



# Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
GERARD HOGAN  
prednesené 23. septembra 2021<sup>1</sup>

**Vec C-228/20**

**I GmbH  
proti  
Finanzamt H**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Niedersächsisches Finanzgericht  
(Finančný súd Dolného Saska, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 132 ods. 1 písm. b) – Oslobodenie pre určité zdravotnícke činnosti vo verejnom záujme – Pojem ‚riadne uznané zariadenia‘ – Pojem ‚sociálne podmienky porovnateľné s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom“

## I. Úvod

1. Za akých okolností je súkromne prevádzkovaná nemocnica oprávnená využiť oslobodenie od DPH poskytované verejnoprávnym nemocniciam v súvislosti s lekársym ošetrovaním a starostlivosťou? Ako ukážem, ide o pomerne problematickú otázku, v podstate je to však otázka, ktorú kladie tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“). Práve toto ustanovenie upravuje oslobodenie od dane pre určité činnosti v oblasti zdravotnej starostlivosti vykonávané osobitnými typmi zdravotníckych zariadení.

2. Výnimky upravené v článku 132 smernice o DPH sú založené na politických úvahách, ktoré nie sú všetky nevyhnutne úplne konzistentné. Ako uviedol D. Berlin, pokrok na ceste harmonizácie DPH sa často riadil nesmierne praktickými úvahami, ktoré zas boli často diktované realitou vnútroštátnej politiky a regionálnych špecifik.<sup>2</sup>

3. Návrh v prejednávanej veci podal Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd Dolného Saska, Nemecko) v súvislosti so sporom medzi súkromnou spoločnosťou s ručením obmedzeným I a Finanzamt H (Daňový úrad H, Nemecko), ktorý sa týkal oslobodenia od DPH v prípade nemocničných služieb poskytovaných spoločnosťou I počas zdaňovacích období rokov 2009 až

<sup>1</sup> Jazyk prednesu: angličtina.

<sup>2</sup> Pozri BERLIN, D.: *La Directive TVA 2006/112*. Bruxelles: Bruylant, 2020, s. 538.

2012. Vnútroštátny súd sa s poukázaním na to, že medzi spornou vnútroštátnou právnou úpravou a znením článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH existuje určité napätie, rozhodol opýtať Súdneho dvora na správny výklad tohto ustanovenia.

4. Na úvod sa nemôžem vyhnúť konštatovaniu, že niektoré z existujúcich rozsudkov Súdneho dvora na túto tému nie sú možno vždy úplne konzistentné. Ako tiež ukážem, ťažkosti sú čiastočne spôsobené tým, že niektoré pojmy obsiahnuté v článku 132 ods. 1 písm. b) sú samy osebe trochu zle vymedzené a ťažko sa uplatňujú. Prejednávaná vec preto poskytuje Súdnemu dvoru príležitosť objasniť túto judikatúru vykonaním komplexnej a systémovej analýzy tohto ustanovenia. Skôr než uskutočním túto analýzu, musím však najprv predstaviť príslušný legislatívny rámec.

## II. Právny rámec

### A. Právo EÚ

5. Článok 131 smernice o DPH je jediným článkom v kapitole 1 hlavy IX tejto smernice, ktoré sú nazvané „Všeobecné ustanovenia“ a „Oslobodenie od dane“. Uvedený článok znie takto:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia [EÚ] a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

6. Článok 132 ods. 1 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v kapitole 2, nazvanej „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, hlavy IX tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

b) hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom;

c) poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskejších a zdravotníckych povolání definovaných príslušným členským štátom;

...“

7. Článok 133 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n), splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok:

- a) dotknuté subjekty nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nesmie rozdeliť, ale musí sa použiť na pokračovanie alebo zlepšenie poskytovaných služieb;
- b) tieto subjekty musia byť riadené a spravované v zásade na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú žiadny priamy alebo nepriamy finančný prospech, či už osobne alebo cez sprostredkovateľov, na výsledkoch daných činností;
- c) tieto subjekty musia uplatňovať ceny schválené orgánmi verejnej moci alebo ceny neprekračujúce takto schválené ceny, alebo pokiaľ ide o služby, ktorých ceny nepodliehajú schváleniu, uplatňovať nižšie ceny, ako na obdobné služby uplatňujú obchodné spoločnosti, ktoré podliehajú DPH;
- d) oslobodenie od dane nesmie spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže znevýhodnením obchodných spoločností, ktoré podliehajú DPH.

...“

**B. Nemecké právo**

8. § 4 bod 14 písm. b) Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu; ďalej len „UStG“) v znení platnom k 1. januáru 2009 stanovuje:

„Z transakcií patriacich pod ustanovenie § 1 ods. 1 bodu 1 UStG sú od dane oslobodené:

...

14. ...

b) hospitalizácia a zdravotná starostlivosť vrátane diagnostiky, lekárskeho vyšetrení, prevencie, rehabilitácie, asistencie pri pôrode a služieb hospicu, ako aj s nimi úzko súvisiace činnosti vykonávané subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom. Služby uvedené v prvej vete sú oslobodené od dane aj v prípade, že ich poskytujú:

aa) povolené nemocnice podľa § 108 Fünften Buches Sozialgesetzbuch [(piata kniha sociálneho zákonníka) (ďalej len „SGB V“)],

...

cc) zariadenia, ktoré do poskytovania zdravotnej starostlivosti zapojili poskytovatelia zákonného úrazového poistenia podľa § 34 Siebten Buches Sozialgesetzbuch [(siedma kniha sociálneho zákonníka) (ďalej len „SGB VII“)],

...“

9. § 108 SGB V, nazvaný „Povolené nemocnice“, znie takto:

„Zdravotné poisťovne môžu poveriť poskytovaním nemocničnej starostlivosti iba nasledujúce nemocnice (povolené nemocnice):

1. nemocnice, ktoré sú uznané ako univerzitné nemocnice...,
2. nemocnice, ktoré sú zaradené do nemocničného plánu spolkovej krajiny (plánové nemocnice), alebo
3. nemocnice, ktoré uzavreli zmluvu o poskytovaní zdravotnej starostlivosti s Landesverbände der Krankenkassen (krajinské zväzy zdravotných poisťovní) a s Verbände der Ersatzkassen (zväzy náhradných zdravotných poisťovní).“

10. Zdá sa, že podľa nemeckého práva rozdiel medzi zdravotnou poisťovňou a náhradnou zdravotnou poisťovňou spočíva z historických dôvodov v spôsobe, akým sú organizované. Pre prejednávánú vec to podľa všetkého nie je relevantné.

11. § 109 SGB V, nazvaný „Uzavretie zmlúv o poskytovaní zdravotnej starostlivosti s nemocnicami“, stanovuje:

....

(2) Na uzavretie zmluvy o poskytovaní zdravotnej starostlivosti podľa § 108 bodu 3 SGB V nie je právny nárok...

(3) Zmluva o poskytovaní zdravotnej starostlivosti podľa § 108 bodu 3 SGB V nesmie byť uzavretá, ak nemocnica:

1. neposkytuje záruku výkonnej a hospodárnej hospitalizácie,
2. [nesplňa určité kvalitatívne požiadavky], alebo
3. nie je nevyhnutná na zabezpečenie hospitalizácie v súlade s potrebami poistencov.

...“

12. § 1 Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (zákon o financovaní nemocníc; ďalej len „KHG“, BGBl. I 1991, 886), nazvaný „Zásada“, stanovuje v znení, ktoré vnútroštátny súd uvádza ako uplatniteľné na konanie vo veci samej, čo musí potvrdiť uvedený súd:

„1. Účelom tohto zákona je hospodárske zabezpečenie nemocníc s cieľom zaručiť obyvateľstvu vysokokvalitnú starostlivosť v súlade s potrebami pacientov poskytovanú výkonnými, vysokokvalitnými a zodpovedne hospodáriacimi nemocnicami a prispievať k sociálne únosným sadzbám zdravotnej starostlivosti.“

13. § 6 KHG stanovuje:

„1. Na realizáciu cieľov uvedených v § 1 spolkové krajiny zostavujú nemocničné plány a investičné programy; zohľadnené musia byť dodatočné náklady, najmä vplyv na sadzby zdravotnej starostlivosti.

...

4. Ďalšie podrobnosti určí právo spolkovej krajiny.“

14. Nemecká vláda vo svojich písomných pripomienkach uviedla, že Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financií, Nemecko) prijalo záväzný administratívny obežník, ktorý sa uplatňoval od 1. januára 2009. Podľa tohto obežníka aj súkromné nemocnice, ktoré nie sú povolenými nemocnicami v zmysle § 108 SGB V, môžu požadovať oslobodenie od dane, ak služby, ktoré poskytujú, zodpovedajú službám poskytovaným nemocnicami prevádzkovanými verejnými subjektmi alebo nemocnicami schválenými v zmysle § 108 SGB V a náklady do veľkej miere znášajú zdravotné poisťovne alebo iné orgány sociálneho zabezpečenia. Platí to vtedy, ak v uplynulom finančnom roku najmenej 40 % dní hospitalizácie alebo fakturovaných dní v priebehu roka možno pripísať pacientom, za ktorých boli nemocničné služby účtované sumou, ktorá neprekročila sumu, ktorú by uhradili orgány sociálneho zabezpečenia.<sup>3</sup>

15. Nakoniec § 30 Gewerbeordnung (Nariadenie o obchode a priemysle; ďalej len „GewO“), nazvaný „Súkromné nemocnice“, stanovuje:

„(1) Prevádzkovatelia súkromných nemocníc a súkromných pôrodníc, ako aj súkromných psychiatrických nemocníc musia príslušný orgán požiadať o povolenie. Povolenie je odopreté len v týchto prípadoch:

1. ak určité skutočnosti preukazujú nespoľahlivosť prevádzkovateľa vo vzťahu k riadeniu alebo správe zariadenia alebo kliniky,
  - 1a. ak určité skutočnosti preukazujú, že nie je zaručená primeraná lekárska a ošetrovateľská starostlivosť o pacientov,
2. ak podľa opisov a plánov, ktoré má prevádzkovateľ predložiť, štrukturálne a iné technické vybavenie zariadenia alebo kliniky nespĺňa hygienické požiadavky,
3. ak sa má zariadenie alebo klinika nachádzať len v časti budovy, ktorú obývajú aj iné osoby, a ich prevádzka môže pre spoluobyvateľov tejto budovy znamenať značné nevýhody alebo nebezpečenstvo, alebo
4. ak majú byť v zariadení alebo klinike liečené osoby s nákazlivými chorobami alebo duševne chorí a jej umiestnenie môže pre majiteľov alebo obyvateľov susedných nehnuteľností znamenať značné nevýhody alebo nebezpečenstvo.

(2) Pred udelením povolenia je potrebné konzultovať s miestnymi orgánmi štátnej správy a samosprávy záležitosti uvedené v bodoch 1, 3 a 4.“

<sup>3</sup> Táto podmienka bola pridaná v roku 2019 do § 4 bodu 14 písm. b) bodu a. a.) UStG.

### III. Skutkový stav konania vo veci samej a návrh na začatie prejudiciálneho konania

16. Žalobkyňa vo veci samej je súkromnou spoločnosťou s ručením obmedzeným založenou podľa nemeckého práva, ktorej predmetom činnosti je podľa jej stanov plánovanie, zriadenie a prevádzkovanie nemocnice špecializovanej na neurológiu. Činnosť tejto nemocnice bola schválená štátom v zmysle § 30 GewO.

17. V prípade pacientov žalobkyne ide o samoplatcov, ktorí za ošetrovanie platia vopred, osoby súkromne poistené, osoby s nárokom na finančnú podporu, tzv. ambasádoví pacienti, v prípade ktorých veľvyslanectvo cudzieho štátu udeľuje prísľub úhrady nákladov, príslušníci spolkových ozbrojených síl, pacienti združení podnikových poisťovní a pacienti zákonných zdravotných poisťovní.

18. Žalobkyňa svoje hospitalizačné a lekárske služby a s nimi úzko súvisiace činnosti najprv účtovala na základe paušálnych denných sadziieb, ako to bolo obvyklé v prípade nemocníc podľa § 108 SGB V. Fakultatívne lekárske služby boli účtované oddelene podľa Gebührenordnung für Ärzte (sadzobník poplatkov pre lekárov). Ak boli pacienti umiestnení v jednolôžkových alebo dvojlôžkových izbách, žalobkyňa im za to účtovala príplatky. Časom však žalobkyňa postupne prešla na fakturáciu podľa systému diagnostických skupín [Diagnosis Related Group (DRG)].<sup>4</sup> Žalobkyňa pred vnútroštátnym súdom uviedla, že v roku 2011 bolo podľa systému DRG zúčtovaných iba 15 až 20 % dní liečby.

19. Dňa 28. júna 2012 žalobkyňa uzavrela s istou úrazovou poisťovňou ako poskytovateľom zákonného úrazového poistenia rámcovú dohodu [v zmysle § 4 bodu 14 písm. b) druhej vety bodu cc) UStG]. Táto dohoda nadobudla účinnosť 1. júla 2012.

20. Vo svojich daňových priznaniach k DPH za roky 2009 až 2012 žalobkyňa svoje nemocničné služby účtované na základe paušálnych denných sadziieb a úhrad za užívanie zariadení nemocnice účtované externým zmluvným lekárom spracovávala ako oslobodené od DPH. V rámci daňovej kontroly však príslušný daňový úrad dospel k názoru, že činnosti, ktoré žalobkyňa uskutočnila pred 1. júlom 2012, v prevažnej väčšine nie sú oslobodené od DPH, lebo nejde o povolenú nemocnicu podľa § 108 SGB V. Tento názor bol potvrdený v rozhodnutí o námietke voči výsledku kontroly, ako aj v konaní o žalobe podanej voči tomuto rozhodnutiu.

