak nesouvisí⁵⁴.

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

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

⁵² – Platí to pod podmínkou – aby tento prvek měl důkazní hodnotu z hlediska formální logiky –, že řádné povolení daného zařízení je podmínkou, aby poskytované služby byly hrazeny ze systémů zdravotního pojištění.

⁵³ – Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska.

⁵⁴ – Podotýkám, že Soudní dvůr svou judikaturu týkající se výkladu osvobození od daně stanoveného ve stávajícím čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH několikrát upravil. Viz například rozsudek, kterým bylo zvráceno předchozí řešení, rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 15) nebo rozsudek, který předchozí rozsudek vykládá nikoliv doslovným způsobem za účelem dřívější rozsudek odlišit, rozsudek ze dne 18. září 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, bod 35).

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

79. Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že pro osvobození od DPH musí být nemocniční a lékařská péče nebo s ní úzce související činnosti poskytovány zařízením, které spadá do jedné z kategorií uvedených v tomto ustanovení. Pokud je však zařízením subjekt soukromého práva, musí být dotčené služby poskytovány za „sociálních podmínek srovnatelných“ s těmi, které platí, poskytují-li tyto služby veřejnoprávní subjekty⁵⁵.

80. Na úvod je třeba zdůraznit, že jelikož členské státy musí při provádění směrnice o DPH respektovat zásadu právní jistoty⁵⁶, „srovnatelné sociální podmínky“, jež musí splňovat soukromé zdravotnické zařízení, které za tímto účelem žádá o osvobození od DPH, musí být specifikovány ve vnitrostátních právních předpisech. Nestačí, aby taková podmínka byla stanovena příslušnou daňovou správou v okamžiku žádosti o osvobození od DPH. Soukromé zdravotnické zařízení skutečně může sociální podmínky, které je povinno zajistit, pokud si přeje osvobození od daně využít, seznat pouze prostřednictvím obecně použitelných a zveřejněných právních předpisů.

81. Pro tento účel navíc stačí, aby soukromá nemocnice nebo jakékoli podobné zdravotnické zařízení za účelem využití osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH dobrovolně splňovalo právní požadavky členským státem stanovené. Jakýkoli jiný závěr by znamenal, že členský stát by mohl soukromá zdravotnická zařízení z rozsahu působnosti osvobození od daně stanoveného v tomto ustanovení zcela vyloučit jednoduše tím, že by se rozhodl takové soukromé subjekty nepodrobit sociálním povinnostem srovnatelným s těmi, které stanoví zákon pro subjekty veřejnoprávní.

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

83. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že směrnice o DPH nespécifikuje, co se rozumí „sociálními podmínkami srovnatelnými“ s těmi, které se vztahují na veřejné nemocnice poskytující lékařskou péči⁵⁷. Stejně jako v případě podmínky „řádného uznání“ to neznamená, že by tento pojem bylo třeba chápat s odkazem na vnitrostátní právo, ale spíše to, že v rámci definice tohoto pojmu členské státy mají posuzovací pravomoc rozhodovat o sociálních podmínkách, které musí veřejné subjekty poskytující lékařské služby respektovat. Ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH dále požaduje, aby soukromé subjekty tyto podmínky musely rovněž dodržovat, aby jejich služby byly pro osvobození od daně způsobilé.

⁵⁵ – Je třeba poznamenat, že tato podmínka nebyla zahrnuta v původním návrhu Komise šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (č. C- 80/1). Viz stanovisko generální advokátky E. Sharpston ve věci CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, bod 82).

⁵⁶ – Rozsudek ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, bod 49).

⁵⁷ – V tomto ohledu Soudní dvůr v bodě 24 rozsudku ze dne 5. března 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168) uvedl, že toto „ustanovení přesně nevymezuje aspekty dotyčných služeb péče, které mají být srovnávány pro účely posouzení jeho použitelnosti“. To však nelze chápat příliš restriktivně. Ze znění čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH skutečně vyplývá, že „sociálně srovnatelné“ musí být podmínky, za nichž jsou poskytovány služby způsobilé pro osvobození od daně, a nikoli pouze obsah těchto služeb, jak by tento odstavec mohl naznačovat.

