



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
GERARDA HOGANA,
predstavljeni 23. septembra 2021¹

Zadeva C-228/20

**I GmbH
proti
Finanzamt H**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Niedersächsisches Finanzgericht
(finančno sodišče dežele Spodnja Saška, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 132(1)(b) – Oprostitve za nekatere zdravniške dejavnosti, ki so v javnem interesu – Pojem ‚uradno [ustrezno] priznane ustanove‘ – Pojem ‚socialni pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava““

I. Uvod

1. Pod katerimi pogoji je lahko zasebna bolnišnična ustanova upravičena do oprostitve DDV, določene za zdravljenje in oskrbo, ki ju opravljajo javne bolnišnice? Kot se bo izkazalo, gre za precej težko vprašanje, ki pa je bistvo tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki se nanaša na razlago člena 132(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Ta določba določa oprostitev za nekatere dejavnosti zdravstvene oskrbe, ki jih opravljajo posebne vrste zdravstvenih ustanov.

2. Oprostitve iz člena 132 Direktive o DDV temeljijo na političnih preudarkih, ki niso nujno popolnoma konsistentni. Kot je ugotovil D. Berlin, so napredovanje harmonizacije pravil o DDV pogosto vodili izjemno praktični preudarki, ki jih je narekovala realnost nacionalne politike in regionalnih posebnosti.²

3. Predlog v tej zadevi je vložilo Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Spodnja Saška, Nemčija) v okviru spora med družbo z omejeno odgovornostjo I in Finanzamt H (finančni urad H, Nemčija) v zvezi z oprostitvijo DDV za bolnišnične storitve, ki jih je družba I opravila v davčnih letih od 2009 do 2012. Ker je predložitveno sodišče ugotovilo neskladje med sporno nacionalno zakonodajo in besedilom člena 132(1)(b) Direktive o DDV, se je odločilo, da Sodišču postavi vprašanje o tem, kako je treba razlagati to določbo.

¹ Jezik izvornika: angleščina.

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

4. Na začetku se ne morem izogniti navedbi, da del obstoječe sodne prakse Sodišča na to temo morda ni vedno povsem konsistenten. Kot bo prikazano v nadaljevanju, del te težave izhaja iz dejstva, da so nekateri pojmi iz člena 132(1)(b) tudi sami slabše opredeljeni in jih je težko uporabiti. Obravnavana zadeva torej Sodišču ponuja priložnost, da to sodno prakso pojasni tako, da opravi celovito in sistemsko analizo te določbe. Pred to analizo pa je treba najprej predstaviti upoštevni zakonodajni okvir.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Člen 131 Direktive o DDV je edini člen iz poglavja 1 naslova IX te direktive, ki sta naslovljena „Splošne določbe“ oziroma „Oprostitve“. Ta člen določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe [Unije] in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

6. Člen 132(1) Direktive o DDV iz poglavja 2, naslovljenega „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, naslova IX te direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(b) bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno [ustrezno] priznane ustanove podobne vrste;

(c) zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica;

[...]“

7. Člen 133 navedene direktive določa:

„Države članice lahko za odobritev oprostitev iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več naslednjih pogojev:

(a) cilj teh oseb ne sme biti sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, ampak ga morajo nameniti nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev;

(b) te osebe morajo v glavnem prostovoljno upravljati in voditi osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposrednega ali posrednega interesa pri rezultatih teh dejavnosti;

- (c) te osebe morajo zaračunavati cene, ki jih odobrijo državni organi ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali pri storitvah, pri katerih ni potrebna odobritev, morajo zaračunavati cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV;
- (d) ni verjetno, da bi oprostitve povzročale izkrivljanja konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezance za DDV.

[...]“

B. Nemško pravo

8. Člen 4(14)(b) Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG) v različici, ki velja od 1. januarja 2009, določa:

„Plačila davka so oproščene te transakcije iz člena 1(1), točka 1, UStG:

[...]

14. [...]

(b) bolnišnična in zdravstvena oskrba, vključno z diagnostiko, zdravniškimi pregledi, preventivo, rehabilitacijo, pomočjo pri porodu in storitvami hospica, ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava. Storitve, navedene v prvem stavku, so oproščene tudi, če jih opravijo

(aa) bolnišnice z dovoljenjem iz člena 108 Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (peta knjiga zakonika o socialni varnosti, v nadaljevanju: SGB V);

[...]

(cc) ustanove, ki jih k oskrbi v skladu s členom 34 Siebten Buches Sozialgesetzbuch (sedma knjiga zakonika o socialni varnosti) pritegnejo nosilci zakonskega nezgodnega zavarovanja;

[...]“

9. Člen 108 v nadaljevanju: SGB V, naslovljen „Bolnišnice z dovoljenjem“, določa:

„Skladi zdravstvenega zavarovanja smejo izvajanje bolnišnične oskrbe prepustiti samo naslednjim bolnišnicam (bolnišnice z dovoljenjem):

1. bolnišnicam, ki so priznane kot visokošolske klinike,
2. bolnišnicam, ki so vključene v deželni načrt glede bolnišnic, ali
3. bolnišnicam, ki so z Landesverbände der Krankenkassen (deželna združenja skladov zdravstvenega zavarovanja) in Verbände der Ersatzkassen (združenja nadomestnih skladov zdravstvenega zavarovanja) sklenile pogodbo o oskrbi.“

10. Zdi se, da se razlika med skladom zdravstvenega zavarovanja in nadomestnim skladom v nemškem pravu nanaša na način, kako sta organizirana, ki je zgodovinsko pogojen. Zdi se, da to ni upoštevno za obravnavano zadevo.

11. Člen 109 SGB V, naslovljen „Sklenitev pogodb o oskrbi z bolnišnicami“, določa:

„[...]

(2) Pravica do sklenitve pogodbe o zdravstveni oskrbi iz člena 108(3) SGB V ne obstaja [...]

(3) Pogodba o zdravstveni oskrbi iz člena 108(3) SGB V se ne sme skleniti, če bolnišnica

1. ne zagotavlja učinkovite in ekonomične bolnišnične oskrbe,

2. [ne izpolnjuje nekaterih zahtev v zvezi s kakovostjo] ali

3. za bolnišnično oskrbo zavarovancev, ki ustreza potrebam, ni potrebna.