21. Žalobkyňa potom začala konanie pred vnútroštátnym súdom, v ktorom tvrdí, že predmetné činnosti by mali byť oslobodené od DPH na základe článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, keďže ich vykonávala oprávnená nemocnica poskytujúca služby za rovnakých podmienok ako verejnoprávny subjekt. S cieľom preukázať, že to tak bolo, žalobkyňa tvrdí, že jej činnosť je vo verejnom záujme, lebo po prvé ponúka celý rad služieb porovnateľných so službami verejných zariadení alebo zariadení integrovaných do plánu krajiných nemocníc, po druhé je jednou z najrenomovanejších neurochirurgických kliník na svete a po tretie poskytuje svoje služby každému bez ohľadu na to, či ide o poistenca zákonného alebo súkromného systému poistenia, prípadne nepoistenú osobu.

22. Vnútroštátny súd zas poukazuje na to, že v sporných obdobiach žalobkyňa nespĺňa podmienky na oslobodenie od dane podľa § 4 bodu 14 písm. b) druhej vety bodu a. a.) UStG alebo podľa § 4 bodu 14 písm. b) druhej vety bodu cc) UStG. Po prvé rámcová dohoda, ktorú žalobkyňa uzavrela s úrazovou poisťovňou, nadobudla platnosť až 1. júla 2012 a po druhé žalobkyňa nespĺňa

<sup>4</sup> DRG je systém na klasifikáciu nemocničných prípadov do rôznych skupín.

podmienky stanovené v § 108 SGB V, ktoré by ju oprávňovali na to, aby sa s ňou zaobchádzalo ako s povolenou nemocnicou. Vnútroštátny súd má však pochybnosti o zlučiteľnosti týchto podmienok s článkom 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

23. V tejto súvislosti má vnútroštátny súd tendenciu stotožňovať sa s názorom piateho a jedenásteho senátu Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), podľa ktorého tieto požiadavky prekračujú rámec požiadaviek stanovených v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Vzhľadom na podmienky stanovené v článku 108 SGB V na kvalifikáciu ako povolená nemocnica v zmysle tohto ustanovenia sa totiž domnieva, že akákoľvek požiadavka, aby súkromné nemocnice spĺňali tieto podmienky, ak chcú využiť oslobodenie od DPH, by obmedzila výhodu oslobodenia od dane na nemocnice, ktoré sú už zahrnuté v nemocničnom pláne alebo ktoré už uzavreli dohodu so zväzom zdravotných poisťovní alebo zväzom náhradných zdravotných poisťovní. Dôvodom je to, že iné súkromné nemocnice by mali malú šancu na zahrnutie do nemocničného plánu alebo podpísanie takej dohody, ak už je k dispozícii dostatok nemocničných lôžok pre konkrétnu špecializáciu v spolkovej krajine. V dôsledku toho by sa s podobnými zdravotníckymi službami zaobchádzalo odlišne v závislosti od toho, či nemocnica poskytujúca služby požiadala skôr alebo neskôr o zaradenie do nemocničného plánu alebo o uzavretie dohody o poskytovaní zdravotnej starostlivosti so zväzom zdravotných poisťovní alebo zväzom náhradných zdravotných poisťovní na úrovni spolkovej krajiny, čo by bolo nezlučiteľné so zásadou daňovej neutrality.

24. Ak by sa § 4 bod 14 písm. b) UStG považoval za nezlučiteľný s článkom 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, vnútroštátny súd sa domnieva, že by potom vznikla otázka, či sa žalobkyňa môže odvolávať na toto ustanovenie uvedenej smernice. Aby to tak bolo, je potrebné, aby nemocničné služby poskytované žalobkyňou a činnosti s nimi úzko spojené boli poskytované za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.

25. V tejto súvislosti vnútroštátny súd poukazuje na to, že jedenásty senát Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol, že nemecký zákonodarca porušil článok 132 smernice o DPH len v rozsahu, v akom toto ustanovenie podmieňuje priznanie oslobodenia od DPH tým, že príslušné služby poskytuje zariadenie, ktoré je povolenou nemocnicou v zmysle § 108 SGB V. Nebolo by to však v rozpore s ustanoveniami článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, keby vnútroštátne právne predpisy podmieňovali toto oslobodenie – ako je to v prípade § 4 bodu 14 písm. b) druhej vety bodu a. a.) UStG, § 108 ods. 2 a 3 SGB V, § 1 a § 6 KHG a § 109 SGB V – podmienkami, ktoré sa týkajú výkonnosti nemocnice z hľadiska personálu, priestorov a vybavenia, ako aj nákladovej efektívnosti jej riadenia.

26. Vnútroštátny súd má o týchto úvahách pochybnosti. Domnieva sa, že na určenie, či sa činnosti uskutočňujú za „porovnateľných sociálnych podmienok“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, je vhodné uplatniť iné kritériá, než navrhuje jedenásty senát Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), konkrétne či náklady väčšiny pacientov hradia alebo nehradia orgány sociálneho zabezpečenia.

27. Za týchto okolností sa vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je § 4 bod 14 písm. b) [UStG] zlučiteľný s článkom 132 ods. 1 písm. b) [smernice o DPH], ak sa oslobodenie od dane pre nemocnice, ktoré nie sú subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, viaže na to, že nemocnice sú povolené podľa § 108 [SGB V]?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku: Za akých predpokladov sú sociálne podmienky hospitalizácie poskytovanej súkromnoprávnymi nemocnicami porovnateľné s podmienkami hospitalizácie platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH?“

## IV. Analýza

### A. Predbežné poznámky

28. Keďže vnútroštátny súd aj účastníci konania sa odvolávajú na zásadu daňovej neutrality, môže byť vhodné začať objasnením významu tohto výrazu. Z rýchleho prehľadu judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že výraz „zásada daňovej neutrality“ sa používa najmenej v troch rôznych kontextoch.<sup>5</sup>

29. *Po prvé* tento výraz sa často používa na opis skutočnosti, že osoba, ktorá musela zaplatiť DPH pri nadobudnutí tovaru alebo služieb, si ju potom môže odpočítať, ak sú tieto tovary alebo služby určené na použitie na účely zdaniteľnej činnosti.<sup>6</sup> To je jednoznačne hlavný význam tohto výrazu.

30. *Po druhé* zásada daňovej neutrality sa niekedy chápe tak, že vo veciach DPH odráža zásadu rovnakého zaobchádzania.<sup>7</sup> Ak sa taká zásada používa v tomto zmysle, môže sa, samozrejme, uplatniť na spochybnenie platnosti ustanovenia smernice o DPH.<sup>8</sup>

31. *Po tretie* Súdny dvor niekedy používa tento výraz na označenie toho, že DPH by mala byť neutrálna z hľadiska hospodárskej súťaže.<sup>9</sup> V podstate ide o to, že s podobnými tovarmi alebo službami, ktoré si navzájom konkurujú, by sa malo zaobchádzať rovnako.<sup>10</sup> Táto zásada sa však trochu líši od zásady rovnakého zaobchádzania, keďže nejde o nadradené pravidlo primárneho práva, ktoré by mohlo určiť platnosť stanoveného oslobodenia.<sup>11</sup> V tomto (treťom) zmysle je myšlienka daňovej neutrality skôr výkladovou zásadou, ktorá vstupuje do hry, keď iné metódy výkladu nevedú k presvedčivému výsledku.<sup>12</sup>

<sup>5</sup> Pokiaľ ide o prvé dva významy, pozri rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, body 47 a 48). V niektorých rozsudkoch Súdny dvor pri opise svojej judikatúry mieša tieto rôzne významy, čo môže vyvolať dojem určitého zmatku vo vzťahu k pôsobnosti zásady daňovej neutrality. Pozri napríklad rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, body 40 až 44).

<sup>6</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 24); z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 38), a pokiaľ ide o novšiu judikatúru, rozsudky z 26. apríla 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, bod 43), alebo z 26. apríla 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, body 32 až 34).

<sup>7</sup> Rozsudky z 13. marca 2014, Jetair a BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, bod 53), a zo 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 48).

<sup>8</sup> Pozri napríklad rozsudok zo 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 38).

<sup>9</sup> Pojem daňová neutralita je vypožičaný od liberálnych ekonomických škôl, ktoré sa usilovali najmä priradiť daniam prísny cieľ výnosov. V praxi však nijaký daňový systém nie je ekonomicky neutrálny, lebo voľba základu dane a sadzby dane nevyhnutne ovplyvňuje správanie hospodárskych subjektov. Preto sa viac či menej upúšťa od myšlienky, že dane by mali byť vo všeobecnosti neutrálne, keďže postupne sa potvrdzuje úloha zdaňovania ako nástroja hospodárskeho a sociálneho intervencionizmu. Pozri BOMMIER, L.: *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*. Paris: LGDJ, 2021, s. 4 až 7.

<sup>10</sup> Pozri napríklad v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49).

<sup>11</sup> Pozri napríklad rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45).

<sup>12</sup> Ako Súdny dvor uznal v rozsudku zo 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 54), keď normotvorca EÚ musí pri prijímaní opatrení daňovej povahy urobiť rozhodnutie politickej, ekonomickej a sociálnej povahy a hierarchicky usporiadať protichodné záujmy alebo vykonať komplexné posúdenie, treba mu priznať širokú mieru voľnej úvahy. To isté platí na vnútroštátnej úrovni, keď smernica poskytuje členským štátom právomoc voľnej úvahy, na základe ktorej nemusia uplatňovať kritériá stanovené smernicou, ale môžu ich špecifikovať. Pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, body 55 až 60 a citovaná judikatúra).



32. V prejednávanej veci tvrdenia vnútroštátneho súdu a účastníkov konania týkajúce sa daňovej neutrality používajú tento pojem v treťom zmysle, t. j. s odkazom na cieľ sledovaný smernicou o DPH: daň by mala byť, pokiaľ je to možné, neutrálna z hľadiska hospodárskej súťaže. Ako však ukážem, pri výklade týchto ustanovení smernice o DPH je relevantná aj zásada rovnakého zaobchádzania ako všeobecná zásada práva.

### **B. Prvá otázka**

33. Prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či je § 4 bod 14 písm. b) UStG v znení uplatniteľnom na predmetné zdaňované obdobie zlučiteľný s článkom 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

34. V tejto súvislosti je však potrebné pripomenúť, že v rámci prejudiciálneho konania Súdny dvor nemá právomoc rozhodovať o súlade vnútroštátnych ustanovení s právom EÚ, ale podľa článku 267 prvého odseku ZFEÚ len o výklade Zmlúv a platnosti a výklade aktov inštitúcií, orgánov, úradov alebo agentúr Európskej únie.<sup>13</sup>

35. V dôsledku toho a vzhľadom na objasnenia vnútroštátnej právnej úpravy, ktoré poskytla nemecká vláda vo svojich pripomienkach, sa domnievam, že prvá otázka sa musí chápať tak, že sa v podstate týka toho, či sa má článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá priznáva oslobodenie od DPH súkromnej neuniverzitnej nemocnici len vtedy, ak je táto nemocnica buď zapojená do poskytovania starostlivosti poskytovateľmi zákonného úrazového poistenia, alebo je zahrnutá do nemocničného plánu na úrovni spolkovej krajiny (tzv. plánové nemocnice), alebo ak uzavrela dohodu o poskytovaní zdravotnej starostlivosti so zväzom zdravotných poisťovní alebo so zväzom náhradných zdravotných poisťovní na úrovni spolkovej krajiny, alebo ak v predchádzajúcom finančnom roku fakturovala aspoň 40 % poskytnutých nemocničných služieb za nižšiu sumu, než hradia orgány sociálneho zabezpečenia.

36. V tejto súvislosti je, samozrejme, východiskovým bodom to, že jednotlivé výnimky uvedené v článku 132 ods. 1 smernice o DPH treba vykladať reštriktívne.<sup>14</sup> To znamená, že ich výklad by nemal vyvolávať účinky nad rámec tých, ktoré sú potrebné na dosiahnutie sledovaných cieľov. Tieto ciele vo všeobecnosti spočívajú v oslobodení určitých činností vo verejnom záujme od DPH s cieľom uľahčiť prístup k určitým službám a dodávky určitého tovaru tým, že sa zabráni zvýšeným nákladom, ktoré by vznikli, ak by sa uplatnila DPH.<sup>15</sup> Požiadavka reštriktívneho výkladu však neznamená, že výrazy použité na definovanie oslobodení od dane sa majú vykladať spôsobom, ktorý by nespĺňal tieto ciele, a teda by oslobodenia zbavoval zamýšľaného účinku.<sup>16</sup>

37. Článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane „hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom“. Dopĺňa to článok 132 ods. 1 písm. c), ktorý stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane aj „poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskejších a zdravotníckych povolání definovaných príslušným členským štátom“.

<sup>13</sup> Pozri napríklad rozsudok zo 17. júla 2008, ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416, bod 28).

<sup>14</sup> Pozri napríklad rozsudok z 2. júla 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 18).

<sup>15</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30).

<sup>16</sup> Pozri napríklad rozsudok z 8. októbra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28).