84. Soudní dvůr připustil, že pojem „sociální podmínky“ může zahrnovat záležitosti, jako je stanovení cen za lékařské služby⁵⁸ nebo podmínky hrazení služeb ze strany institucí sociálního zabezpečení členského státu⁵⁹. Soudní dvůr se však nikdy nepokusil obsah této podmínky objasnit obecnějším a systematictější způsobem. Tento případ zjevně představuje vhodnou příležitost takové objasnění poskytnout.

85. V tomto ohledu, jak jsem již uvedl, je nesporné, že smysl a rozsah ustanovení je třeba obvykle určit odkazem zejména na znění a kontext daného ustanovení a cíl, který sleduje. Přestože o *kontextu* toho lze říci jen málo, *cíle a znění* tohoto ustanovení k objasnění rozsahu tohoto pojmu poslouží.

86. Pokud jde o *cíl*, který sleduje třetí podmínka uvedená v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, je zřejmé, že cílem je soukromým zařízením zabránit v nabízení služeb osvobozených od DPH, aniž by musely nést stejné sociální povinnosti, jako jejich veřejnoprávní protějšky. Je to možná jen další způsob, jak odkázat na povinnosti veřejné služby sociální povahy uložené veřejným nemocnicím a jiným zdravotnickým zařízením⁶⁰. Tato podmínka tedy představuje zvláštní vyjádření zásady zákazu diskriminace a zásady daňové neutrality mezi soukromými subjekty a veřejnými subjekty, zejména proto, že na jedné straně jsou nemocniční a lékařská péče a úzce související činnosti prováděné veřejnými subjekty od daně osvobozeny vždy a na straně druhé nemusí soukromé subjekty nutně podléhat stejným povinnostem sociální veřejné služby.

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

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

⁵⁸ – Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. března 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 28).

⁵⁹ – Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. března 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 31). V tomto ohledu Soudní dvůr poznamenal, že podmínky „jsou relevantní“, ale nespécifikoval, za jakých podmínek, ani důsledky, které to bude pro přezkum mít.

⁶⁰ – Tyto povinnosti jsou tedy implicitně spojeny se skutečností, že dotčené služby jsou součástí služby obecného hospodářského zájmu uvedené v článku 106 SFEU. Ustanovení čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH má za cíl osvobodit určité činnosti z toho důvodu, že jsou ve veřejném zájmu. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. března 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 26), a k tomu, že služby poskytované nemocnicí, léčebným nebo diagnostickým ústavem spadají pod službu obecného hospodářského zájmu, viz rozsudky ze dne 25. října 2001, *Ambulanz Glöckner* (C-475/99, EU:C:2001:577, bod 55), a ze dne 12. července 2001, *Vanbraekel* a další (C-368/98, EU:C:2001:400, bod 48).

89. Ze znění čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vyplývá, že toto srovnání by mělo být provedeno s odkazem na konkrétní činnosti prováděné zdravotnickým zařízením. To znamená, že soukromé zdravotnické zařízení musí mít také možnost rozhodnout se, že u některých svých činnostech nebude dodržovat příslušné požadavky na srovnatelné sociální podmínky a v důsledku toho nebude mít ve vztahu k těmto činnostem prospěch z osvobození od DPH⁶¹.

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

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

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

92. Domnívám se, že pojem „sociální podmínky“ je třeba chápat tak, že odkazuje na povinnosti, které zákon ukládá veřejným nemocnicím vůči jejich pacientům. Nevztahuje se však na povinnosti uložené veřejným subjektům, pokud jde o řízení jejich zaměstnanců, prostor, vybavení nebo hospodárnosti⁶².