[...]“

12. Člen 1 Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (zakon o financiranju bolnišnic), (BGBl. I 1991, str. 886, v nadaljevanju: KHG), naslovljen „Načelo“, v različici, ki jo je predložitveno sodišče predložilo kot različico, ki se uporablja, kar mora to sodišče potrditi, določa:

„(1) Namen tega zakona je zagotoviti ekonomsko varnost bolnišnic, da se zagotovi kakovostna oskrba prebivalstva z zmogljivimi, kakovostnimi in ekonomsko samostojnimi bolnišnicami, ki ustreza bolnikom in potrebam, ter prispevati k socialno vzdržnim oskrbninam.“

13. Člen 6 zakona o financiranju bolnišnic določa:

„(1) Dežele za uresničevanje ciljev iz člena 1 izdelujejo načrte glede bolnišnic in investicijske programe; upoštevati je treba posledične stroške, zlasti vplive na oskrbnine.

[...]

(4) Nadaljnje podrobnosti se določijo z deželnim zakonom.“

14. Nemška vlada je v pisnih stališčih navedla, da je Bundesministerium der Finanzen (zvezno ministrstvo za finance, Nemčija) sprejelo zavezujočo upravno okrožnico, ki se je uporabljala od 1. januarja 2009. V skladu s to okrožnico so lahko tudi zasebne bolnišnice, ki niso bile bolnišnice z dovoljenjem v smislu člena 108 SGB V, zahtevale oprostitev davka, če so storitve, ki so jih nudile, ustrezale storitvam bolnišnic, ki jih upravljajo javni organi, ali bolnišnic z dovoljenjem v smislu člena 108 SGB V in so stroške večinoma krili skladi zdravstvenega zavarovanja ali drugi organi socialnega varstva. Tako je bilo, če se je v preteklem poslovnem letu vsaj 40 % bolnišničnih ali obračunskih dni v letu nanašalo na paciente, za katere so bile bolnišnične storitve zaračunane v znesku, ki ni presegal zneska, ki ga povrnejo organi socialnega varstva.³

³ Ta pogoj je bil v člen 4(14)(b)(aa) UStG dodan leta 2019.

15. Nazadnje, v členu 30 Gewerbeordnung (zakonik o industrijskih, trgovskih in obrtnih poklicih, v nadaljevanju GewO), naslovljenem „Zasebne bolnišnice“, je navedeno:

„(1) Podjetniki zasebnih bolnišnic in zasebnih porodnišnic ter zasebnih psihiatričnih bolnišnic morajo pridobiti koncesijo pristojnega organa. Koncesija se zavrne samo, če

1. obstajajo dejstva, ki kažejo na nezanesljivost podjetnika v zvezi z vodenjem ali upravljanjem ustanove ali klinike;
 - 1a. obstajajo dejstva, zaradi katerih se zdi, da ustrezna zdravstvena oskrba in zdravstvena nega nista zagotovljeni;
 2. gradbene in druge tehnične zmogljivosti ustanove ali klinike, kot izhajajo iz opisov in načrtov, ki jih mora oddati podjetnik, ne ustrezajo zdravstvenim zahtevam;
 3. naj bi se ustanova ali klinika nahajala samo v delu stavbe, v kateri so tudi druge osebe, in lahko njeno delovanje povzroči znatne slabosti ali nevarnost za druge uporabnike te stavbe ali
 4. je ustanova ali klinika namenjena nastanitvi oseb z nalezljivimi boleznimi ali duševno bolnih in lahko zaradi svoje lokacije povzroči znatne slabosti ali nevarnost za lastnike ali stanovalce na sosednjih zemljiščih.
- (2) Pred podelitvijo koncesije se o vprašanih iz odstavka 1(3) in (4) opravi posvetovanje z lokalno policijo in občinskimi organi.“

III. Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in predlog za sprejetje predhodne odločbe

16. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je družba z omejeno odgovornostjo nemškega prava, katere dejavnost je v skladu z njenim statutom načrtovanje, vzpostavitev in upravljanje bolnišnice, specializirane za nevrologijo. Za dejavnosti te bolnišnice je bila izdana državna koncesija v skladu s členom 30 GewO.

17. Pacienti tožeče stranke so samoplačniki, ki oskrbo plačajo vnaprej, osebe, zavarovane pri zasebnih zavarovalnicah, osebe, upravičene do subvencije (tako imenovani „konzularni“ pacienti, za katere veleposlaništvo tuje države zagotovi prevzem stroškov), zaposleni pri nemški zvezni vojski, bolniki poklicnih skladov in bolniki, katerih stroški se krijejo iz zakonskega zdravstvenega zavarovanja.

18. Tožeča stranka je svoje bolnišnične storitve, storitve zdravstvene oskrbe ter s tem tesno povezane transakcije sprva obračunavala na osnovi dnevnih pavšalnih oskrbnin, kakor je bilo običajno v bolnišnicah v smislu člena 108 SGB V. Izbirne zdravniške storitve so se obračunavale ločeno v skladu z Gebührenordnung für Ärzte (tarifni pravilnik za zdravnike). Poleg tega je tožeča stranka bolnikom, ki so bili nameščeni v eno ali dvoposteljnih sobah, zaračunala dodatno pristojbino. Vendar je tožeča stranka svoj obračunski sistem postopoma spremenila v sistem skupin primerljivih primerov (v nadaljevanju: SPP).⁴ Tožeča stranka je pred predložitvenim sodiščem navedla, da je bilo leta 2011 na podlagi sistema SPP obračunanih le od 15 do 20 % dni oskrbe.

⁴ SPP je sistem razvrstitve bolnišničnih primerov v različne skupine.

19. Tožeča stranka je 28. junija 2012 sklenila okvirni sporazum (v smislu člena 4(14)(b), drugi stavek, (cc) UStG) z zakonskim nosilcem nezgodnega zavarovanja. Ta sporazum je začel veljati 1. julija 2012.

20. V obračunih DDV za leta od 2009 do 2012 je tožeča stranka svoje bolnišnične storitve, obračunane na osnovi dnevnik pavšalnih oskrbnin, in nadomestila za uporabo, ki jih je zaračunavala zunanjim zdravnikom, obravnavala kot oproščene plačila DDV. Vendar je pristojni davčni urad v okviru davčnega nadzora menil, da velika večina transakcij, ki jih je tožeča stranka opravila pred 1. julijem 2012, ni oproščena plačila DDV, ker ni bila bolnišnica z dovoljenjem v smislu člena 108 SGB V. To mnenje je bilo potrjeno z odločbo o ugovoru zoper izid nadzora in v tožbenem postopku zoper to odločbo.