38. Keďže tieto dve ustanovenia sú v podstate len konsolidovanými verziami predchádzajúcich ustanovení článku 13A ods. 1 písm. b) a c) šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (77/388/EHS)<sup>17</sup>, treba ich vykladať rovnakým spôsobom. Treba teda vychádzať z toho, že judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa článku 13A ods. 1 písm. b) a c) smernice 77/388 sa v zásade uplatní aj na článok 132 ods. 1 písm. b) a c) smernice o DPH.<sup>18</sup>

39. Z tejto judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že oslobodenie od dane stanovené v terajšom článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH má spolu s oslobodením upraveným v článku 132 ods. 1 písm. c) tejto smernice znížiť náklady na zdravotnú starostlivosť<sup>19</sup> vymedzením podmienok, za akých môžu byť oslobodené od dane všetky služby, ktorých cieľom je diagnostikovať, liečiť, a ak je to možné, vyliečiť choroby alebo zdravotné anomálie.<sup>20</sup>

40. Hoci tieto dve ustanovenia majú rovnaký cieľ, ich pôsobnosť je odlišná. Zatiaľ čo článok 132 ods. 1 písm. b) smernice sa vzťahuje na služby poskytované v *nemocničných zariadeniach*, článok 132 ods. 1 písm. c) smernice sa vzťahuje na služby poskytované mimo takého zariadenia, a to v bydlisku poskytovateľa služieb, ako aj v bydlisku pacienta alebo na inom mieste.<sup>21</sup>

41. Konkrétnejšie pokiaľ ide o výnimku, ktorú stanovuje článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, existujú tri požiadavky,<sup>22</sup> ktoré sa týkajú:

- povahy poskytovanej služby,
- formy zariadenia poskytujúceho službu a
- spôsobu poskytovania služby.<sup>23</sup>

42. Pokiaľ ide o *prvú požiadavku*, zo znenia článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vyplýva, že aby mohli byť príslušné služby oslobodené od dane, musia patriť do jednej z týchto troch kategórií:

- týkajú sa hospitalizácie pacienta, t. j. prijatia a pobytu osoby v nemocnici,<sup>24</sup> alebo
- majú za cieľ chrániť, udržiavať alebo obnovovať zdravie osoby<sup>25</sup> alebo

<sup>17</sup> Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23.

<sup>18</sup> Pozri napríklad rozsudok z 18. septembra 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, bod 18).

<sup>19</sup> Pozri napríklad rozsudok z 13. marca 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 28).

<sup>20</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. júna 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 27), a z 13. marca 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 29).

<sup>21</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júla 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 19), a z 18. septembra 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753 body 20 a 21). Na rozdiel od článku 132 ods. 1 písm. b) sa však článok 132 ods. 1 písm. c) smernice o DPH nevzťahuje na plnenia úzko súvisiace s poskytovaním lekárskej starostlivosti, ktoré sú uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b). Pozri rozsudok z 13. marca 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 32).

<sup>22</sup> Obe ustanovenia majú spoločné aj to, že nestanovujú nijakú požiadavku týkajúcu sa príjemcu oslobodených plnení.

<sup>23</sup> Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, bod 27).

<sup>24</sup> Ako Súdny dvor uviedol v bode 29 rozsudku z 1. decembra 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734): „poskytovanie služieb, ktoré... prispievajú k zvýšeniu komfortu a pohode hospitalizovaných osôb, vo všeobecnosti nepatrí pod oslobodenie [ , pokiaľ] tieto služby [nie sú] nevyhnutné na dosiahnutie terapeutických cieľov služieb nemocničnej a lekárskej starostlivosti, v rámci ktorých boli poskytované“.

<sup>25</sup> Pokiaľ ide o povahu lekárskeho služieb, ktoré by mohli byť oslobodené od dane, pozri napríklad rozsudky z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 29); z 10. júna 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, body 28 a 40 až 52); z 10. júna 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 37); z 2. júla 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 28 a 29), a zo 4. marca 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, body 25 a 26).

– týkajú sa plnení, ktoré úzko súvisia s týmito prvými dvoma kategóriami.<sup>26</sup>

43. Pokiaľ ide o prejednávajúcu vec, prvá požiadavka nie je problematická. *Ďalšie dve požiadavky* však vyvolávajú ťažkosti pri definovaní ich rozsahu, ako aj spôsobu ich uplatňovania. Týmito požiadavkami sa teraz budem postupne zaoberať.

#### 1. *Forma zariadenia poskytujúceho príslušné služby*

44. Článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH stanovuje, že služby poskytované subjektmi, ktoré sa neriadia verejným právom, môžu byť oslobodené od DPH len vtedy, ak sú to „nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy“. Na úvod môžem pripomenúť, že Súdny dvor potvrdil, že pojem „zariadenie“ použitý v tomto ustanovení predpokladá okrem iného existenciu „individualizovaného subjektu“. <sup>27</sup> Keďže článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH má navyše odlišný rozsah pôsobnosti ako článok 132 ods. 1 písm. c) smernice – ktorý odkazuje na poskytovanie osobnej starostlivosti mimo zdravotníckej štruktúry –, toto konkrétne oslobodenie sa vzťahuje iba na individualizované subjekty vo forme zdravotníckej štruktúry, t. j. subjekty, v ktorých sú združené rôzne zdroje, najmä ľudské, technické, realitné a finančné zdroje. <sup>28</sup>

45. Pokiaľ ide po prvé o *druh činnosti*, ktorú musia tieto subjekty vykonávať, aby sa na ne mohlo uplatniť toto oslobodenie, článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH spresňuje, že musí ísť o činnosť nemocničného zariadenia, liečebného a diagnostického strediska alebo zariadenia podobnej povahy. <sup>29</sup>

46. Keďže tieto kategórie zariadení nie sú v smernici o DPH vymedzené, musia sa chápať podľa ich obvyklého významu v každodennom jazyku. <sup>30</sup>

<sup>26</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júla 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, body 28 až 31). Pokiaľ ide o pojem úzko súvisiace činnosti v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, pozri napríklad rozsudky zo 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, body 33 až 35); z 1. decembra 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, body 23 až 29), z 25. marca 2010, Komisia/Holandsko (C-79/09, neuvverejnený, EU:C:2010:171, bod 51), a z 10. júna 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 49).

<sup>27</sup> Pozri rozsudok z 2. júla 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 35). Súdny dvor napríklad rozhodol, že také laboratórium, ktoré sa riadi súkromným právom a vykonáva diagnostické lekárske analýzy, sa musí považovať za zariadenie „podobnej povahy“ ako „nemocnice“ a „liečebné a diagnostické strediská“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, keďže analýzy vykonávané takým subjektom vzhľadom na svoj terapeutický účel patria pod pojem „lekárska starostlivosť“ uvedený v tomto ustanovení. Pozri rozsudky z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 35), a z 10. júna 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 60). Subjekt vykonávajúci prepravu ľudských orgánov a vzoriek ľudského pôvodu do nemocníc a laboratórií ako samostatne zárobkovo činná osoba však neplní rovnaký typ osobitnej funkcie, akú vykonávajú zdravotnícke a diagnostické zariadenia alebo strediská, ktorá je relevantná na to, aby sa subjekt považoval za „zariadenie podobnej povahy“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Rozsudok z 2. júla 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 36).

<sup>28</sup> Toto združovanie zdrojov je práve spoločné pre nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská. Zároveň je to niečo, čo odlišuje zdravotné stredisko od lekárskej alebo zdravotníckej ambulancie, ktorej služby môžu byť tiež oslobodené od dane, ale na základe článku 132 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

<sup>29</sup> V rozsudkoch z 23. februára 1988, Komisia/Spojené kráľovstvo (353/85, EU:C:1988:82, bod 32); zo 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, bod 47), a z 10. júna 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 58), Súdny dvor mimochodom bez akéhokoľvek odôvodnenia rozhodol, že výnimka stanovená v terajšom článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa týka služieb, ktoré poskytujú „zariadenia, ktoré majú sociálny účel“, hoci takýto účel nie je zrejmy ani zo znenia, ani z cieľa, ktorý sa týka len lekárskej starostlivosti. Je pravda, že toto ustanovenie stanovuje požiadavku „sociálnej porovnateľnosti“, týka sa to však spôsobu poskytovania príslušných služieb, a nie podnikového účelu zariadení, ktoré ich poskytujú. Chcem však poukázať na to, že Súdny dvor sa vo svojej nedávnej judikatúre prestal odvolávať na sociálny podnikový účel, ktorý by malo plniť dotknuté zariadenie.

<sup>30</sup> Pozri napríklad rozsudok z 5. októbra 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, bod 26), a návrhy, ktoré som predniesol vo veci Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302, body 40 až 51).

47. Tu je z ich obvyklého významu v každodennom jazyku zrejmé, že pojmy „nemocničné zariadenia“, „liečebné strediská“ a „diagnostické strediská“ odkazujú na subjekty, ktorých hlavnou činnosťou je starostlivosť o chorých ľudí alebo obeť zranení, ktoré sú príliš zložité na to, aby sa liečili doma alebo v ordinácii lekára, poskytovanie zdravotníckych služieb zameraných na ochranu, udržiavanie alebo obnovu zdravia ľudí a vykonávanie analýz zameraných na stanovenie prítomnosti ochorenia alebo poruchy u pacienta.<sup>31</sup>

48. Pokiaľ ide o pojem zariadenia „podobnej povahy“, je zrejmé, že tento pojem by sa mal chápať ako odkaz na zdravotnícke štruktúry, v ktorých sú združené rôzne zdroje na vykonávanie činností podobných činnostiam nemocničného zariadenia, liečebného alebo diagnostického strediska.

49. Po druhé pokiaľ ide o *postavenie subjektov*, článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH stanovuje, že aby mohli využiť oslobodenie upravené v tomto ustanovení, dotknuté zariadenia, ktoré nie sú verejnoprávnymi subjektmi, musia byť „riadne uznané“. V tejto súvislosti je z anglického znenia článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH pomerne jasné, že táto požiadavka sa vzťahuje na nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné podobné zariadenia za predpokladu, že nejde o subjekty, ktoré sa riadia verejným právom.<sup>32</sup> V tomto znení sa totiž uvádza, že oslobodenie sa vzťahuje na „iné *riadne* uznané zariadenia podobnej povahy“, z čoho vyplýva, že táto podmienka platí aj pre referenčné zariadenie.

50. Je pravda, že v románskych jazykoch, akým je španielčina, francúzština, taliančina, portugálčina a rumunčina, je výraz „riadne uznané“ uvedený po odkaze na iné zariadenie (napríklad vo francúzštine „et d'autres établissements de même nature *dûment reconnus*“), čo by mohlo vyvolať dojem, že táto podmienka sa týka len „iných zariadení podobnej povahy“. Keďže sa však uvedený zoznam zariadení končí odkazom na tieto iné zariadenia podobnej povahy, je jasné, že tento zoznam treba chápať len ako ilustrujúci typ zariadenia, ktorého služby budú pravdepodobne oslobodené od dane. V tejto súvislosti by sa mal výraz „riadne uznané“ chápať tak, že sa vzťahuje na všetky druhy zdravotníckych zariadení uvedených v tomto ustanovení.

51. Na určenie pôsobnosti tejto podmienky je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa znenie ustanovenia práva EÚ, ktoré *výslovne* neodkazuje na právo členských štátov na účely určenia jeho významu a rozsahu pôsobnosti, musí za normálnych okolností vykladať autonómne a jednotne v celej Európskej únii.<sup>33</sup> Keďže v článku 132 smernice o DPH taký odkaz nie je uvedený, z toho vyplýva, že pojmy použité v jednotlivých podmienkach uplatňovania výnimiek upravených v tomto ustanovení sa považujú za autonómne pojmy práva EÚ, a preto ich význam a rozsah pôsobnosti treba vykladať jednotne v celej EÚ.

52. Autonómnu povahu výrazu „riadne uznané zariadenie“ použitého v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH si však netreba zamieňať s tým, že tento pojem tak, ako sa má chápať podľa práva EÚ, odkazuje na účely svojho uplatnenia na konkrétnu skutkovú okolnosť, a to na situáciu príslušného zariadenia z hľadiska vnútroštátnych právnych predpisov.

<sup>31</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 35).

<sup>32</sup> Pokiaľ ide o pojem „iné podobné zariadenia“, pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 41).

<sup>33</sup> Pozri analogicky rozsudok z 29. októbra 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, body 52 až 54).