93. Z druhého pojmů „sociální podmínky“ je třeba chápat tak, že odkazuje na podmínky, které jsou v dotčeném členském státě stanoveny zákonem a které se týkají zákonných povinností veřejných nemocnic, jde-li o léčbu veřejných pacientů⁶³. Tyto zákonné povinnosti se tedy v jednotlivých členských státech mohou lišit a liší, ale lze předpokládat, že se v zásadě týkají záležitostí, jako je nárok na určité druhy nemocniční péče, spolu s právními předpisy upravujícími takové záležitosti, jako jsou poplatky za konkrétní služby. Požadavek sociálních podmínek by však mohl být rozšířen i na další záležitosti: jedním takovým příkladem může být právní požadavek, který veřejným nemocnicím ukládá povinnost o víkendech provozovat pohotovost. S ohledem na požadavek stanovený čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, aby soukromá zařízení byla „řádne

⁶¹ – Jelikož však čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH odkazuje na jakoukoli sociální podmínku, je za účelem určení, zda je požadavek, který členský stát uložil pro to, aby činnost mohla být pro tento účel osvobozena, slučitelný s tímto ustanovením, třeba vzít v úvahu nejen povinnosti vztahující se konkrétně na podobné služby poskytované veřejným subjektem, ale také obecnější povinnosti veřejných zařízení, která tyto činnosti provádějí, jsou-li tyto povinnosti sociálního charakteru. Pokud – použijeme-li aktuální příklad – všechny veřejné nemocnice vykonávající konkrétní činnosti jsou bez ohledu na lékařské oddělení ze zákona povinny vyhradit určitý počet lůžek pro pacienty trpící nemocí COVID-19, pak by stejnou povinností – jež je sociální povahy – musela respektovat každá soukromá nemocnice, která usiluje o osvobození této činnosti od daně. Samozřejmě pokud by se v tomto případě povinnost týkající se COVID-19 nevztahovala například na veřejné neurologické nemocnice nebo na neurologické oddělení všeobecné nemocnice, skutečnost, že soukromé neurologické nemocnice nebo neurologické oddělení soukromé všeobecné nemocnice pro tyto pacienty nevyhradily určitý počet lůžek, by proti nim nemohla být použita za účelem odepření výhody osvobození činností vykonávaných touto nemocnicí nebo tímto oddělením od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. b).

⁶² – Účelem podle mého názoru je nepůsobit implicitně nepříznivě na soukromé subjekty, které mimo jiné přijaly různé způsoby organizace nebo lékařské protokoly, a podpořit tak hospodářskou soutěž spravedlivou, tedy zaměřenou na zásluhy.

⁶³ – Soukromá nemocnice může ověřit, zda podmínky, které jsou jí uloženy, jsou skutečně srovnatelné s podmínkami uloženými veřejnými nemocnicemi, pouze odkazem na takové podmínky. Pokud by tento pojem byl naopak chápán tak, že odkazuje pouze na faktické podmínky, za nichž vykonávají svou činnost veřejné subjekty, nebo na různé postupy, které dodržovaly, bylo by velmi obtížné posoudit kompatibilitu podmínek, které musí soukromé subjekty splňovat, protože by to vyžadovalo přezkoumání situace potenciálně tisíců dalších nemocnic v daném členském státě.

uznána“, jsou sociální podmínky zde uvedené ze své podstaty odlišné od těch stanovených vnitrostátními právními předpisy, pokud jde o uznání nemocnice nebo léčebného nebo diagnostického ústavu nebo podobného zařízení.

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

95. To však neznamená, že by se členské státy mohly svobodně rozhodnout, jaké sociální podmínky mají soukromá zařízení dodržovat. Na rozdíl od čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH totiž čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice neodkazuje na „určité“ sociální podmínky, jak by tomu bylo v případě, kdyby unijní normotvůrce zamýšlel členským státům v této věci svěřit širokou posuzovací pravomoc⁶⁴. Naopak: použité znění („[č]lenské státy osvobodí [...]“) naznačuje, že členské státy v tomto ohledu mají omezenou posuzovací pravomoc⁶⁵.

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

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

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

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

⁶⁴ – Viz rozsudek ze dne 10. prosince 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, body 30 a 33).

⁶⁵ – Zejména si nemyslím, že by tato otázka měla být ponechána na uvážení členských států proto, že je komplikovaná.