21. Tožeča stranka je nato vložila tožbo pri predložitvenem sodišču, v kateri trdi, da morajo biti zadevne transakcije oproščene plačila DDV na podlagi člena 132(1)(b) Direktive o DDV, če jih je opravila bolnišnica s koncesijo, ki opravlja storitve pod enakimi pogoji kot oseba javnega prava. Da bi dokazala, da je tako, tožeča stranka trdi, da je njena dejavnost v javnem interesu, ker, prvič, nudi nabor storitev, ki je primerljiv naboru storitev javnih ustanov oziroma ustanov, vključenih v deželni načrt glede bolnišnic, drugič, je ena najuglednejših klinik za nevrokirurgijo na svetu in, tretjič, opravlja storitve za vsakogar, najsibo zavarovan zakonsko, zasebno ali nezavarovan.

22. Predložitveno sodišče ugotavlja, da tožeča stranka v spornih obdobjih ni izpolnjevala pogojev za oprostitev iz člena 4(14)(b), drugi stavek, (aa) ali (cc) UStG. Prvič, okvirni sporazum, ki ga je tožeča stranka sklenila s skladom za nezgodno zavarovanje, je začel veljati šele 1. julija 2012 in, drugič, tožeča stranka ne izpolnjuje pogojev, določenih v členu 108 SGB V, pod katerimi bi bila upravičena do obravnave kot bolnišnice z dovoljenjem. Vendar predložitveno sodišče dvomi o združljivosti teh pogojev s členom 132(1)(b) Direktive o DDV.

23. V tem smislu se nacionalno sodišče strinja s stališčem petega in enajstega senata Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), da te zahteve presegajo zahteve iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV. Glede na pogoje, določene v členu 108 SGB V, za opredelitev bolnišnice kot bolnišnice z dovoljenjem v smislu te določbe, namreč meni, da bi vsaka zahteva, ki bi jo morale izpolniti zasebne bolnišnice, da bi zadostile tem pogojem in bile upravičene do oprostitve DDV, prednost oprostitve omejila na bolnišnice, ki so že vključene v načrt glede bolnišnic ali ki so že sklenile pogodbo z združenjem skladov zdravstvenega zavarovanja ali združenjem nadomestnih skladov. To pa zato, ker bi imele druge zasebne bolnišnice le malo možnosti za vključitev v načrt glede bolnišnic ali podpis takega sporazuma, če je v deželi že na voljo dovolj bolnišničnih postelj za konkretno specialistično področje. Podobne zdravstvene storitve bi bile tako obravnavane različno glede na to, ali je bolnišnica, ki jih zagotavlja, za vključitev v načrt glede bolnišnic zaprosila ali si za sklenitev pogodbe o zagotavljanju zdravstvene oskrbe prek deželnega združenja skladov zdravstvenega zavarovanja ali združenja nadomestnih skladov prizadevala prej ali pozneje, kar ne bi bilo združljivo z načelom davčne nevtralnosti.

24. Če bi se člen 4(14)(b) UStG štel za neskladnega s členom 132(1)(b) Direktive o DDV, bi se po mnenju predložitvenega sodišča pojavilo vprašanje, ali se lahko tožeča stranka sklicuje na to določbo navedene direktive. Da bi bilo tako, bi se morale bolnišnične storitve, ki jih nudi tožeča stranka, in z njimi tesno povezane transakcije opravljati pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava.

25. V zvezi s tem nacionalno sodišče navaja, da je enajsti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) ugotovil, da je nemški zakonodajalec kršil člen 132 Direktive o DDV samo v delu, ki se nanaša na pogojevanje oprostitve DDV z zahtevo, da zadevne storitve opravlja ustanova, ki je bolnišnica z dovoljenjem v smislu člena 108 SGB V. Nasprotno naj to, da nacionalna zakonodaja to oprostitvev pogojuje z uspešnim delovanjem bolnišnice v smislu zaposlenih, prostorov in opreme ter stroškovne učinkovitosti – kot je določeno v členu 4(14)(b), drugi stavek, (aa) UStG, členu 108(2) in (3) SGB V, členih 1 in 6 KHG ter členu 109 SGB V – ne bi nasprotovalo določbam člena 132(1)(b) Direktive o DDV.

26. Predložitveno sodišče dvomi o tej analizi. Meni, da je treba za ugotavljanje, ali se dejavnosti opravljajo pod „primerljivimi socialnimi pogoji“ v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV, uporabiti drugačna merila, kot jih je izpostavil enajsti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), in sicer, ali stroške večine pacientov krijejo organi socialnega varstva.

27. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali je člen 4(14)(b) [UStG] združljiv s členom 132(1)(b) [Direktive o DDV] v delu, v katerem je za oprostitvev bolnišnic, ki niso osebe javnega prava, določen pogoj, da so bolnišnice pooblašcene v skladu s členom 108 [SGB V]?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: pod katerimi pogoji se bolnišnična oskrba, ki jo opravljajo bolnišnice zasebnega prava, opravlja ‚pod socialnimi pogoji‘, ki so v smislu člena 132(1)(b) [Direktive o DDV] ‚primerljivi‘ s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava?“

IV. Analiza

A. Uvodna pojasnila

28. Ker so se tako predložitveno sodišče kot stranke sklicevali na načelo davčne nevtralnosti, je primerno najprej pojasniti pomen tega izraza. Hiter pregled sodne prakse Sodišča namreč kaže, da se izraz „načelo davčne nevtralnosti“ uporablja v najmanj treh različnih okvirih.⁵

29. *Prvič*, ta izraz se pogosto uporablja za opis dejstva, da lahko oseba, ki je morala ob nakupu blaga ali storitev plačati DDV, ta davek pozneje odbije, če so to blago ali te storitve namenjeni za opravljanje obdavčljive dejavnosti.⁶ To je očitno primarni pomen tega izraza.

30. *Drugič*, načelo davčne nevtralnosti se včasih razlaga v smislu, da v zadevah v zvezi z DDV odraža načelo enakega obravnavanja.⁷ Kadar se uporablja v tem pomenu, se je na to načelo seveda mogoče sklicevati za izpodbijanje veljavnosti določbe iz Direktive o DDV.⁸

⁵ Glej v zvezi s prvima dvema pomenoma sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točki 47 in 48). V nekaterih sodbah se v predstavitvi sodne prakse Sodišča mešata ta različna pomena, kar lahko ustvarja vtis določene zmede glede obsega načela davčne nevtralnosti. Glej na primer sodbo z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točke od 40 do 44).