53. V tejto súvislosti Súdny dvor objasnil, že výraz „riadne uznané“ neznamená nutnosť formálneho konania o uznaní a zároveň nevylučuje, že členský štát môže stanoviť taký postup. Je na vnútroštátnom práve každého členského štátu, aby stanovilo pravidlá, podľa ktorých také uznanie možno udeliť zariadeniam, ktoré oň požiadajú. Členské štáty v tomto smere disponujú určitou mierou voľnej úvahy.<sup>34</sup>

54. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že ak majú členské štáty právomoc voľnej úvahy, táto právomoc sa musí vykonávať v medziach stanovených právom EÚ. Existencia takej právomoci voľnej úvahy predovšetkým nemôže spochybníť hranice pojmu „riadne uznanie“ zdravotníckeho zariadenia v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.<sup>35</sup> Okrem toho ak členský štát uplatní svoju právomoc voľnej úvahy, musí zabezpečiť, aby to neurobil spôsobom, ktorý by ohrozil niektorý z cieľov práva EÚ.<sup>36</sup>

55. Za týchto okolností sa domnievam, že na zodpovedanie otázky položenej vnútroštátnym súdom je potrebné určiť povahu a rozsah voľnej úvahy členského štátu uvedenej v judikatúre. To si vyžaduje výklad článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH nielen v súlade so znením tohto ustanovenia, ale aj s jeho kontextom a cieľmi, ktoré sleduje tento článok a všeobecnejšie právna úprava, ktorej je súčasťou.<sup>37</sup>

56. V tejto súvislosti pokiaľ ide o *znenie* článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, treba poukázať na to, že „riadne“ je synonymom pre „podľa požiadaviek“ a že pojem „uznaný“ sa vzťahuje na niečo, čo je stanovené alebo známe. V rámci tohto ustanovenia sa tieto výrazy vzťahujú na nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné zariadenia podobnej povahy. Zo znenia tohto ustanovenia teda vyplýva, že právomoc voľnej úvahy priznaná členským štátom sa týka podmienok, ktoré musia subjekty splniť, aby sa mohli považovať za nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné zariadenia podobnej povahy.<sup>38</sup>

57. Ako Komisia v podstate tvrdí vo svojich pripomienkach, táto podmienka sa má chápať v tom zmysle, že je určená výlučne na to, aby boli z oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vylúčené zdravotnícke zariadenia, ktorých činnosti nie sú povolené zákonom alebo príslušnými stavovskými orgánmi. Akákoľvek činnosť, dokonca aj nezákonná, je totiž zdaniteľná a napriek tomu by mohla využiť akékoľvek inak uplatniteľné oslobodenie od dane. Ak by teda v tejto smernici nebola stanovená požiadavka na „riadne uznanie“, viedlo by to k situácii, v ktorej by nepovolené zdravotnícke zariadenie mohlo – alebo prinajmenšom smelo – využiť toto oslobodenie.<sup>39</sup> Toto všetko jednoducho znamená, že iba zariadenie riadne uznané ako zdravotnícke zariadenie má nárok na oslobodenie od dane.

58. Tento záver potvrdzuje kontext, v ktorom sa tento výraz „riadne uznané“ používa, ako aj cieľ sledovaný článkom 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

<sup>34</sup> Rozsudky z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 42); zo 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, body 64 a 81), a z 10. júna 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, body 61 až 63).

<sup>35</sup> Pozri analogicky stanovisko 3/15 (Marrákešská zmluva o prístupe k uverejneným dielam) zo 14. februára 2017 (EU:C:2017:114, bod 122).

<sup>36</sup> Pozri analogicky stanovisko 3/15 (Marrákešská zmluva o prístupe k uverejneným dielam) zo 14. februára 2017 (EU:C:2017:114, bod 124).

<sup>37</sup> Pozri napríklad rozsudok zo 14. mája 2020, Orde van Vlaamse Balies a Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, bod 25).

<sup>38</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. júna 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 74), a z 10. júna 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 34). V oboch prípadoch sa zdá, že Súdny dvor zo skutočnosti, že nemocnica bola administratívne oprávnená vykonávať svoju činnosť, vyvodil záver, že bola riadne uznaná v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

<sup>39</sup> Pozri napríklad rozsudky z 11. júna 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 21), a zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 29).

59. Pokiaľ ide o *kontext*, tento záver podporuje niekoľko skutočností, konkrétne stupeň harmonizácie dosiahnutý právom EÚ, všeobecný systém smernice o DPH a štruktúra článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

60. Pokiaľ ide po prvé o stupeň harmonizácie dosiahnutý právom EÚ, môžem poukázať na to, že činnosti, ktoré môžu byť oslobodené od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH – akou je starostlivosť o pacientov a lekárska starostlivosť –, vo všeobecnosti v jednotlivých členských štátoch podliehajú osobitným podmienkam vykonávania. Napriek tomu, že výnimka stanovená v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa vzťahuje len na nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné zariadenia podobnej povahy, však smernica o DPH ani právo EÚ vo všeobecnosti neharmonizuje podmienky výkonu týchto činností. V tejto súvislosti je odkaz na potrebu riadneho uznania dotknutého zariadenia jednoducho spôsobom, ako zohľadniť tento nedostatok harmonizácie, pričom sa vyžaduje, aby sa príslušné služby z hľadiska dotknutého členského štátu poskytovali zákonným spôsobom.

61. Po druhé pokiaľ ide o všeobecný systém smernice o DPH, keďže článok 132 ods. 1 písm. b) a článok 132 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sledujú rovnaký cieľ, a preto sa navzájom dopĺňajú,<sup>40</sup> podmienky uplatňovania týchto ustanovení by sa mali, ak je to možné, vykladať analogicky. Na tomto mieste môžem poukázať na to, že podľa článku 132 ods. 1 písm. c) smernice o DPH musia byť príslušné služby poskytované „pri vykonávaní lekárskeho a zdravotníckeho povolania definovaných príslušným členským štátom“<sup>41</sup>. Výraz „riadne uznané“ by sa preto mal chápať tak, že sa tiež týka podmienok výkonu príslušných činností v dotknutom členskom štáte, ale v súvislosti s právnickou osobou.<sup>42</sup>

62. Pokiaľ ide po tretie o štruktúru článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, môžem poukázať na to, že toto ustanovenie stanovuje tri predbežné podmienky pre oslobodenie od dane, z ktorých každá sa týka iného aspektu služieb, ktoré môžu byť oslobodené od dane, konkrétne ich povahy, druhu zariadenia, ktoré ich poskytuje, a podmienok, za akých sú poskytované. Z tejto poslednej podmienky najmä vyplýva, že pokiaľ ide o podmienky, za akých sa príslušné činnosti vykonávajú, členské štáty môžu zohľadniť len podmienky sociálnej povahy. Ak by teda členské štáty mohli pod podmienkou stanovenou v tomto ustanovení, podľa ktorej predmetné zariadenie musí byť „riadne uznané“, uložiť požiadavky týkajúce sa povahy poskytovaných služieb alebo podmienok, za akých sa tieto služby poskytujú, tieto dve ďalšie podmienky by boli do značnej miery zbavené potrebného účinku.

63. Pokiaľ ide o *cieľ* sledovaný článkom 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, Súdny dvor už zdôraznil, že cieľom tohto ustanovenia je najmä znížiť náklady na služby zdravotnej starostlivosti.<sup>43</sup> Vzhľadom na taký cieľ sa podmienka, že súkromnoprávne subjekty musia byť „riadne uznané“ ako nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská alebo ako

<sup>40</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júna 2010, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 38).

<sup>41</sup> Súdny dvor z tejto podmienky najmä vyvodil, že právomoc voľnej úvahy členských štátov je v tejto súvislosti obmedzená potrebou zabezpečiť, aby sa výnimka stanovená týmto ustanovením vzťahovala len na služby, ktoré sú dostatočne kvalitné. Pozri rozsudky z 18. septembra 2019, *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, bod 34), a z 5. marca 2020, *X* (Oslobodenie od DPH pre telefonické poradenstvo) (C-48/19, EU:C:2020:169, bod 42).

<sup>42</sup> Článok 133 ods. 1 písm. c) smernice o DPH už má za cieľ umožniť členským štátom podmieniť udelenie oslobodenia stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. b) požiadavkou, podľa ktorej iné subjekty než tie, ktoré sa riadia verejným právom „musia uplatňovať ceny schválené orgánmi verejnej moci alebo ceny neprekračujúce takto schválené ceny, alebo pokiaľ ide o služby, ktorých ceny nepodliehajú schváleniu, uplatňovať nižšie ceny, ako na obdobné služby uplatňujú obchodné spoločnosti, ktoré podliehajú DPH“. Keďže normotvorca EÚ si dal záležať na tom, aby venoval osobitné ustanovenie spôsobu vykonávania predmetných činností, a úmyselne obmedzil toto preskúmanie na uplatňované sociálne podmienky, túto skutočnosť nemožno zohľadniť v rámci samostatného hodnotiaceho kritéria bez toho, aby bolo prvé kritérium zbavené potrebného účinku.

<sup>43</sup> Pozri napríklad rozsudok z 1. decembra 2005, *Ygeia* (C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 23).

zariadenia podobnej povahy, nesmie vykladať príliš reštriktívne, ale len ako odkaz na podmienky týkajúce sa lekárskeho kvalifikácií a noriem predpísaných vnútroštátnymi právnymi predpismi na zabezpečenie vysokej kvality poskytovanej zdravotnej starostlivosti.<sup>44</sup>

64. Nakoniec musím poukázať na to, že okrem znenia, kontextu a cieľov sledovaných týmto ustanovením sa musí zohľadniť aj výkladová zásada, podľa ktorej ak je to možné, ustanovenie sa musí vykladať spôsobom, ktorý nespochybňuje jeho platnosť.<sup>45</sup>

65. Medzi pravidlá, ktoré určujú platnosť výkonu právomocí normotvorcu EÚ, patrí zásada rovnakého zaobchádzania. Podľa ustálenej judikatúry si táto zásada vyžaduje, aby sa s porovnateľnými situáciami nezaobchádzalo rozdielne a s rozdielnymi situáciami rovnako, pokiaľ takéto zaobchádzanie nie je objektívne odôvodnené. Na tento účel prvky, ktoré charakterizujú rozdielne situácie, a prípadne aj ich porovnateľný charakter je potrebné určiť a posúdiť s ohľadom na predmet a cieľ dotknutých ustanovení, pričom treba zohľadniť aj zásady a ciele dotknutej oblasti.<sup>46</sup>

66. V prípade článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH je zrejmé, že vzhľadom na prvoradý cieľ sledovaný týmto ustanovením, ktorým je zníženie nákladov na služby zdravotnej starostlivosti, verejné a súkromné subjekty sa vo všeobecnosti považujú za subjekty nachádzajúce sa v približne rovnakých situáciách. Ak by sa teda výnimka upravená v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH uplatnila len na verejné nemocnice, skutočne by to predstavovalo istú formu nerovnakého zaobchádzania, pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie so súkromnými nemocnicami.

67. Normotvorca EÚ preto umožnil využívať oslobodenie aj súkromným zariadeniam. Túto možnosť však obmedzil osobitnými podmienkami, a teda zachoval určitý rozdiel v zaobchádzaní medzi verejnými a súkromnými nemocnicami, lebo len súkromné nemocnice musia preukázať, že spĺňajú osobitné podmienky stanovené v tomto ustanovení. Je pravda, že podľa judikatúry Súdneho dvora môže byť takýto rozdiel v zaobchádzaní za určitých okolností objektívne odôvodnený.<sup>47</sup> Ak by sa však v tomto prípade mala podmienka uvedená v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, podľa ktorej musí byť predmetné zariadenie „riadne uznané“, chápať v tom zmysle, že členským štátom povoľuje uložiť len súkromnoprávnym subjektom určité osobitné požiadavky okrem tých, ktoré si vyžadujú, aby také subjekty boli profesionálnymi a podobnými orgánmi oprávnené na vykonávanie svojej činnosti za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, bolo by ťažké nájsť dôvod, ktorý by sa mohol použiť na odôvodnenie takého rozdielu v zaobchádzaní.

68. Naopak, požiadavka, aby súkromné subjekty preukázali, že sú oprávnené vykonávať svoju zdravotnícku činnosť, je plne odôvodnená, keďže súkromné subjekty zo svojej podstaty nie sú odvodené od štátu, a preto *priamo* nepodliehajú jeho dohľadu, takže členské štáty sú oprávnené stanoviť mechanizmy uznávania s cieľom zabezpečiť, aby spĺňali primerané odborné normy.

69. Pokiaľ ide následne o zásadu daňovej neutrality, ktorá sa tu chápe v zmysle neutrality z hľadiska hospodárskej súťaže, už som poukázal na to, že je to skôr cieľ práva v oblasti DPH než nejaká skutočná a nadradená záväzná zásada, ktorej podmienky smernica o DPH nemôže ohroziť. Napriek tomu musím poukázať na to, že Súdny dvor už rozhodol, že podľa tejto zásady sa

<sup>44</sup> Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudky z 8. októbra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, body 36 a 37), a z 5. marca 2020, X (Oslobodenie od DPH pre telefonické poradenstvo) (C-48/19, EU:C:2020:169, body 41 a 42).

<sup>45</sup> Pozri rozsudok z 19. novembra 2009, Sturgeon a i. (C-402/07 a C-432/07, EU:C:2009:716, bod 47).

<sup>46</sup> Pozri rozsudok zo 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, body 41 a 42).

<sup>47</sup> Pozri rozsudok zo 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, body 52 a 53).

oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH musí, ak je to možné, vykladať takým spôsobom, aby sa so všetkými hospodárskymi subjektmi vykonávajúcimi rovnaké činnosti zaobchádzalo rovnako, pokiaľ ide o vyberanie DPH. Súdny dvor sa najmä domnieva, že táto zásada by bola ohrozená, keby oslobodenie lekárskej starostlivosti od dane podľa (terajšieho) článku 132 ods. 1 písm. c) záviselo od právnej formy, v ktorej zdaniteľná osoba vykonáva svoju činnosť.<sup>48</sup>

70. Je pravda, že rovnako ako v prípade rovnakého zaobchádzania určité rozdiely medzi verejnými a súkromnými nemocnicami môžu byť odôvodnené v záujme zabezpečenia spravodlivej hospodárskej súťaže. Napriek tomu rozlišovať na účely DPH medzi hospodárskymi subjektmi napríklad podľa ich výkonnosti z hľadiska personálu, priestorov, vybavenia alebo ekonomickej efektívnosti ich riadenia – ako sa podľa všetkého domnievajú niektoré nemecké sudy – sa nezdá byť relevantné vzhľadom na cieľ sledovaný článkom 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Môžem poukázať na to, že vo všeobecnosti nebolo zámerom normotvorcu EÚ znevýhodniť z daňového hľadiska podporovateľov súkromnej medicíny, ale skôr zabezpečiť, aby hospodárska súťaž medzi nimi a verejnoprávnymi subjektmi zostala spravodlivá.