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

101. Jsou-li však veřejné subjekty oprávněny provádět lékařské činnosti, které jsou osvobozeny od DPH, aniž by byly vázány určitou pevnou sazbou nebo aniž by tyto činnosti byly hrazeny ze systémů zdravotního pojištění, nemůže se dotčený členský stát tohoto nebo podobného důvodu dovolávat jako důvodu pro odmítnutí uplatnění osvobození od DPH stanoveného v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH na stejné plnění ze strany řádně uznaného soukromoprávního subjektu. Zejména pokud je veřejným zdravotnickým zařízením povoleno účtovat jejich movitějším pacientům dodatečné poplatky za doplňkové služby a sofistikovanější nebo kvalitnější produkty bez DPH, pak zcela evidentně musí být soukromé nemocnice rovněž schopny nabídnout tytéž služby nebo produkty bez DPH⁶⁶.

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

a) Rozsudek ve věci *Idealmed III*

103. Je pravda, že v bodě 21 svého rozsudku ve věci *Idealmed III* Soudní dvůr konstatoval, že požadavek srovnatelných sociálních podmínek se týká poskytovaných služeb a *nikoli* dotčeného poskytovatele. Soudní dvůr uvedl, že „rozsah služeb péče poskytovaných za srovnatelných sociálních podmínek ve smyslu uvedeného ustanovení v poměru k celkové činnosti tohoto poskytovatele není pro uplatnění osvobození od daně stanoveného v článku 132 odst. 1 písm. b) [směrnice o DPH] relevantní.“⁶⁷

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

⁶⁶ – V praxi rovněž není neobvyklé, že veřejné nemocnice mohou ošetřovat pacienty, kteří nejsou účastníky systému zdravotního pojištění, jsou-li schopni související náklady uhradit.

⁶⁷ – Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. března 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 21).

⁶⁸ – Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska. Je tedy zřejmé, že osvobození od daně se vztahuje spíše na službu než na instituci jako celek.

zabránit v tom, aby jako sociální podmínku, a tedy jako podmínku pro lékařské služby, aby byly osvobozeny od daně, například stanovily, že je musí provádět soukromé nemocnice, které provádějí určitý počet činností za určitou sazbu⁶⁹.

105. Otázky nastolené ve věci Idealmed III se spíše týkaly otázek týkajících se podílu pečovatelských služeb dotčené soukromé nemocnice, které jsou poskytovány za sociálních podmínek srovnatelných s veřejnými nemocnicemi, a toho, jak by tento problém mohl potenciálně ovlivnit osvobození od DPH uplatňované podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Ačkoliv k dalším otázkám nastoleným uvedeným rozsudkem toho lze říci více, s ohledem na závěry, které se chystám učinit, jde-li o slučitelnost právní úpravy, jako je ta popsána předkládajícím soudem, s článkem 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, si nemyslím, že je nutné se těmito dalšími otázkami, které by měly být rozhodnuty ve vhodnějším případě, zabývat.

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

106. Jak jsem již vysvětlil, položená otázka nastolila otázku slučitelnosti vnitrostátních právních předpisů s čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, jestliže dotčené vnitrostátní právní předpisy osvobození od DPH stanovené tímto článkem směrnice o DPH podměnily podmínkou, že nemocniční a lékařská péče je poskytována soukromou neuniverzitní nemocnicí, která je buď:

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

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

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

108. V tomto ohledu je zcela zřejmé, že tyto čtyři možnosti nelze odůvodnit odkazem na požadavek čl. 132 odst. 1) písm. b) směrnice o DPH, aby dotčené služby patřily k činnostem v oblasti nemocniční nebo lékařské péče, ani tím, že služby mají být poskytovány „řádně uznaným“ zařízením. Tato konkrétní podmínka, jak jsem již uvedl, v zásadě souvisí s příslušnými