⁶ Glej v tem smislu sodbi z dne 22. februarja 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, točka 24), in z dne 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, točka 38), ter novejši sodbi z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, točka 43), ali z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, točke od 32 do 34).

⁷ Sodbi z dne 13. marca 2014, Jetair in BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, točka 53), in z dne 17. decembra 2020, Weg Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 48).

⁸ Glej na primer sodbo z dne 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točka 38).

31. *Tretjič*, Sodišče včasih uporablja ta izraz v smislu, da mora biti DDV nevtralen z vidika konkurence.⁹ V bistvu gre za idejo, da je treba podobno blago ali storitve, ki si konkurirajo, obravnavati na enak način.¹⁰ Vendar se to načelo nekoliko razlikuje od načela enakega obravnavanja, saj ne pomeni nekakšnega vsesplošnega pravila primarnega prava, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotavljati veljavnost zatrjevane oprostitve.¹¹ Kadar se uporablja v tem (tretjem) pomenu, je ideja davčne nevtralnosti prej razlagalno načelo, ki se upošteva, če druge razlagalne metode ne pripeljejo do nedvoumnega rezultata.¹²

32. V obravnavani zadevi je izraz davčna nevtralnost v argumentih predložitvenega sodišča in strank uporabljen v tem tretjem pomenu, in sicer tako, da napotuje na cilj, ki se uresničuje z Direktivo o DDV, da mora biti davek čim bolj nevtralen z vidika konkurence. Kot pa bomo videli, je načelo enakega obravnavanja kot splošno pravno načelo upoštevno tudi za razlago teh določb Direktive o DDV.

B. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

33. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem izvedeti, ali je člen 4(14)(b) UStG v različici, ki se uporablja za zadevno davčno obdobje, združljiv s členom 132(1)(b) Direktive o DDV.

34. Vendar je treba v zvezi s tem opozoriti, da Sodišče v okviru predhodnega odločanja ni pristojno za odločanje o skladnosti nacionalnih določb s pravom Unije, temveč v skladu s členom 267, prvi odstavek, PDEU le za odločanje o razlagi Pogodb ter o veljavnosti in razlagi aktov institucij, organov, uradov in agencij Evropske unije.¹³

35. Zato in glede na pojasnila, ki jih je nemška vlada v zvezi z nacionalno zakonodajo navedla v svojih stališčih, menim, da je treba prvo vprašanje razumeti tako, da se z njim v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki oprostitve DDV zasebni nevisokošolski bolnišnici dopušča le, če ta bolnišnica bodisi sklene pogodbo o zagotavljanju oskrbe z nosilci zakonskega nezgodnega zavarovanja bodisi je vključena v deželni načrt glede bolnišnic (v nadaljevanju: bolnišnice iz deželnega načrta) ali pa ima sklenjeno pogodbo o zagotavljanju zdravstvene oskrbe z deželnim združenjem skladov zdravstvenega zavarovanja (ali združenjem nadomestnih skladov) oziroma je v prejšnjem poslovnem letu za vsaj 40 % bolnišničnih storitev, ki jih je opravila, obračunala znesek, ki je nižji od zneska, ki ga povrnejo organi socialnega varstva.

⁹ Pojem davčne nevtralnosti je izposojen iz liberalnih ekonomskih šol, ki so si zlasti prizadevale, da bi se davkom določil izključno cilj glede prilivov. Vendar v praksi noben davčni sistem ni ekonomsko nevtralen, saj odločitve o obdavčljivi osnovi in davčni stopnji nujno vplivajo na ravnanje gospodarskih subjektov. Tako je bila zamisel o tem, da bi morali biti davki nevtralni, bolj ali manj opuščena, medtem ko se je vedno bolj uveljavljala vloga obdavčitve kot instrumenta ekonomskega in socialnega intervencionizma. Glej Bomnier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Pariz, 2021, str. od 4 do 7.

¹⁰ Glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 49).

¹¹ Glej na primer sodbo z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, točka 45).

¹² Kot je Sodišče priznalo v sodbi z dne 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točka 54), je treba zakonodajalcu Unije priznati široko diskrecijsko pravico, kadar mora ob sprejetju davčnega ukrepa sprejemati politične, gospodarske in socialne odločitve ter prednostno razvrščati različne interese ali izvesti kompleksne presoje. Enako velja na nacionalni ravni, kadar direktiva daje državam članicam diskrecijsko pravico, da ne uporabijo meril, ki jih ta direktiva določa, temveč da ta merila natančneje določijo. Glej moje sklepe predloge v zadevi Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, točke od 55 do 60 in navedena sodna praksa).

¹³ Glej na primer sodbo z dne 17. julija 2008, ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416, točka 28).

36. V tem okviru je treba seveda izhajati iz tega, da je treba različne oprostitve iz člena 132(1) Direktive o DDV razlagati ozko.¹⁴ To pomeni, da razlaga teh oprostitvev ne bi smela imeti učinkov, ki bi presegali tiste, ki so potrebni za dosego ciljev navedenih oprostitvev. Ti cilji so na splošno, da se nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostitjo DDV, da bi se olajšal dostop do določenih storitev in dobava določenega blaga s tem, da bi se izognilo povečanim stroškom, ki bi nastali, če bi bili obdavčeni z DDV.¹⁵ To pravilo ozke razlage pa ne pomeni, da je treba besedilo izjem razlagati tako, da ti cilji ne bi bili doseženi in bi se zato navedenim oprostitvam odvzel želeni učinek.¹⁶

37. Člen 132(1)(b) Direktive o DDV določa, da države članice oprostitjo „bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno [ustrezno] priznane ustanove podobne vrste“. To dopolnjuje člen 132(1)(c), v skladu s katerim države članice oprostitjo tudi „zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica“.

38. Ker sta ti določbi v bistvu le prečiščeni prejšnji določbi člena 13A(1)(b) in (c) Šeste Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero,¹⁷ ju je treba razlagati na enak način. Zato je treba šteti, da se sodna praksa Sodišča v zvezi s členom 13A(1)(b) in (c) Direktive 77/388 načeloma uporablja tudi za člena 132(1)(b) in (c) Direktive o DDV.¹⁸

39. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je namen oprostitve iz zdajšnjega člena 132(1)(b) Direktive o DDV skupaj z oprostitvijo iz člena 132(1)(c) te direktive znižati stroške zdravstvene oskrbe¹⁹ z opredelitvijo pogojev, pod katerimi so lahko oproščene vse storitve, katerih namen je postavitve diagnoze, negovanje in, kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav²⁰.