71. Podľa môjho názoru z toho vyplýva, že znenie, kontext aj ciele sledované článkom 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, ako aj potreba vykladať akékoľvek ustanovenie spôsobom, ktorý nespochybňuje jeho platnosť, preukazujú, že právomoc voľnej úvahy, ktorú majú členské štáty na vymedzenie podmienok, za akých sa zariadenie, ktoré sa spravuje súkromným právom, považuje za „riadne uznané“, sa vzťahuje *len* na podmienky, ktoré musia byť splnené, aby bolo zariadenie riadne oprávnené poskytovať v rámci štruktúry, v ktorej sú zhromaždené zdroje, zdravotnícke a lekárske služby, na ktoré sa vzťahuje táto výnimka. Požiadavka na „riadne uznanie“ sa preto v podstate týka *len* odborných noriem.

72. Pri tomto konštatovaní nezabúdam na to, že v bode 53 rozsudku z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380), Súdny dvor s odkazom na rozsudok Dornier<sup>49</sup> uviedol, že vnútroštátne orgány môžu v súlade s právom EÚ a pod dohľadom vnútroštátnych súdov zohľadniť okrem skutočnosti, že činnosť dotknutého platiteľa dane má charakter verejného záujmu, a skutočnosti, že iní platitelia dane vykonávajúci rovnaké činnosti už boli podobne uznaní, predovšetkým skutočnosť, že náklady na predmetné služby prípadne z veľkej časti preberajú nemocenské poisťovne alebo iné orgány sociálneho zabezpečenia.

73. V ďalšom bode tohto rozsudku (bod 54) Súdny dvor dospel k záveru, že „dotknutý členský štát teda neprekročil rámec voľnej úvahy, ktorú mu poskytuje uvedené ustanovenie, tým, že [na uznanie na účely uplatňovania článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH] vyžaduje, aby aspoň 40 % z lekárskejších analýz vykonávaných dotknutými laboratóriami bolo určených pre poisťencov orgánu sociálneho zabezpečenia“.

74. Nemôžem sa však ubrániť konštatovaniu, že tieto úvahy sa v skutočnosti zásadne líšia od odôvodnenia v rozsudku Dornier, z ktorého Súdny dvor údajne vychádza. Ako Súdny dvor uviedol v bode 53 rozsudku L.u.P., rozhodnutie vo veci Dornier spočívalo *len* v tom, že vnútroštátnym orgánom bolo umožnené zohľadniť skutočnosť, že náklady na starostlivosť poskytovanú zariadením prípadne z veľkej časti preberajú nemocenské poisťovne alebo iné orgány sociálneho zabezpečenia, s cieľom určiť, či zariadenie, ktoré sa spravuje súkromným právom, možno

<sup>48</sup> Pozri napríklad rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 30).

<sup>49</sup> Rozsudok zo 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595).



považovať za riadne uznané.<sup>50</sup> V rozsudku Dornier nešlo o to, že by sa malo členským štátom umožniť *uložiť* požiadavku, aby dotknuté zariadenia vykonávali určité percento činností, ktorých náklady kryjú systémy zdravotného poistenia, ak majú byť tieto činnosti oslobodené od dane na základe požiadavky na „riadne uznanie“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Naopak, ako Súdny dvor uviedol v bode 75 rozsudku Dornier, ak zariadenie poskytuje služby porovnateľné so službami iných subjektov vykonávajúcich rovnakú liečbu „samotná skutočnosť, že náklady na túto liečbu nie sú úplne hradené orgánmi sociálneho zabezpečenia, neopodstatňuje rozdielne zaobchádzanie s poskytovateľmi na účely DPH“.

75. To všetko preukazuje, že v rozsudku Dornier chcel Súdny dvor len zdôrazniť, že podmienka riadneho uznania sa môže za určitých okolností *považovať* za splnenú.<sup>51</sup> Ak sú totiž zdravotnícke postupy a plnenia kryté systémami zdravotného poistenia, dá sa dôvodne predpokladať, že zariadenie, ktoré poskytuje tieto plnenia, je riadne oprávnené na výkon svojich činností.<sup>52</sup> Opak však nie je pravdou. Zo samotnej skutočnosti, že klinika alebo nemocnica prijíma hlavne alebo dokonca výlučne súkromných pacientov, v nijakom zmysle nevyplýva, že dotknuté zariadenie nie je riadne uznané vnútroštátnymi orgánmi. Uplatňovanie systémov zdravotného poistenia môže, samozrejme, závisieť od rôznych faktorov.

76. V každom prípade Súdny dvor v rozsudku L.u.P. (v bode 36 tohto rozsudku) rozhodol, že zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby dotknuté služby „podliehali odlišnému systému DPH v závislosti od miesta, kde sa vykonávajú, pokiaľ je ich kvalita vzhľadom na [odbornú kvalifikáciu] dotknutých poskytovateľov rovnocenná“<sup>53</sup>. Nevyhnutne z toho vyplýva, že členský štát nesmie zaobchádzať s dvoma rovnakými službami odlišne, *pokiaľ ide o požiadavku na riadne uznanie podľa článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH*, v závislosti od toho, aký podiel činností vykonávaných týmto zariadením je krytý systémami zdravotného poistenia, lebo taká podmienka nijako nesúvisí s kvalitou poskytovanej zdravotnej starostlivosti.<sup>54</sup>

77. Preto keďže Súdny dvor v bode 54 rozsudku L.u.P. podľa všetkého tvrdí, že členské štáty na základe právomoci voľnej úvahy, ktorú im priznáva článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, môžu ako podmienku uznania uložiť požiadavku, aby príslušné zdravotné stredisko liečilo určitý podiel pacientov, ktorí sú krytí systémami zdravotného poistenia, toto tvrdenie je pri všetkej úcte nesprávne a nemá podporu v skutočnom znení právneho predpisu ani v skoršej judikatúre. Požiadavka na náležité uznanie stanovená v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH

<sup>50</sup> Pozri body 72 a 73 rozsudku Dornier. V tomto zmysle chápem aj bod 65 rozsudku z 10. júna 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328). Je pravda, že v bode 75 tohto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že skutočnosť, že príslušné zdravotnícke orgány povolili zariadeniu manipuláciu s kmeňovými bunkami z pupočníka, nemôže sama osebe automaticky viesť k uznaniu z hľadiska článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Manipulácia s kmeňovými bunkami, aj keď sú bunky určené na humánne použitie, však môže mať iné účely ako lekársku starostlivosť alebo diagnostiku, a to napríklad výskum. Súdny dvor teda rozhodol, že táto skutočnosť „smeruje skôr k tomu, že [zariadenie] vykonáva činnosti, ktoré súvisia s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou. Také povolenie tak môže predstavovať skutočnosť hovoriacu v prospech toho, aby [tento subjekt] bol prípadne ‚riadne uznaný‘ v zmysle [článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH]“, pričom to však samo osebe a automaticky nevedie k uznaniu, že toto zariadenie bolo v príslušnom členskom štáte riadne uznané ako nemocničné zariadenie, liečebné alebo diagnostické stredisko, prípadne zariadenie podobnej povahy.

<sup>51</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júna 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 71): „[skutočnosť, že vnútroštátne orgány sú oprávnené zohľadniť, že zariadenie na svoju činnosť nepoberá nijakú podporu od verejného systému sociálneho zabezpečenia a jeho činnosti nie sú do tohto systému zahrnuté, neznamená,] že oslobodenie od dane... treba systematicky odmietaať, ak služby nie sú hradené inštitúciami sociálneho zabezpečenia“.

<sup>52</sup> Pričom aby táto skutočnosť mala dôkaznú hodnotu z hľadiska formálnej logiky, implicitne je to podmienené tým, že riadne povolený charakter zariadenia je podmienkou toho, aby poskytované služby boli kryté systémami zdravotného poistenia.

<sup>53</sup> Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

<sup>54</sup> Chceme poukázať na to, že pri viacerých príležitostiach Súdny dvor upravil svoju judikatúru týkajúcu sa výkladu oslobodenia od dane stanoveného v súčasnom článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Pokiaľ ide o príklad rozsudku, ktorým bolo zmenené predchádzajúce riešenie, pozri rozsudok zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 15), alebo pokiaľ ide o rozsudok, ktorým sa predchádzajúci rozsudok nanovo vykladá nie doslovným spôsobom s cieľom odlišiť skorší rozsudok, pozri rozsudok z 18. septembra 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, bod 35).

umožňuje členským štátom len zabezpečiť, aby zdravotnícke zariadenia dosahovali primerané normy poskytovania zdravotnej starostlivosti: nemala by sa vykladať tak, že umožňuje členským štátom takpovediac prinútiť súkromných poskytovateľov zdravotnej starostlivosti pôsobiť v systéme verejného zdravotníctva tým, že s nimi bude nevýhodne zaobchádzať na účely DPH. Ako som práve uviedol, keďže Súdny dvor podľa všetkého v bode 54 rozsudku L.u.P. naznačuje niečo iné, domnievam sa – znovu pri všetkej úcte –, že išlo o omyl, ktorý teraz netreba dodržiavať ani uplatňovať.

78. V tejto súvislosti navrhujem, aby Súdny dvor jasne uviedol, že slová „riadne uznané“ sa vzťahujú na podmienky, ktoré je potrebné splniť, aby bolo toto zariadenie z hľadiska odborných noriem oprávnené vykonávať v príslušnom členskom štáte činnosť nemocnice, liečebného alebo diagnostického strediska, prípadne zariadenia podobnej povahy. Keďže táto oblasť nie je harmonizovaná, členské štáty majú jednoznačne značný stupeň vnútroštátnej autonómie. Ak vnútroštátne právne predpisy stanovujú, že len služby poskytované zdravotníckym zariadením, ktoré je riadne uznané na vykonávanie takej činnosti, môžu byť kryté systémom sociálneho poistenia, zariadenie sa môže odvolávať na skutočnosť, že jeho služby sú do veľkej miery hrazené, aby preukázalo, že by sa malo považovať za riadne uznané v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

## *2. Spôsob poskytovania príslušných služieb: požiadavka „porovnateľných sociálnych podmienok“*

79. Článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH stanovuje, že na to, aby bolo poskytovanie nemocničnej a lekárskej starostlivosti alebo akýchkoľvek úzko súvisiacich činností oslobodené od DPH, musí ho uskutočňovať zariadenie, ktoré patrí do jednej z kategórií uvedených v tomto ustanovení. Okrem toho ak je zariadenie subjektom, ktorý sa riadi súkromným právom, sa však príslušné služby musia poskytovať za „sociálnych podmienok porovnateľných“ s podmienkami platnými pre služby poskytované subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom.<sup>55</sup>

80. Na začiatku je dôležité zdôrazniť, že keďže členské štáty musia pri vykonávaní smernice o DPH dodržiavať zásadu právnej istoty,<sup>56</sup> „porovnateľné sociálne podmienky“, ktoré musí splniť súkromné zdravotnícke zariadenie, ktoré sa na tento účel usiluje o oslobodenie od DPH, by mali byť určené vo vnútroštátnych právnych predpisoch. Nie je postačujúce, ak také podmienky určí príslušná daňová správa v čase podania žiadosti o oslobodenie od DPH. Len na základe všeobecne záväzných a uverejnených právnych predpisov môže totiž súkromné zdravotnícke zariadenie zistiť, aké sú skutočné sociálne podmienky, ktoré musí splniť, ak chce využiť výnimku.

81. Okrem toho na tento účel stačí, aby súkromná nemocnica alebo akékoľvek podobné lekárske zariadenie dobrovoľne splnilo zákonné požiadavky uložené členským štátom, ak chce využiť oslobodenie od dane upravené v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Akýkoľvek iný záver by znamenal, že členský štát môže úplne vylúčiť súkromné zdravotnícke zariadenia z pôsobnosti výnimky upravenej v uvedenom ustanovení jednoducho tým, že sa rozhodne neuložiť takým súkromným subjektom sociálne záväzky porovnateľné s tými, ktoré stanovuje zákon vo vzťahu k verejnoprávny subjektom.

<sup>55</sup> Musím poukázať na to, že táto podmienka nebola zahrnutá do pôvodného návrhu Komisie na šiestu smernicu Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obrátu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (č. C 80/1). Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, bod 82).

<sup>56</sup> Rozsudok z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, bod 49).

82. Keď sa súkromné zariadenie domnieva, že podmienky stanovené v príslušných právnych predpisoch nie sú totožné a dokonca ani porovnateľné so sociálnymi podmienkami uloženými verejnej nemocnici, toto zariadenie musí mať možnosť napadnúť platnosť týchto kritérií. Najmä ak by sa ukázalo, že vnútroštátne právne predpisy obsahovali určité podmienky, ktoré nie sú totožné s povinnosťou uloženou verejnoprávnym zariadeniam, vnútroštátne súdy musia predovšetkým overiť, či je odôvodnenie uvedené v tejto súvislosti členským štátom uspokojivé. To znamená existenciu vzťahu medzi každou z týchto podmienok a porovnateľnou sociálnou podmienkou uloženou verejnej nemocnici, zdravotnému stredisku alebo podobnému zdravotníckemu zariadeniu.