⁶⁹ – Předpokládejme například, že členský stát uloží veřejným nemocnicím dvě sociální povinnosti, z nichž první se týká dodržování určitých práv přiznaných pacientům (např. práva na úplný přístup k jejich zdravotní dokumentaci a na její přenos, práva na doprovod atd.) a druhá spočívá v rezervaci 20 % nemocničních lůžek pro pacienty s COVID-19. Tento členský stát by nemohl umožnit soukromým nemocnicím, aby byly osvobozeny od DPH pro všechny své činnosti, pokud by tyto dvě povinnosti splnilo pouze 40 % z nich, protože to by vzhledem k první podmínce znamenalo, že potenciálně 60 % služeb je osvobozeno, přestože uvedená práva přiznaná pacientům nebyla respektována. Členský stát by však jako jednu ze sociálních podmínek mohl mimo jiné požadovat, aby soukromé nemocnice rovněž rezervovaly 20 % svých lůžek pro pacienty s onemocněním COVID-19, přestože tato podmínka závisí na nemocnici, která dotčené služby poskytuje, a nikoli přímo na povaze těchto služeb.

profesními standardy. Ze soudního spisu je zřejmé – a ve svých písemných vyjádřeních to poznamenala Komise –, že nemocnice je německými orgány řádně uznána⁷⁰. Věc se tedy v podstatě týká toho, zda lze uplatnění čtyř možností obsažených v německé právní úpravě odůvodnit kritériem „srovnatelných sociálních podmínek“.

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

110. Zejména druhá možnost (tj. zařazení do plánu nemocniční péče spolkové země) zřejmě odráží snahu členského státu v zásadě stanovit pro soukromé nemocnice kvótu s odkazem na konkrétní zeměpisné oblasti. Osvobození od DPH podle článku 132 směrnice o DPH je zde využito jako prostředek k faktickému omezení počtu *soukromých nemocnic*, které působí v konkrétní geograficky souvislé oblasti, aby si *veřejné nemocnice*, které v tomto regionu působí, zachovaly dostatek pacientů a byly životaschopné. Uvedu pouze, že čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nelze k tomuto účelu použít a jakýkoli pokus německého státu – ať už prostřednictvím daňových orgánů nebo orgánů odpovědných za plánování zdravotní péče – tohoto cíle dosáhnout tím, že tímto způsobem pro soukromé nemocnice zkrátí jinak použitelné osvobození od DPH, by byl zjevně nezákonný a v rozporu s unijním právem.

111. V každém případě lze v této souvislosti rovněž poznamenat, že ačkoli informace poskytnuté předkládajícím soudem nespecifikují jasně a vyčerpávajícím způsobem podmínky, které musí instituce splnit, aby splnila některou z prvních tří možností, jeví se, že nositelé veřejného úrazového pojištění, zemská sdružení zdravotních pojišťoven nebo sdružení tzv. „Ersatzkassen“ mají prostor pro uvážení, zda smlouvu s nemocnicí uzavřou⁷¹.

112. Stejně tak spolkové země zjevně nejsou povinny zahrnout do svého plánu nemocniční péče soukromé neuniverzitní nemocnice, které vykonávají svou činnost za srovnatelných sociálních podmínek. Vzhledem k tomu, že existence posuzovací pravomoc stanovená vnitrostátním právem, kterou musí posoudit předkládající soud, znamená, že osvobození od DPH může být zdravotnickému zařízení odmítnuto, přestože podmínky pro osvobození od daně předepsané směrnicí o DPH splňuje, je sama o sobě se zněním čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH zjevně neslučitelná. Je tomu tak přinejmenším proto, že posledně uvedené ustanovení *ukládá* členským státům povinnost plnění, která splňují podmínky stanovené v tomto ustanovení, osvobodit („[č]lenské státy *osvobodí* [...]“)⁷².

113. Pokud jde o poslední možnost uvedenou ve vnitrostátních právních předpisech, tedy že alespoň u 40 % nemocničních služeb poskytnutých soukromou neuniverzitní nemocnicí v předchozím účetním roce musela být uplatněna cena nižší, než je částka, kterou uhradí orgány sociálního zabezpečení, je důležité zdůraznit, že tato možnost, jak ji uvedla německá vláda, nezávisí na tom, zda jsou poskytnuté služby skutečně hrazeny ze systémů zdravotního pojištění,

⁷⁰ – Informace poskytnuté předkládajícím soudem naznačují, že vnitrostátní právní předpisy nepožadují, aby se soukromý subjekt za účelem oprávnění k výkonu činností neuniverzitních nemocnic nacházel v jedné ze čtyř situací uvedených v § 4 odst. 14) písm. b) UStG ve spojení s § 108 SGB V. Spíše se jeví, že tyto čtyři situace pravděpodobně nastanou pouze v případě, že zařízení je k provádění takových činností řádně oprávněno.