40. Čeprav imata ti določbi enak cilj, pa imata različni področji uporabe. Medtem ko se člen 132(1)(b) Direktive nanaša na storitve, ki se opravljajo v *zdravstveni ustanovi*, se člen 132(1)(c) Direktive nanaša na storitve, ki se opravljajo zunaj take ustanove, bodisi na domu ponudnika storitev bodisi na domu pacienta ali drugje.²¹

41. Natančneje, za oprostitvev, določeno v členu 132(1)(b) Direktive o DDV, tako veljajo tri zahteve,²² ki se nanašajo na:

– naravo storitve, ki se opravlja,

¹⁴ Glej na primer sodbo z dne 2. julija 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, točka 18).

¹⁵ Glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, točka 30).

¹⁶ Glej na primer sodbo z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 28).

¹⁷ UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

¹⁸ Glej na primer sodbo z dne 18. septembra 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, točka 18).

¹⁹ Glej na primer sodbo z dne 13. marca 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, točka 28).

²⁰ Glej v tem smislu sodbi z dne 10. junija 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, točka 27), in z dne 13. marca 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, točka 29).

²¹ Glej v tem smislu sodbi z dne 2. julija 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, točka 19), in z dne 18. septembra 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, točki 20 in 21). Vendar v nasprotju s členom 132(1)(b) člen 132(1)(c) Direktive o DDV ne zajema dejavnosti, ki so tesno povezane z zdravstvenimi storitvami iz te določbe. Glej sodbo z dne 13. marca 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, točka 32).

²² Obema določbama je skupno tudi, da ne določata zahtev v zvezi s prejemnikom oproščenih transakcij.

- obliko ustanove, ki opravlja storitev,
- in način, na katerega se storitev opravi.²³

42. Kar zadeva *prvo zahtevo*, iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV izhaja, da morajo zadevne storitve spadati v eno od naslednjih treh kategorij:

- nanašajo se na bolnišnično zdravljenje pacienta, to je na sprejem in bivanje osebe v bolnišnici,²⁴ ali
- so namenjene varstvu, ohranjanju ali ponovni vzpostavitvi zdravja posameznika²⁵ ali
- zadevajo dejavnosti, ki so tesno povezane s tema prvima dvema kategorijama dejanj.²⁶

43. V obravnavani zadevi prva zahteva dejansko ni vprašljiva. *Drugi dve zahtevi* pa povzročata težave tako z vidika opredelitve njenega področja kot načina njune uporabe. Zdaj bom zaporedoma preučil ti zahtevi.

1. Oblika ustanove, ki opravlja zadevne storitve

44. Člen 132(1)(b) Direktive o DDV določa, da so storitve, ki jih opravljajo osebe, ki niso osebe javnega prava, lahko oproščene DDV le, če so te osebe „bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno [ustrezno] priznane ustanove podobne vrste“. Na začetku velja opozoriti, da je Sodišče potrdilo, da koncept „ustanove“ v smislu te določbe med drugim pomeni, da mora biti zadevna ustanova „zaključena enota“.²⁷ Ker se področje uporabe člena 132(1)(b) Direktive o DDV razlikuje od področja uporabe člena 132(1)(c) te direktive – ta se nanaša na zagotavljanje oskrbe oseb zunaj zdravstvene ustanove – so s to konkretno oprostitvijo zajete samo zaključene enote v obliki zdravstvene ustanove, to so subjekti, ki združujejo različne vire, zlasti človeške, tehnične, nepremičninske in finančne.²⁸

²³ Glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston v zadevi CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, točka 27).

²⁴ Kot je Sodišče presodilo v točki 29 sodbe z dne 1. decembra 2005, Ygeia (C-394/04 in C-395/04, EU:C:2005:734): „storitve, ki [...] izboljšajo udobje in blagostanje bolnikov, na splošno niso primerne za oprostitve, določeno v členu 13(A)(1)(b) te direktive[, razen] če so te storitve nujne za doseg terapijskih ciljev, ki se jih zasleduje s storitvami bolnišnične in zunajbolnišnične zdravstvene oskrbe, v okviru katere so dobavljene.“

²⁵ Glede narave zdravstvenih storitev, ki so lahko oproščene davka, glej na primer sodbo z dne 8. junija 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, točka 29); z dne 10. junija 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, točke 28 in od 40 do 52); z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, točka 37); z dne 2. julija 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, točki 28 in 29), in z dne 4. marca 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, točki 25 in 26).

²⁶ Glej v tem smislu sodbo z dne 2. julija 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, točke od 28 do 31). Glede pojma tesno povezane dejavnosti v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV glej na primer sodbe z dne 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, točke od 33 do 35); z dne 1. decembra 2005, Ygeia (C-394/04 in C-395/04, EU:C:2005:734, točke od 23 do 29); z dne 25. marca 2010, Komisija/Nizozemska (C-79/09, neobjavljena, EU:C:2010:171, točka 51), in z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, točka 49).

²⁷ Glej sodbo z dne 2. julija 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, točka 35). Sodišče je na primer ugotovilo, da je treba tudi laboratorij zasebnega prava, ki opravlja medicinske diagnostične preiskave, šteti za ustanovo „podobne vrste“, kot so „bolnišnice“ in „centri za zdravljenje in diagnostiko“ v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV, ker preiskave, ki jih opravlja tak subjekt, glede na terapevtski namen spadajo pod pojem „zdravstvena oskrba“, določen v navedeni določbi. Glej sodbi z dne 8. junija 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, točka 35), in z dne 10. junija 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, točka 60). Samostojni prevoznik, ki za bolnišnice in laboratorije opravlja dejavnost prevoza človeških organov in vzorcev človeškega izvora, pa ne opravlja iste vrste posebnih nalog kot bolnišnice ali centri za zdravljenje in diagnostiko, ki se štejejo za upoštevne za opredelitev subjekta kot „ustanove podobne vrste“ v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV. Sodba z dne 2. julija 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, točka 36).

²⁸ To združevanje virov je skupno bolnišnicam, centrom za zdravljenje in centrom za diagnostiko. Prav to pa tudi ločuje zdravstveni center od medicinske ali paramedicinske službe, katere storitve so lahko prav tako oproščene, vendar na podlagi člena 132(1)(c) Direktive o DDV.