83. V tejto súvislosti treba poukázať na to, že v smernici o DPH nie je určené, čo znamenajú „sociálne podmienky porovnateľné“ s podmienkami, ktoré platia pre verejné nemocnice poskytujúce zdravotnú starostlivosť.<sup>57</sup> Rovnako ako v prípade podmienky „riadneho uznania“ to neznamená, že tento pojem sa musí chápať s odkazom na vnútroštátne právo, ale skôr to, že v rámci vymedzenia tohto pojmu majú členské štáty právomoc voľnej úvahy pri rozhodovaní o sociálnych podmienkach, ktoré musia verejnoprávne subjekty poskytujúce zdravotnícke služby dodržiavať. Článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH ďalej vyžaduje, aby tieto podmienky museli dodržiavať aj súkromné subjekty, ak chcú, aby ich služby mohli byť oslobodené od dane.

84. Je pravda, že Súdny dvor rozhodol, že pojem „sociálne podmienky“ sa môže vzťahovať na oblasti, akou je stanovovanie cien zdravotníckych služieb<sup>58</sup> alebo spôsobov úhrady za služby, ktoré majú hradiť inštitúcie sociálneho zabezpečenia členského štátu.<sup>59</sup> Súdny dvor sa však nikdy nepokúsil všeobecnejšie a systematickejšie objasniť obsah tejto podmienky. Zdá sa, že prejednávaná vec predstavuje vhodnú príležitosť na takéto objasnenie.

85. Ako som už v tejto súvislosti zdôraznil, je nesporné, že význam a pôsobnosť ustanovenia sa zvyčajne musia určiť najmä s ohľadom na znenie, kontext a ciele sledované sporným ustanovením. Hoci o *kontexte* nie je veľmi čo povedať, *ciele a znenie* tohto ustanovenia slúžia na objasnenie rozsahu pôsobnosti tohto pojmu.

86. Pokiaľ ide o *ciele* sledované treťou podmienkou uvedenou v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, zdá sa byť jasné, že cieľom je zabrániť súkromným zariadeniam, aby ponúkali služby oslobodené od DPH bez plnenia rovnakých sociálnych záväzkov ako verejnoprávne zariadenia. Možno je to len ďalší spôsob, ako sa odvolávať na záväzky verejnej služby sociálnej povahy uložené verejným nemocniciam a iným zdravotníckym zariadeniam.<sup>60</sup> Táto podmienka je preto osobitným vyjadrením zásady nediskriminácie a daňovej neutrality medzi súkromnými subjektmi a verejnoprávnymi subjektmi najmä vzhľadom na to, že na jednej strane sú nemocničná

<sup>57</sup> V tejto súvislosti Súdny dvor zdôraznil v bode 24 rozsudku z 5. marca 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168), že „toto ustanovenie presne nevymedzuje aspekty predmetných služieb starostlivosti, ktoré treba porovnávať na účely posúdenia jeho uplatniteľnosti“. Nemalo by sa to však chápať príliš reštriktívne. Zo znenia článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH je totiž zrejmé, že „sociálne porovnateľné“ musia byť podmienky, za ktorých sa poskytujú služby oprávnené na oslobodenie od dane, a nielen obsah týchto služieb, ako by to mohlo naznačovať toto ustanovenie.

<sup>58</sup> Rozsudok z 5. marca 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 28).

<sup>59</sup> Rozsudok z 5. marca 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 31). Súdny dvor v tomto smere poukázal na to, že spôsoby úhrady „sú relevantné“, nešpecifikoval však, za akých podmienok ani aké dôsledky to bude mať na preskúmanie.

<sup>60</sup> Tieto povinnosti teda implicitne súvisia so skutočnosťou, že predmetné služby sú súčasťou služby všeobecného hospodárskeho záujmu uvedenej v článku 106 ZFEÚ. Ustanovenia článku 132 ods. 1 smernice o DPH sú totiž určené na oslobodenie určitých činností od dane na základe toho, že sú vo všeobecnom záujme. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. marca 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 26), a pokiaľ ide o to, že služby poskytované nemocničným zariadením, liečebným a diagnostickým strediskom patria pod službu všeobecného hospodárskeho záujmu, pozri rozsudky z 25. októbra 2001, *Ambulanz Glöckner* (C-475/99, EU:C:2001:577, bod 55), a z 12. júla 2001, *Vanbraekel a i.* (C-368/98, EU:C:2001:400, bod 48).

a lekárska starostlivosť a úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú verejnoprávne subjekty, vždy oslobodené od dane a na druhej strane že súkromné subjekty nemusia nevyhnutne podliehať rovnakým záväzkom sociálnej služby vo verejnom záujme.

87. Pokiaľ ide o *znenie* článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, zo skutočného znenia tohto ustanovenia vyplýva, že treba porovnávať nemocnice, ktoré sa spravujú verejným právom na jednej strane a súkromné nemocnice na strane druhej.

88. Keďže cieľom tejto podmienky je zabezpečiť spravodlivú hospodársku súťaž medzi verejnými a súkromnými subjektmi, táto podmienka je *obojstranná*. Bráni súkromným zariadeniam ponúkať služby oslobodené od DPH, ak nepreberú rovnaké záväzky služby vo verejnom záujme, aké sú uložené verejnoprávnym zariadeniam. Naopak, keďže služby poskytované verejnými subjektmi sú vždy oslobodené od DPH, umožňuje súkromným subjektom, ktoré podliehajú rovnakým povinnostiam (alebo ktoré ich dobrovoľne preberú), tiež využívať toto oslobodenie od DPH.

89. Zo znenia článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vyplýva, že toto porovnanie by sa malo vykonať s odkazom na konkrétne činnosti vykonávané zdravotníckym zariadením. To zas znamená, že súkromné zdravotnícke zariadenie musí mať aj možnosť zvoliť si nedodržanie požiadavky na porovnateľné sociálne podmienky v súvislosti s niektorými svojimi činnosťami, a teda nevyužiť oslobodenie od DPH v súvislosti s týmito činnosťami.<sup>61</sup>

### 3. Výklad pojmov „porovnateľné“, „sociálne“ a „podmienky“

90. S cieľom určiť rozsah porovnania, ktoré majú vykonať vnútroštátne súdy, ak chcú posúdiť zlučiteľnosť sociálnych podmienok uložených zo strany členského štátu súkromným subjektom, ktoré chcú využiť oslobodenie od DPH, s právom EÚ, je ďalej potrebné špecifikovať rozsah podstatného mena „podmienka“ a prídavných mien „sociálne“ a „porovnateľné“.

91. V prvom rade musím uviesť, že článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH neodkazuje jednoducho na akékoľvek povinnosti uložené v súvislosti so službami poskytovanými verejnoprávnymi subjektmi, ale skôr na povinnosti sociálneho charakteru. Len tieto povinnosti je teda potrebné považovať za relevantné na účely porovnania, ktoré sa má vykonať. Ako som už uviedol, tento pojem je však širší ako napríklad pojem povaha poplatkov, ktoré takéto zariadenia účtujú.

92. Pokiaľ ide o mňa, domnievam sa, že pojem „sociálne podmienky“ by sa mal chápať tak, že sa vzťahuje na povinnosti, ktoré zákon ukladá verejným nemocniciam voči ich pacientom. Nevzťahuje sa však na povinnosti uložené verejným subjektom, pokiaľ ide o riadenie ich personálu, priestorov, vybavenia alebo nákladovej efektívnosti.<sup>62</sup>

<sup>61</sup> Keďže sa však článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vzťahuje na akúkoľvek sociálnu podmienku, s cieľom určiť, či je požiadavka, ktorú uloží členský štát, aby mohla byť činnosť na tento účel oslobodená, zlučiteľná s týmto ustanovením, treba zohľadniť nielen povinnosti uplatniteľné *konkrétne* na podobné služby poskytované verejným subjektom, ale aj povinnosti, ktoré vo všeobecnosti majú verejnoprávne zariadenia vykonávajúce také činnosti, pokiaľ majú tieto povinnosti sociálnu povahu. Ak – aby som uviedol aktuálny príklad – všetky verejné nemocnice vykonávajúce osobitnú činnosť sú zo zákona povinné vyhradiť určitý počet lôžok pre pacientov trpiacich ochorením COVID-19 bez ohľadu na konkrétne oddelenie, tú istú povinnosť – ktorá má sociálnu povahu – musí dodržiavať súkromná nemocnica, ktorá chce mať túto činnosť oslobodenú od dane. Samozrejme, ak by v tomto prípade povinnosť súvisiaca s ochorením COVID-19 neplatila napríklad pre verejné neurologické kliniky alebo neurologické oddelenia všeobecných nemocníc, skutočnosť, že súkromná neurologická klinika alebo neurologické oddelenie všeobecnej nemocnice nevyhradilo určitý počet lôžok pre takých pacientov, nemožno voči nim uplatniť na účely výnimky uvedenej v článku 132 ods. 1 písm. b) s cieľom odoprieť oslobodenie od DPH so zreteľom na činnosti vykonávané touto nemocnicou alebo týmto oddelením.

<sup>62</sup> Domnievam sa, že implicitným cieľom je nepôsobiť nepriaznivo na súkromné subjekty, ktoré okrem iného prijali odlišné spôsoby organizácie alebo lekárske protokoly, a teda podporovať spravodlivú hospodársku súťaž, t. j. súťaž zameranú na zásluhy.

93. Po druhé pojem „sociálne podmienky“ sa musí chápať tak, že sa vzťahuje na tie podmienky, ktoré sú predpísané zákonom v príslušnom členskom štáte, pokiaľ ide o zákonné povinnosti verejných nemocníc v súvislosti s liečbou verejných pacientov.<sup>63</sup> Tieto zákonné povinnosti sa preto môžu v jednotlivých členských štátoch líšiť a aj sa líšia, dá sa však predpokladať, že sa týkajú najmä záležitostí, akou je oprávnenie poskytovať určité typy nemocničnej starostlivosti, spolu s legislatívnymi pravidlami v takých oblastiach, akou sú poplatky za konkrétne služby. Požiadavka na sociálne podmienky by sa však mohla rozšíriť aj na iné oblasti: zákonná požiadavka, ktorá ukladá verejným nemocniciam povinnosť mať pohotovostné oddelenia otvorené cez víkendy, môže byť jedným z takých príkladov. Okrem toho vzhľadom na požiadavku stanovenú v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, podľa ktorej súkromné zariadenia musia byť „riadne uznané“, sociálne podmienky uvedené v tomto ustanovení sa zo svojej podstaty líšia od podmienok stanovených vnútroštátnym právom, pokiaľ ide o uznanie nemocničného zariadenia, liečebného alebo diagnostického strediska, prípadne podobného zariadenia.

94. Po tretie pojem „porovnateľné“ znamená, že sociálne povinnosti uložené verejným nemocniciam nemusia ich súkromné ekvivalenty splniť presne doslova. Môžu existovať aj určité druhy sociálnych povinností, ktoré vzhľadom na ich povahu môžu plniť len verejné nemocnice.

95. To však neznamená, že členské štáty sa môžu slobodne rozhodnúť, ktoré sociálne podmienky musia dodržiavať súkromné zariadenia. Na rozdiel od článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH totiž článok 132 ods. 1 písm. b) smernice neodkazuje na „určité“ sociálne podmienky, ako by to bolo v prípade, keby normotvorca EÚ mal v úmysle udeliť členským štátom v tejto veci širokú právomoc voľnej úvahy.<sup>64</sup> Práve naopak: použité znenie („členské štáty oslobodia od dane...“) znamená, že členské štáty majú v tomto ohľade obmedzenú právomoc voľnej úvahy.<sup>65</sup>

96. Kľúčovým cieľom článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH v tomto a iných ohľadoch je totiž zabezpečiť porovnateľné daňové zaobchádzanie s verejnými a súkromnými zdravotníckymi zariadeniami, ktoré vo všeobecnosti vykonávajú plnia funkcie a ktoré, opäť všeobecne povedané, zaobchádzajú so svojimi pacientmi približne rovnakým spôsobom. V tejto súvislosti je však jasné, že členské štáty nemôžu požadovať od súkromných nemocníc, aby poskytovali zdravotnícke služby za sociálnych podmienok, ktoré nemajú obdobu v zákonných povinnostiach uložených verejným nemocniciam, ako podmienku získania príslušného oslobodenia od DPH.