⁷¹ – Viz například § 109 odst. 2 SGB V.

⁷² – Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska.

ale spíše výši ceny účtované dotčenou soukromou nemocnicí v souvislosti s lékařskou péčí poskytovanou přímo pacientům⁷³. Tato otázka je relevantní pro posouzení článku 133 směrnice o DPH, ke kterému nyní přistoupíme.

b) Článek 133 směrnice o DPH

114. Článek 133 směrnice o DPH umožňuje členským státům podrobit přiznání jinak použitelného osvobození od DPH řadě dalších podmínek, které jsou pro každý případ individuální. Článek 133 písm. c) směrnice o DPH – na který se odkazovaly některé strany – stanoví, že členský stát se může rozhodnout, pro osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví podmínku, že soukromý subjekt uplatňuje ceny *schválené* příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH⁷⁴.

115. Ze spisu však nevyplývá, že by ceny nemocničních služeb v Německu musely být schváleny veřejným orgánem, což je klíčový požadavek čl. 133 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH⁷⁵. Uplatňované ceny jsou brány v úvahu pro účely úhrady plnění zdravotními pojišťovnami, ale této formě kontroly patrně nepodléhají⁷⁶.

116. Kromě toho ze znění čl. 133 písm. c) směrnice o DPH vyplývá, že podmínka, kterou členské státy mohou na základě tohoto ustanovení stanovit, se týká *všech cen*, které dotčené zařízení uplatňuje.

Z toho vyplývá, že buď ceny za všechny služby prováděné v rámci činností soukromé nemocnice odpovídají tarifu schválenému orgány veřejné moci, nebo takové ceny nepřesahují nebo v případě služeb, které nepodléhají schválení cen, jsou uplatňovány ceny nižší, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH, přičemž v takovém případě mohou být od daně osvobozeny všechny tyto služby, splňují-li jednotlivě podmínky použití stanovené v článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH; pokud tomu tak není, nemůže být osvobozena žádná z nich. Toto ustanovení však v žádném případě nepočítá s možností zamítnutí žádosti o osvobození od DPH stanoveného v článku 132 z důvodu, že takovou podmínku splňovala *pouze část* skutečně poskytovaných *lékařských služeb*⁷⁷.

117. Ačkoli na čtvrtou možnost stanovenou německým právem se čl. 133 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH nevztahuje, domnívám se, že taková podmínka může nicméně pro účely čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH pod pojem srovnatelných sociálních podmínek spadat za

⁷³ – Dodržování této podmínky tedy nezávisí na faktorech, které by byly mimo kontrolu veřejné nebo soukromé nemocnice, jako by byly zásady pro úhrady ze strany orgánů sociálního zabezpečení.

⁷⁴ – Jak je ze znění tohoto ustanovení zřejmé, tato podmínka musí být posuzována ve vztahu ke každé činnosti, kterou dotčené zařízení provádí.

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

⁷⁶ – Abych vyjasnil jakékoli nedorozumění, chtěl bych v tomto ohledu zdůraznit, že otázka způsobů úhrady lékařské služby ze strany zdravotních pojišťoven, i když jsou stanoveny zákonem, nemá s kontrolou cen nic společného. Skutečnost, že pouze určité pečovatelské služby poskytované za určitou cenu nejsou kryty, neznamená, že zdravotnická zařízení jsou povinna za své služby uplatňovat tuto cenu. Zařízení mohou i nadále uplatňovat sazby dle svého uvážení.