45. Prvič, v zvezi z dejavnostmi, ki jih morajo ti subjekti opravljati, da so upravičeni do te oprostitve, člen 132(1)(b) Direktive o DDV določa, da morajo biti to dejavnosti bolnišnice, centra za zdravljenje, centra za diagnostiko ali ustanove podobne vrste.²⁹

46. Ker te kategorije ustanov v Direktivi o DDV niso opredeljene, jih je treba razlagati v običajnem pomenu, ki ga imajo v vsakdanjem jeziku.³⁰

47. Glede tega iz običajnega pomena v vsakdanjem jeziku izhaja, da se pojmi „bolnišnice“, „centri za zdravljenje“ in „centri za diagnostiko“ nanašajo na subjekte, katerih glavna dejavnost je oskrba bolnih ljudi ali poškodovancev, katerih primeri so preveč zapleteni, da bi jih obravnavali doma ali v zdravniški ambulanti, opravljanje zdravstvenih storitev, ki so namenjene varstvu, ohranjanju ali ponovni vzpostavitvi zdravja ljudi, in preiskav, namenjenih ugotavljanju bolezni ali motenj pacienta.³¹

48. V zvezi s pojmom ustanov „podobne vrste“ je jasno, da ga je treba razumeti tako, da se nanaša na zdravstvene ustanove, v katerih so združeni različni viri, da bi se v njih opravljale dejavnosti, podobne dejavnostim bolnišnice ali centra za zdravljenje ali diagnostiko.

49. Drugič, v zvezi s *statusom ustanov* je v členu 132(1)(b) Direktive o DDV določeno, da morajo biti zadevne ustanove, ki niso osebe javnega prava, „uradno [ustrezno] priznane“, da bi bile upravičene do oprostitve iz te določbe. V zvezi s tem iz angleške različice člena 132(1)(b) Direktive o DDV povsem jasno izhaja, da se ta zahteva uporablja za bolnišnice, centre za zdravljenje, centre za diagnostiko in druge podobne ustanove, če ti niso osebe javnega prava.³² V tej različici je namreč navedeno, da se oprostitve uporablja za „other *duly recognised* establishments of a similar nature“ (druge *ustrezno priznane* ustanove podobne vrste), kar pomeni, da se ta pogoj uporablja tudi za ustanove, ki so navedene kot referenčne.

50. Res je, da se v romanskih jezikih, kot so španščina, francoščina, italijanščina, portugalsčina in romunščina, izraz „uradno [ustrezno] priznani“ pojavi po sklicu na drugo ustanovo (na primer v francoščini: „et d'autres établissements de même nature *dûment reconnus*“), na podlagi česar bi bilo mogoče sklepati, da se ta pogoj nanaša le na „druge [...] ustanove podobne vrste“. Toda ker se seznam navedenih ustanov konča z navedbo teh drugih ustanov podobne vrste, je jasno, da je treba ta seznam razumeti zgolj kot ponazoritev vrste ustanov, katerih storitve so verjetno oproščene. Zato je treba izraz „uradno [ustrezno] priznane“ razumeti v smislu, da se nanaša na vse vrste zdravstvenih ustanov, navedenih v tej določbi.

51. Za določitev obsega tega pogoja je treba opozoriti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso izraze iz določbe prava Unije, ki za določitev svojega pomena in obsega ne napotuje *izrecno* na pravo držav članic, običajno razlagati avtonomno in enotno v vsej Uniji.³³ Ker

²⁹ Sodišče je poleg tega v sodbah z dne 23. februarja 1988, Komisija/Združeno kraljestvo (353/85, EU:C:1988:82, točka 32); z dne 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, točka 47), in z dne 10. junija 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, točka 58), brez kakršne koli utemeljitve presodilo, da se oprostitve, določena v členu 132(1)(b) Direktive o DDV, nanaša na storitve, ki jih opravljajo „ustanove, ki imajo socialne cilje“, čeprav tak namen ne izhaja niti iz besedila niti cilja, ki se nanaša le na zdravstveno oskrbo. Res je, da ta določba vsebuje zahtevo o „socialni primerljivosti“, ki pa se nanaša na način zagotavljanja zadevnih storitev in ne na poslovno dejavnost ustanov, ki jih zagotavljajo. Vendar opažam, da se je Sodišče v svoji nedavni sodni praksi nehalo sklicevati na socialni cilj družbe, ki bi ga morala imeti zadevna ustanova.

³⁰ Glej na primer sodbo z dne 5. oktobra 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, točka 26), in moje sklepne predloge v zadevi Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302, točke od 40 do 51).

³¹ Glej v tem smislu sodbo z dne 8. junija 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, točka 35).

³² Glej v tem smislu v zvezi s pojmom „druge [...] ustanove podobne vrste“ sodbo z dne 8. junija 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, točka 41).

³³ Glej po analogiji sodbo z dne 29. oktobra 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, točke od 52 do 54).

v členu 132 Direktive o DDV ni take napotitve, je mogoče sklepati, da je treba različne pogoje za uporabo oprostitev, določenih v tej določbi, šteti za avtonomne pojme prava Unije in zato njihov pomen in obseg razlagati enotno v vsej Uniji.

52. Vendar se avtonomnosti pojma „uradno [ustrezno] priznana ustanova“, uporabljenega v členu 132(1)(b) Direktive o DDV, ne sme zamešati z dejstvom, da se ta pojem, kot ga je treba razlagati v pravu Unije, kar zadeva njegovo uporabo, nanaša na posebno dejansko okoliščino, in sicer na položaj zadevne ustanove glede na nacionalno zakonodajo.