97. Pojem „porovnateľné“ podľa môjho názoru znamená aj určitý stupeň zovšeobecnenia pri porovnávaní. Vzhľadom na to, že cieľom týchto podmienok je zabezpečiť všeobecnú rovnosť na daňové účely medzi súkromnými a verejnými subjektmi, sa však domnievam, že členské štáty musia zabezpečiť, aby súkromné subjekty dodržiavali v podstate všetky sociálne podmienky *uložené* verejným zariadeniam vnútroštátnymi právnymi predpismi, ktoré môžu mať citelný vplyv na spravodlivú hospodársku súťaž medzi verejnými a súkromnými zariadeniami. To by zahŕňalo najmä všetky *sociálne podmienky*, ktoré by mohli mať významný vplyv na riadenie verejných subjektov alebo na rozhodnutie pacientov využiť služby súkromného alebo verejného zariadenia. Členský štát však nemôže udeliť oslobodenie od DPH v súvislosti so službami

<sup>63</sup> Len s ohľadom na také podmienky totiž súkromná nemocnica dokáže overiť, či podmienky, ktoré jej boli uložené, sú skutočne porovnateľné s podmienkami uloženými verejnej nemocnici. Ak by sa, naopak, tento pojem mal chápať v tom zmysle, že sa vzťahuje len na skutkové podmienky, za akých verejné subjekty vykonávajú svoju činnosť, alebo na rôzne postupy, ktoré dodržiavajú, bolo by veľmi ťažké posúdiť zlučiteľnosť podmienok, ktoré musia spĺňať súkromné subjekty, lebo by si to vyžadovalo preskúmanie situácie potenciálne tisícov iných nemocníc v príslušnom členskom štáte.

<sup>64</sup> Pozri rozsudok z 10. decembra 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, body 30 a 33).

<sup>65</sup> Predovšetkým si nemyslím, že vzhľadom na to, že táto otázka je zložitá, mala by byť ponechaná na voľnú úvahu členských štátov.

poskytovanými súkromnými zariadeniami, ktoré len čiastočne splňajú sociálne podmienky platné pre verejné zariadenia, ktoré pravdepodobne budú mať taký vplyv na spravodlivú hospodársku súťaž medzi týmito dvoma typmi zariadení.

98. Ak teda majú vnútroštátne súdy posudzovať sociálne podmienky, ktoré musia súkromné zariadenia dodržiavať, aby ich činnosti mohli byť oslobodené od DPH v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, musia vo všeobecnosti zabezpečiť, aby týchto podmienok nebolo viac ani menej ako všetkých sociálnych podmienok, ktoré zákon predpisuje verejným zariadeniam, hoci ak sa to nedá urobiť lepšie, môžu byť na tento účel potrebné určité hrubé aproximácie.

99. Na tento účel sú totiž potrebné vyvážené kritériá v tom zmysle, že nezvýhodňujú ani neznevýhodňujú súkromné zariadenia. Ak sú napríklad v určitom členskom štáte verejné subjekty *zo zákona povinné* zabezpečiť z prísne terapeutického hľadiska rovnakú kvalitu starostlivosti bez ohľadu na účtované sadzby alebo sú rovnako povinné liečiť všetkých pacientov bez ohľadu na ich osobnú situáciu, tento členský štát musí stanoviť, že oslobodenie od DPH môžu využívať len súkromné zariadenia, ktoré plnia porovnateľné povinnosti.

100. Ďalším príkladom môže byť situácia, keď sú verejné nemocnice zo zákona povinné poskytovať službu za základnú sadzbu, takže nie je zaručená totožnosť lekára, ktorý skutočne poskytne hlavnú zdravotnú starostlivosť. Ak má byť za týchto okolností podobná zdravotná starostlivosť poskytovaná súkromným subjektom oslobodená od dane, musí byť pacientovi ponúknutá rovnaká možnosť, aj keď sa nakoniec rozhodne zaplatiť dodatočný poplatok, aby mal zabezpečené, že ho ošetrí konkrétny lekár podľa jeho výberu.

101. Ak sú však verejné subjekty oprávnené poskytovať zdravotnícke plnenia, ktoré sú oslobodené od DPH, pričom nie sú viazané určitou pevnou sadzbou platieb alebo sa na také plnenia nevzťahujú systémy zdravotného poistenia, dotknutý členský štát sa nemôže odvolávať na tento alebo podobný dôvod, ak chce odmietnuť uplatniť oslobodenie od DPH stanovené v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH na rovnaké plnenie poskytované riadne uznaným súkromnoprávnym subjektom. Najmä ak verejné zdravotnícke zariadenia môžu účtovať svojim bohatším pacientom dodatočné poplatky bez DPH, aby mohli využívať doplnkové služby a sofistikovanejšie alebo kvalitnejšie produkty, potom je celkom zjavné, že aj súkromné nemocnice musia mať možnosť ponúkať tie isté služby alebo produkty bez DPH.<sup>66</sup>

102. Rovnako ak verejné nemocnice môžu ponúkať rôzne sadzby, aby zohľadnili preferencie pacientov napríklad z hľadiska nemocničného ubytovania (akou je mať jednolôžkovú izbu) alebo efektívnejších protéz – aj keď nie sú kryté systémami zdravotného poistenia –, tie isté služby musia byť oslobodené od DPH, ak ich poskytuje súkromný subjekt.

#### a) Rozsudok *Idealmed III*

103. Je pravda, že v bode 21 rozsudku *Idealmed III* Súdny dvor poukázal na to, že požiadavka porovnateľných sociálnych podmienok sa týka poskytovaných služieb, a *nie* príslušného poskytovateľa. Súdny dvor tak konštatoval, že „pomer zdravotnej starostlivosti poskytovanej za

<sup>66</sup> V praxi tiež nie je nezvyčajné, že verejné nemocnice môžu liečiť pacientov, ktorí nie sú účastníkmi systému zdravotného poistenia, pokiaľ sú schopní uhradiť náklady na liečbu.

porovnateľných sociálnych podmienok v zmysle uvedeného ustanovenia vo vzťahu k celkovej činnosti tohto poskytovateľa nie je pre uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. b) [smernice o DPH] relevantný<sup>67</sup>.

104. Nemôžem sa ubrániť dojmu, že tento rozsudok by nemal byť vykladaný prehnaným spôsobom. Kľúčový aspekt skutkových okolností vo veci Idealmed III totiž spočíval v tom, že podľa toho, ako vnútroštátny súd prezentoval príslušné vnútroštátne právne predpisy – čo bolo pre Súdny dvor záväzné –, sporné oslobodenie nezáviselo od toho, či sa *každá činnosť* vykonávala za porovnateľných sociálnych podmienok, ale skôr od *podielu* takých činností, ktoré spĺňali túto podmienku. Preto keď Súdny dvor v rozsudku Idealmed III konštatoval, že „*pomer zdravotnej starostlivosti poskytovanej za porovnateľných sociálnych podmienok v zmysle uvedeného ustanovenia vo vzťahu k celkovej činnosti tohto poskytovateľa nie je pre uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. b) [smernice o DPH] relevantný*“<sup>68</sup>, nemal tým v úmysle zabrániť členským štátom, aby stanovili ako sociálnu podmienku, a teda podmienku oslobodenia zdravotníckych služieb od dane, napríklad to, že súkromná nemocnica musí vykonávať určitý počet činností za špecifickú sadzbu.<sup>69</sup>

105. Problematika riešená vo veci Idealmed III sa skôr týkala otázky podielu služieb starostlivosti v príslušnej súkromnej nemocnici, ktoré sa poskytujú za porovnateľných sociálnych podmienok ako vo verejnej nemocnici, a toho, ako táto problematika môže ovplyvniť oslobodenie od DPH požadované na základe článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Hoci by som mohol uviesť viac o iných otázkach, ktoré sa riešili v tomto rozsudku, vzhľadom na závery, ku ktorým dospejem v súvislosti so zlučiteľnosťou takých právnych predpisov, aké opisuje vnútroštátny súd, s článkom 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, si nemyslím, že je potrebné zaoberať sa týmito ďalšími otázkami, ktoré by mali počkať na rozhodnutie vo vhodnejšom prípade.

#### 4. Uplatnenie na situáciu, ktorú vnútroštátny súd posudzuje v prvej otázke

106. Ako som už vysvetlil, v položenej otázke ide o to, či je zlučiteľná s článkom 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vnútroštátna právna úprava, ktorá podmieňuje oslobodenie od DPH stanovené v uvedenom článku smernice o DPH tým, že hospitalizáciu a plnenia zdravotnej starostlivosti poskytuje súkromná neuniverzitná nemocnica, ktorá:

- je zapojená do poskytovania starostlivosti hradenej poskytovateľom zákonného úrazového poistenia alebo
- je zahrnutá do nemocničného plánu na úrovni spolkovej krajiny (tzv. plánové nemocnice), alebo
- má uzavretú dohodu so zväzom zdravotných poisťovní alebo zväzom náhradných zdravotných poisťovní na úrovni spolkovej krajiny, alebo

<sup>67</sup> Rozsudok z 5. marca 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, bod 21).

<sup>68</sup> Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Je teda jasné, že výnimka sa uplatňuje na jednotlivé služby, a nie na inštitúciu ako celok.

<sup>69</sup> Predpokladajme napríklad, že členský štát uloží verejným nemocniciam dve sociálne povinnosti, z ktorých prvá sa týka dodržiavania určitých práv uznaných pacientom (napr. právo na úplný prístup k ich zdravotnej karte a na jej prenos, právo byť sprevádzaný atď.) a druhá spočíva vo vyhradení 20 % nemocničných lôžok pre pacientov s ochorením COVID-19. Tento členský štát nemôže povoliť súkromným nemocniciam využívať oslobodenie od DPH na všetky ich činnosti, ak len 40 % z nich spĺňa tieto dve podmienky, lebo by to znamenalo, že pokiaľ ide o prvú podmienku, potenciálne 60 % služieb je oslobodených od dane, aj keď nerešpektovali tieto práva priznané pacientom. Členský štát by však bol oprávnený požadovať ako jednu zo sociálnych podmienok, aby súkromné nemocnice vyhradili 20 % svojich lôžok pre pacientov s ochorením COVID-19, aj keď táto podmienka závisí od nemocnice poskytujúcej predmetné služby, a nie priamo od povahy týchto služieb.

- v uplynulom zdaňovacom roku poskytla najmenej 40 % nemocničných služieb, ktoré boli účtované za nižšiu sumu, než hradia inštitúcie sociálneho zabezpečenia.

107. Keďže pokiaľ ide o prejednávajúcu vec, článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH stanovuje tri hlavné podmienky na to, aby mohla byť služba oslobodená od DPH v zmysle tohto ustanovenia (t. j. ide o činnosť v oblasti nemocničnej alebo lekárskej starostlivosti, poskytuje ju riadne uznané zariadenie a je poskytovaná za porovnateľných sociálnych podmienok), teraz je potrebné preskúmať, či každá z týchto štyroch možností upravených takým ustanovením, akým je § 4 bod 14 písm. b) UStG v spojení s § 108 SGB V, spĺňa uvedené podmienky.

*a) Posúdenie štyroch možností súladu, pokiaľ ide o kritériá stanovené v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH*

108. V tejto súvislosti je celkom jasné, že tieto štyri možnosti súladu nemožno odôvodniť odkazom na požiadavku, podľa ktorej sporné služby musia patriť k činnostiam v rámci nemocničnej alebo zdravotnej starostlivosti, alebo na požiadavku, že ich musí poskytovať „riadne uznané“ zariadenie podľa článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Predovšetkým ako som už ukázal, táto konkrétna podmienka sa v podstate týka príslušných odborných noriem. Zo spisu na Súdnom dvore je zrejme – a Komisia na to poukázala vo svojich písomných pripomienkach –, že nemocnica je riadne uznaná nemeckými orgánmi.<sup>70</sup> Ide teda v podstate o to, či uplatňovanie štyroch možností súladu uvedených v nemeckých právnych predpisoch možno odôvodniť odkazom na kritérium „porovnateľných sociálnych podmienok“.

109. Pokiaľ ide o prvé tri možnosti súladu, môžem poukázať na to, že tieto požiadavky samy osebe nie sú „sociálnymi podmienkami“ v osobitnom zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, lebo sú v najlepšom prípade len nepriamo spojené s poskytovaním nemocničnej a lekárskej starostlivosti pacientovi. Tieto možnosti sa v skutočnosti týkajú finančného vzťahu a zmluvných dojednaní medzi dotknutou nemocnicou alebo zdravotníckym zariadením a zákonným poskytovateľom úrazového poistenia, zväzom zdravotných poisťovní a zväzom náhradných zdravotných poisťovní na úrovni spolkovej krajiny alebo spolkovou krajinou.

110. Konkrétne druhá možnosť (to znamená zahrnutie v nemocničnom pláne na úrovni spolkovej krajiny) podľa všetkého odráža úsilie členského štátu stanoviť niečo, čo predstavuje istú formu kvóty pre súkromné nemocnice v konkrétnych zemepisných oblastiach. Zdá sa, že cieľom je tu využiť oslobodenie od DPH upravené v článku 132 ako prostriedok na zabezpečenie *de facto* obmedzenia počtu *súkromných nemocníc* pôsobiacich v konkrétnej geograficky súvislej oblasti, aby si *verejné nemocnice* fungujúce v tomto regióne udržali dostatok pacientov na finančnú životaschopnosť. Uvediem len to, že článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH nemožno využiť na tento účel a akýkoľvek pokus nemeckého štátu – či už prostredníctvom daňových orgánov alebo subjektov zodpovedných za plánovanie zdravotnej starostlivosti – o dosiahnutie tohto cieľa tak, že so zreteľom na súkromné nemocnice týmto spôsobom obmedzí inak uplatniteľné oslobodenie od DPH by bol by zjavne nezákonný a v rozpore s právom EÚ.