⁷⁷ – Tento doslovný výklad článku 133 směrnice o DPH je potvrzen potřebou výkladu jakéhokoli ustanovení unijního práva způsobem, který je v souladu s obecnými právními zásadami, včetně zásady rovného zacházení, jakož i s cílem sledovaným článkem 133 směrnice o DPH, který členským státům patrně primárně umožňuje uložit dodatečné podmínky s cílem zajistit, aby osvobození od daně mohly využívat pouze soukromé subjekty, které fungují se stejnými omezeními, jaké jsou kladeny na veřejné subjekty.

předpokladu, že bez ohledu na dotčenou činnost podléhají veřejné nemocnice zákonné povinnosti poskytnout během předchozího účetního roku alespoň 40 % služeb za cenu nižší, než je částka, kterou uhradí orgán sociálního zabezpečení, anebo podléhají podobné zákonné povinnosti.

118. To znamená, že ačkoli požadavek na uplatnění ceny u 40 % poskytnutých nemocničních služeb nelze odůvodnit odkazem na čl. 133 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, lze jej za předpokladu, že taková povinnost je ze zákona uložena také veřejným nemocnicím a jiným podobným zařízení, v zásadě považovat za sociální podmínku pro účely čl. 132 odst. 1) písm. b) směrnice o DPH⁷⁸.

119. Je třeba zdůraznit, že předložená otázka se týká slučitelnosti vnitrostátních právních předpisů s unijním právem a nikoli toho, zda by žalobkyně měla mít z osvobození prospěch. Avšak vnitrostátní právní předpisy by byly s unijním právem v rozporu bez ohledu na to, jaký postoj k závěrům dosaženým ve věci *Idealmed II* Soudní dvůr, pokud jde o čtvrtou možnost, zaujme, jelikož první tři možnosti uvedené v § 108 SGB V přímo nesouvisí s požadavkem podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, aby dotčené činnosti byly vykonávány za srovnatelných sociálních podmínek.

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

121. Takový požadavek, jako je požadavek uvedený německou vládou, – který vyžaduje, aby soukromá nemocnice usilující o využití osvobození od DPH musela během předchozího účetního roku poskytnout alespoň 40 % služeb za cenu nižší, než je částka, kterou uhradí orgán sociálního zabezpečení – však může představovat sociální podmínku ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, pokud existuje srovnatelný požadavek uložený veřejnoprávním subjektům.

C. Ke druhé otázce

122. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, za jakých podmínek je nemocniční péče poskytovaná soukromoprávními nemocnicemi prováděna za sociálních podmínek ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH srovnatelných s podmínkami platnými pro veřejnoprávní subjekty.

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

⁷⁸ – Je pravda, že existují-li další významné sociální podmínky, které veřejné nemocnice musí při poskytování stejné služby splňovat, byla by vnitrostátní legislativa s unijním právem rovněž v rozporu, jestliže by nepožadovala, aby soukromé nemocnice splňovaly srovnatelné sociální podmínky, aby mohly využívat osvobození od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Tyto jiné sociální podmínky však nebudou vůči žalobkyni vymahatelné, protože při neexistenci řádného provedení do vnitrostátního práva nemůže směrnice sama o sobě ukládat povinnosti jednotlivcům. Viz například rozsudek ze dne 5. března 2002, *Axa Royale Belge* (C-386/00, EU:C:2002:136, bod 18) a moje stanovisko ve věci *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:176, bod 21).

pravidla stejná nebo srovnatelná s těmi, která upravují vztahy mezi veřejnoprávními subjekty a jejich pacienty a která musí při poskytování nemocniční a lékařské péče nebo činnostech s ní úzce souvisejícími za všech okolností dodržovat. Splnění této podmínky soukromým zařízením lze odvodit z povinností, ke kterým se toto zařízení ve vztahu k těmto pacientům smluvně zavázalo.

V. Závěry

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

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

Takový požadavek, jako je požadavek uvedený německou vládou, – který vyžaduje, aby soukromá nemocnice usilující o využití osvobození od DPH musela během předchozího účetního roku poskytnout alespoň 40 % služeb za cenu nižší, než je částka, kterou uhradí orgán sociálního zabezpečení, však může představovat sociální podmínku ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, pokud existuje srovnatelný požadavek uložený veřejnoprávními subjekty.

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