53. V tem okviru je Sodišče jasno navedlo, da to, da je ustanova „uradno [ustrezno] priznana“, ne predpostavlja formalnega postopka priznanja niti ne izključuje možnosti, da bi država članica določila tak postopek. Določanje pravil, v skladu s katerimi se tako priznanje lahko dodeli ustanovam, ki zanj prosijo, je v pristojnosti nacionalnega prava posamezne države članice. Države članice imajo glede tega diskrecijsko pravico.³⁴

54. Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da morajo države članice diskrecijsko pravico, če jo imajo, uresničevati v mejah, ki jih določa pravo Unije. Zlasti se zaradi obstoja take diskrecijske pravice ne sme povzročiti dvoma v meje pojma „uradno [ustrezno] priznane“ zdravstvene ustanove v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV.³⁵ Poleg tega mora država članica pri uveljavljanju svoje diskrecijske pravice zagotoviti, da tega ne počne na način, ki bi ogrožal kateri koli drug cilj prava Unije.³⁶

55. V teh okoliščinah menim, da je treba za odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo nacionalno sodišče, ugotoviti naravo in obseg diskrecijske pravice države članice, na katero je napoteno v sodni praksi. Tako je treba člen 132(1)(b) Direktive o DDV razlagati ne le v skladu z besedilom te določbe, temveč tudi glede na sobesedilo in cilje, ki se uresničujejo s tem členom ter splošneje z zakonodajo, katere del je.³⁷

56. V tem smislu je treba v zvezi z *besedilom* člena 132(1)(b) Direktive o DDV opozoriti, da izraz „uradno [ustrezno]“ pomeni „v skladu z zahtevami“, pojem „priznan“ pa se nanaša na nekaj ugotovljenega ali znanega. V kontekstu te določbe se ta pridevniška zveza nanaša na bolnišnice, centre za zdravljenje, centre za diagnostiko in druge ustanove podobne vrste. Torej iz besedila te določbe jasno izhaja, da se diskrecijska pravica, dodeljena državam članicam, nanaša na pogoje, ki jih mora subjekt izpolniti, da bi bil obravnavan kot bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge ustanove podobne vrste.³⁸

57. Kot je v bistvu trdila Komisija v svojih stališčih, je treba ta pogoj razumeti tako, da je namenjen zgolj izvzetju tistih zdravstvenih ustanov, za dejavnosti katerih ni bilo izdano dovoljenje po zakonu ali s strani ustreznih strokovnih organizacij, iz upravičenosti do oprostitve, določene v členu 132(1)(b) Direktive o DDV. Vsaka dejavnost, tudi nezakonita, je namreč obdavčljiva in bi lahko bila vseeno upravičena do katere koli oprostitve, ki se sicer uporablja. Če torej ta direktiva ne bi vsebovala zahteve, da je ustanova „uradno [ustrezno] priznana“, bi to pripeljalo do položaja, ko

³⁴ Sodba z dne 8. junija 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, točka 42); z dne 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, točki 64 in 81), in z dne 10. junija 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, točke od 61 do 63).

³⁵ Glej po analogiji mnenje 3/15 (Marakeška pogodba o dostopu do objavljenih del) z dne 14. februarja 2017 (EU:C:2017:114, točka 122).

³⁶ Glej po analogiji mnenje 3/15 (Marakeška pogodba o dostopu do objavljenih del) z dne 14. februarja 2017 (EU:C:2017:114, točka 124).

³⁷ Glej na primer sodbo z dne 14. maja 2020, Orde van Vlaamse Balies in Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, točka 25).

³⁸ Glej v tem smislu sodbi z dne 10. junija 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, točka 74), in z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, točka 34). Zdi se, da je Sodišče v obeh zadevah iz dejstva, da ima bolnišnica upravno dovoljenje za opravljanje dejavnosti, sklepalo, da je ustrezno priznana v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV.

bi bila zdravstvena ustanova brez dovoljenja lahko – ali vsaj morebiti – upravičena do oprostitve.³⁹ Vse to preprosto pomeni, da je do oprostitve upravičena samo ustanova, ki je ustrezno priznana kot zdravstvena ustanova.

58. To ugotovitev potrjujeta sobesedilo, v katerem je uporabljen izraz „uradno [ustrezno] priznane“, in cilj, ki se uresničuje s členom 132(1)(b) Direktive o DDV.

59. Kar zadeva *sobesedilo*, to ugotovitev podpira več elementov, in sicer stopnja harmonizacije, dosežena s pravom Unije, splošna ureditev iz Direktive o DDV in struktura člena 132(1)(b) Direktive o DDV.

60. Prvič, v zvezi s stopnjo harmonizacije, dosežene s pravom Unije, je treba opozoriti, da za dejavnosti, ki so na podlagi člena 132(1)(b) Direktive o DDV lahko oproščene – kot sta oskrba bolnikov in zdravljenje – v različnih državah članicah na splošno veljajo posebni pogoji opravljanja. Vendar čeprav se oprostitve, določena v členu 132(1)(b) Direktive o DDV, uporablja samo za bolnišnice, centre za zdravljenje in diagnostiko ter druge ustanove podobne vrste, niti konkretno v Direktivi o DDV niti na splošno v pravu Unije pogoji za opravljanje teh dejavnosti niso harmonizirani. V tem okviru je navedba, da mora biti zadevna ustanova ustrezno priznana, le način upoštevanja tega neobstoja harmonizacije, pri čemer se zahteva, da se zadevne storitve opravljajo zakonito z vidika zadevne države članice.

61. Drugič, kar zadeva splošno ureditev iz Direktive o DDV, ker se s členom 132(1)(b) in s členom 132(1)(c) Direktive o DDV uresničuje isti cilj in se zato med seboj dopolnjujeta,⁴⁰ bi bilo treba pogoje za uporabo teh določb po možnosti razlagati analogno. Tu je mogoče ugotoviti, da člen 132(1)(c) Direktive o DDV zahteva, da se zadevne storitve zagotavljajo „pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica“. ⁴¹ Izraz „uradno [ustrezno] priznane“ bi bilo treba v skladu s tem razlagati tako, da se v kontekstu pravne osebe nanaša tudi na pogoje za opravljanje teh dejavnosti v zadevnih državah članicah. ⁴²

62. Tretjič, v zvezi s strukturo člena 132(1)(b) Direktive o DDV je mogoče ugotoviti, da ta določba določa tri osnovne pogoje za oprostitve, od katerih se vsak nanaša na drug vidik storitev, ki so lahko oproščene, in sicer na njihovo naravo, vrsto ustanove, ki jih opravlja, in pogoje, pod katerimi se opravljajo. Iz zadnjega pogoja izhaja zlasti, da lahko države članice med pogoji, pod katerimi se zadevne dejavnosti opravljajo, upoštevajo samo socialne pogoje. Če bi torej države članice v okviru pogoja iz te določbe, da mora biti zadevna ustanova „uradno [ustrezno] priznana“, lahko določile kakršne koli zahteve v zvezi z naravo storitev, ki se opravljajo, ali pogoji, pod katerimi se opravljajo, bi bil tema drugima dvema pogojema v veliki meri odzvet polni učinek.