111. V každom prípade v tejto súvislosti môžem poukázať na to, že hoci informácie poskytnuté vnútroštátnym súdom jasne a vyčerpávajúco nešpecifikujú podmienky, ktoré musí inštitúcia spĺňať, aby patrila pod prvé tri možnosti súladu, zdá sa, že zákonní poskytovatelia úrazového

<sup>70</sup> Z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy sa súkromný subjekt, ktorý chce byť oprávnený vykonávať činnosti neuniverzitných nemocníc, nemusí nevyhnutne nachádzať v jednej zo štyroch situácií uvedených v § 4 bode 14 písm. b) UStG v spojení s § 108 SGB V. Skôr sa zdá, že tieto štyri situácie pravdepodobne nastanú až vtedy, keď bude zariadenie riadne oprávnené vykonávať také činnosti.



poistenia, zväzy zdravotných poisťovní i zväzy náhradných zdravotných poisťovní na úrovni spolkovej krajiny majú právomoc voľnej úvahy pri rozhodovaní, či uzatvoria dohodu s nemocnicou.<sup>71</sup>

112. Podobne spolkové krajiny zjavne nie sú povinné zahrnúť súkromné neuniverzitné nemocnice, ktoré vykonávajú svoju činnosť za porovnateľných sociálnych podmienok, do svojho nemocničného plánu. Keďže existencia voľnej úvahy stanovenej vnútroštátnym právom, ktorú musí overiť vnútroštátny súd, znamená, že uplatnenie oslobodenia od DPH teda môže byť zdravotníckemu zariadeniu odopreté, aj keď spĺňa podmienky na oslobodenie od dane stanovenej smernicou o DPH, taká právomoc voľnej úvahy je sama osebe zjavne nezlučiteľná so znením článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. V neposlednom rade je to tak preto, že toto ustanovenie ukladá členským štátom *povinnosť* oslobodiť od dane transakcie, ktoré spĺňajú v ňom stanovené podmienky („členské štáty *oslobodia* od dane...“).<sup>72</sup>

113. Pokiaľ ide o poslednú možnosť uvedenú vo vnútroštátnych právnych predpisoch, konkrétne že súkromná neuniverzitná nemocnica musela počas predchádzajúceho daňového roka fakturovať aspoň 40 % poskytnutých nemocničných služieb za nižšiu sumu, než hradia inštitúcie sociálneho zabezpečenia, je dôležité zdôrazniť, že táto možnosť, ako ju predstavila nemecká vláda, nezávisí od toho, či sú služby skutočne kryté systémami zdravotného poistenia, ale skôr od cien účtovaných príslušnou súkromnou nemocnicou za zdravotnú starostlivosť poskytovanú priamo pacientom.<sup>73</sup> Táto otázka je relevantná pri každom posudzovaní ustanovení článku 133 smernice o DPH, ktoré teraz musím uskutočniť.

#### b) Článok 133 smernice o DPH

114. Článok 133 smernice o DPH umožňuje členským štátom podmieniť priznanie inak uplatniteľného oslobodenia od DPH splnením viacerých ďalších podmienok, ktoré sú individuálne pre každý prípad. Medzi týmito podmienkami článok 133 ods. 1 písm. c) – na ktorý sa odvolávajú niektorí účastníci konania – stanovuje, že členský štát sa môže rozhodnúť, že podmieni uplatnenie výnimky upravenej v článku 132 ods. 1 písm. b) splnením podmienky, podľa ktorej súkromný subjekt musí účtovať ceny, ktoré *schválili* verejné orgány alebo ktoré schválené ceny nepresahujú, alebo v prípade služieb, ktoré schváleniu cien nepodliehajú, musí účtovať ceny, ktoré sú nižšie ako ceny účtované za podobné služby obchodnými spoločnosťami podliehajúcimi DPH.<sup>74</sup>

115. Zo spisu však nevyplýva, že ceny nemocničných služieb v Nemecku musí schváliť orgán verejnej moci, čo je kľúčová požiadavka článku 133 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.<sup>75</sup> Účtované ceny sa zohľadňujú na účely úhrady orgánmi sociálneho poistenia, zdá sa však, že účtované ceny nepodliehajú tejto forme kontroly.<sup>76</sup>

<sup>71</sup> Pozri napríklad § 109 ods. 2 SGB V.

<sup>72</sup> Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

<sup>73</sup> Dodržiavanie tejto podmienky preto nezávisí od faktorov, ktoré by boli mimo kontroly verejnej alebo súkromnej nemocnice, akým je politika organizácie sociálneho zabezpečenia v oblasti preplácania nákladov.

<sup>74</sup> Ako vyplýva zo znenia tohto ustanovenia, táto podmienka sa musí posúdiť vo vzťahu ku každej činnosti vykonávanej dotknutým zariadením.

<sup>75</sup> Pozri BERLIN, D.: *La Directive TVA 2006/112*. Bruxelles: Bruylant, 2020, s. 538.

<sup>76</sup> V tejto súvislosti by som chcel zdôrazniť, aby sa predišlo akémukoľvek nedorozumeniu, že otázka spôsobov úhrady zdravotníckej služby zdravotnými poisťovňami, aj keď sú tieto spôsoby stanovené zákonom, nemá nič spoločné s kontrolou cien. Skutočnosť, že len určité služby starostlivosti, ktoré sa poskytujú za určitú cenu, nie sú kryté, v skutočnosti neznamená, že zdravotnícke zariadenia sú povinné účtovať svoje služby za túto cenu. Zariadenia majú naďalej možnosť účtovať sadzby, aké chcú.

116. Navyše zo znenia článku 133 ods. 1 písm. c) smernice o DPH vyplýva, že podmienka, ktorú takto môžu členské štáty stanoviť na základe tohto ustanovenia, sa týka *všetkých cien* účtovaných dotknutým zariadením.

Z toho vyplýva, že buď sú ceny všetkých služieb poskytovaných v rámci činnosti súkromnej nemocnice v súlade so sadzbou schválenou verejnými orgánmi, prípadne také ceny nepresahujú, alebo v prípade služieb, ktoré nepodliehajú schváleniu cien, sú nižšie ako sadzby, ktoré účtujú za podobné služby obchodné spoločnosti podliehajúce DPH, pričom v takom prípade môžu byť všetky tieto služby oslobodené od dane, ak jednotlivito spĺňajú podmienky uplatňovania stanovené v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, alebo v opačnom prípade ani jedna z nich nemôže byť oslobodená od dane. V nijakom prípade však toto ustanovenie nepredpokladá možnosť odopretia uplatnenia oslobodenia od DPH stanoveného v článku 132 na základe toho, že *iba časť* skutočne poskytnutých *zdravotníckych služieb* spĺňala takúto podmienku.<sup>77</sup>

117. Hoci na štvrtú možnosť stanovenú nemeckým právom sa nevzťahuje článok 133 smernice o DPH, domnievam sa, že takú podmienku možno napriek tomu považovať za patriacu pod pojem porovnateľné sociálne podmienky na účely článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, pokiaľ však bez ohľadu na dotknutú činnosť majú aj verejné nemocnice zákonnú povinnosť poskytnúť počas predchádzajúceho daňového roka aspoň 40 % služieb účtovaných za nižšiu sumu, než hradia organizácie sociálneho zabezpečenia, prípadne podobnú zákonnú povinnosť.

118. Tým všetkým chcem povedať, že hoci požiadavku na fakturáciu 40 % nemocničných služieb nemožno odôvodniť odkazom na článok 133 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, napriek tomu ju možno v zásade považovať za sociálnu podmienku na účely článku 132 ods. 1 písm. b) smernice, pokiaľ takú povinnosť zákon ukladá aj verejným nemocniciam a iným podobným zariadeniam.<sup>78</sup>

119. Treba zdôrazniť, že položená otázka sa týka zlučiteľnosti vnútroštátnych právnych predpisov s právom EÚ, a nie toho, či žalobkyňa má nárok na oslobodenie od dane. Takže bez ohľadu na stanovisko Súdneho dvora, pokiaľ ide o štvrtú možnosť v súvislosti so závermi, ku ktorým dospel v rozsudku *Idealmed III*, je vnútroštátna právna úprava v rozpore s právom EÚ vzhľadom na to, že prvé tri možnosti uvedené v § 108 SGB V priamo nesúvisia s požiadavkou stanovenou v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, podľa ktorej sa musia príslušné činnosti vykonávať za porovnateľných sociálnych podmienok.

120. Navrhujem preto odpovedať na prvú otázku položenú vnútroštátnym súdom tak, že článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, aká je predmetom sporu vo veci samej, ktorá ako podmienku oslobodenia od DPH stanovuje, že súkromná nemocnica musí byť buď zapojená do poskytovania starostlivosti hradenej poskytovateľmi zákonného úrazového poistenia, alebo musí byť súčasťou nemocničného plánu spolkovej krajiny, alebo musí mať uzavretú dohodu o poskytovaní

<sup>77</sup> Tento doslovný výklad článku 133 smernice o DPH potvrdzuje potreba vykladať akékoľvek ustanovenie práva EÚ spôsobom, ktorý je v súlade so všeobecnými zásadami práva, medzi ktoré patrí zásada rovnakého zaobchádzania, ako aj s cieľom sledovaným článkom 133 smernice o DPH, ktorým je podľa všetkého predovšetkým umožniť členským štátom uložiť dodatočné podmienky s cieľom zabezpečiť, aby oslobodenie od dane mohli využívať len súkromné subjekty, ktoré pôsobia s rovnakými obmedzeniami ako verejné subjekty.

<sup>78</sup> Je pravda, že ak by existovali iné významné sociálne podmienky, ktoré by museli pri poskytovaní rovnakej služby spĺňať verejné nemocnice, vnútroštátne právne predpisy by boli tiež v rozpore s právom EÚ, keďže by nepožadovali, aby súkromné nemocnice spĺňali porovnateľné sociálne podmienky, ak chcú využívať oslobodenie od DPH stanovené v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Tieto iné sociálne podmienky by však neboli vymáhateľné voči žalobkyni, lebo bez riadneho prebratia do vnútroštátneho práva smernica sama osebe nemôže ukladať povinnosti jednotlivcom. Pozri napríklad rozsudok z 5. marca 2002, *Axa Royale Belge* (C-386/00, EU:C:2002:136, bod 18), a návrhy, ktoré som predniesol vo veci *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:176, bod 21).

starostlivosti s celoštátnou alebo regionálnou zdravotnou poisťovňou. Tieto požiadavky predovšetkým nie sú sociálnymi podmienkami v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

121. Taká požiadavka, akú uvádza nemecká vláda – podľa ktorej súkromná nemocnica, ktorá chce využiť oslobodenie od DPH, musela počas predchádzajúceho finančného roka poskytnúť najmenej 40 % fakturovaných nemocničných služieb za nižšiu sumu, než hradia orgány sociálneho zabezpečenia –, však môže predstavovať sociálnu podmienku na účely článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, ak je porovnateľná požiadavka uložená subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom.

### **C. Druhá otázka**

122. Druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, za akých podmienok je nemocničná starostlivosť poskytovaná súkromnoprávnymi nemocnicami vykonávaná za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

123. Vzhľadom na úvahy uvedené pri skúmaní prvej otázky navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na druhú otázku tak, že výraz „sociálne podmienky porovnateľné s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom“ použitý v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že odkazuje na všetky podmienky, ktoré musia súkromné zariadenia spĺňať, aby podliehali rovnakým alebo porovnateľným pravidlám, ako sú pravidlá, ktoré upravujú vzťah medzi verejnoprávnymi subjektmi a ich pacientmi a ktoré musia za každých okolností dodržiavať pri poskytovaní nemocničnej liečby, lekárskej starostlivosti alebo plnení úzko súvisiacich s takými službami. Splnenie tejto podmienky súkromným zariadením možno vyvodiť zo záväzkov, ktoré toto zariadenie zmluvne prevzalo vo vzťahu k pacientom.

### **V. Návrh**

124. Domnievam sa preto, že Súdny dvor by mal na dve otázky, ktoré položil Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd Dolného Saska, Nemecko), odpovedať takto:

1. Článok 132 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, aká je predmetom sporu vo veci samej, ktorá ako podmienku oslobodenia od DPH stanovuje, že súkromná nemocnica musí byť buď zapojená do poskytovania starostlivosti hradenej poskytovateľmi zákonného úrazového poistenia, alebo musí byť súčasťou nemocničného plánu spolkovej krajiny, alebo musí mať uzavretú dohodu o poskytovaní starostlivosti s celoštátnou alebo regionálnou zdravotnou poisťovňou. Tieto požiadavky predovšetkým nie sú sociálnymi podmienkami v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice.

Taká požiadavka, akú uvádza nemecká vláda – podľa ktorej súkromná nemocnica, ktorá chce využiť oslobodenie od DPH, musela počas predchádzajúceho finančného roka poskytnúť najmenej 40 % fakturovaných nemocničných služieb za nižšiu sumu, než hradia orgány sociálneho zabezpečenia –, však môže predstavovať sociálnu podmienku na účely článku 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112, ak je porovnateľná požiadavka uložená subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom.

2. Výraz „sociálne podmienky porovnateľné s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom“ použitý v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že odkazuje na všetky podmienky, ktoré musia súkromné zariadenia spĺňať, aby podliehali rovnakým alebo porovnateľným pravidlám, ako sú pravidlá, ktoré upravujú vzťah medzi verejnoprávnymi subjektmi a ich pacientmi a ktoré musia za každých okolností dodržiavať pri poskytovaní nemocničnej liečby, lekárskej starostlivosti alebo plnení úzko súvisiacich s takými službami. Splnenie tejto podmienky súkromným zariadením možno vyvodiť zo záväzkov, ktoré toto zariadenie zmluvne prevzalo vo vzťahu k pacientom.