³⁹ Glej na primer sodbi z dne 11. junija 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, točka 21), in z dne 17. februarja 2005, Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, EU:C:2005:92, točka 29).

⁴⁰ Glej v tem smislu sodbo z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, točka 38).

⁴¹ Sodišče je iz tega pogoja zlasti sklepalo, da je diskrecijska pravica držav članic omejena s potrebo po zagotavljanju, da se oprostitve iz te določbe uporablja samo za storitve, ki so dovolj kakovostne. Glej sodbi z dne 18. septembra 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, točka 34), in z dne 5. marca 2020, X (Oprostitve DDV za telefonsko svetovanje) (C-48/19, EU:C:2020:169, točka 42).

⁴² Namen člena 133(1)(c) Direktive o DDV je že omogočiti državam članicam, da za odobritev oprostitve iz člena 132(1)(b) te direktive določijo pogoj, da morajo osebe, ki niso osebe javnega prava, „zaračunavati cene, ki jih odobrijo državni organi ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali pri storitvah, pri katerih ni potrebna odobritev, morajo zaračunavati cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV“. Ker je zakonodajalec Unije namenil posebno določbo načinu opravljanja zadevnih dejavnosti in to preverjanje prostovoljno omejil na socialne pogoje, ki se uporabljajo, tega elementa ni mogoče upoštevati v okviru ločenega merila presoje, ne da bi bil prvemu merilu odzvet polni učinek.

63. Kar zadeva *cilj*, ki se uresničuje s členom 132(1)(b) Direktive o DDV, je Sodišče že poudarilo, da je ta določba namenjena zlasti zmanjšanju stroškov zdravstvenih storitev.⁴³ Glede na ta cilj se pogoj, da morajo biti ustanove zasebnega prava „uradno [ustrezno] priznane“ kot bolnišnice, centri za zdravljenje, centri za diagnostiko ali ustanove podobne vrste, ne sme razlagati preozko, temveč v smislu, da se nanaša le na pogoje v zvezi z usposobljenostjo zdravstvenih delavcev in zdravstvenimi standardi, ki jih predpisuje nacionalna zakonodaja, da bi se zagotovila visoka kakovost zdravstvene oskrbe.⁴⁴

64. Nazadnje velja opozoriti, da je treba poleg besedila, sobesedila in ciljev te določbe upoštevati tudi razlagalno načelo, v skladu s katerim je treba določbo, kolikor je mogoče, razlagati na tak način, da se ne vzbuja dvom o njeni veljavnosti.⁴⁵

65. Med pravili, ki določajo veljavnost izvajanja pristojnosti zakonodajalca Unije, je načelo enakega obravnavanja. V skladu z ustaljeno sodno prakso to načelo zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če je taka obravnava objektivno utemeljena. Tako je treba elemente, po katerih se položaji razlikujejo, in njihovo morebitno primerljivost opredeliti in presojeti ob upoštevanju predmeta in namena zadevnih določb, pri čemer je treba upoštevati načela in cilje zadevnega področja.⁴⁶

66. V primeru člena 132(1)(b) Direktive o DDV je jasno, da se glede na cilj, ki se primarno uresničuje s to določbo, to je zmanjšanje stroškov za zdravstvene storitve, za javne in zasebne ustanove na splošno šteje, da so v približno enakem položaju. Če bi torej oprostitev, predvidena v členu 132(1)(b) Direktive o DDV, veljala samo za javne bolnišnice, bi bila to dejansko oblika neenakega obravnavanja, kar zadeva davčno obravnavanje zasebnih bolnišnic.

67. Zakonodajalec Unije je zato tudi zasebnim ustanovam omogočil, da so upravičene do oprostitve. To možnost je omejil s posebnimi pogoji in tako ohranil neko razliko v obravnavanju med javnimi in zasebnimi bolnišnicami, saj morajo samo zadnjenavedene dokazati, da izpolnjujejo posebne pogoje iz te določbe. Res je, da je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je lahko tako različno obravnavanje v nekaterih okoliščinah objektivno upravičeno.⁴⁷ Če pa bi se v obravnavani zadevi pogoj iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV, da mora biti zadevna ustanova „uradno [ustrezno] priznana“, razumel tako, da lahko države članice samo za ustanove zasebnega prava določijo neke posebne zahteve razen te, da morajo te ustanove pridobiti dovoljenje strokovnih organizacij in da morajo svoje dejavnosti opravljati pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, bi se taka razlika v obravnavanju težko upravičila.

68. Nasprotno pa je zahteva, da morajo zasebne ustanove dokazati, da imajo dovoljenje za opravljanje svojih zdravstvenih dejavnosti, povsem upravičena, saj zasebne ustanove po svoji naravi niso del države in zato niso *neposredno* pod njenim nadzorom, zato so države članice verjetno legitimno določile mehanizme za njihovo priznanje, da bi zagotovile doseganje ustreznih strokovnih standardov.

⁴³ Glej na primer sodbo z dne 1. decembra 2005, Ygeia (C-394/04 in C-395/04, EU:C:2005:734, točka 23).

⁴⁴ Glej v tem smislu na primer sodbo z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, točki 36 in 37), in sodbo z dne 5. marca 2020, X (Oprostitev DDV za telefonsko svetovanje) (C-48/19, EU:C:2020:169, točki 41 in 42).

⁴⁵ Glej sodbo z dne 19. novembra 2009, Sturgeon in drugi (C-402/07 in C-432/07, EU:C:2009:716, točka 47).

⁴⁶ Glej sodbo z dne 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točki 41 in 42).

⁴⁷ Glej sodbo z dne 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točki 52 in 53).

69. Če zdaj preidem na načelo davčne nevtralnosti, ki jo tu razumem v smislu konkurenčne nevtralnosti, sem že opozoril, da je to bolj cilj zakonodaje o DDV kot neko resnično vsesplošno načelo, ki ga Direktiva o DDV v nobenem primeru ne bi smela ogroziti. Kljub temu je treba opozoriti, da je Sodišče že ugotovilo, da je treba v skladu s tem načelom oprostitev iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV razlagati, kolikor je to mogoče, tako, da se vsi gospodarski subjekti, ki opravljajo enake dejavnosti, obravnavajo enako, kar zadeva pobiranje DDV. Sodišče ugotavlja, da bi bilo to načelo ogroženo zlasti, če bi se oprostitev v zvezi z zdravstveno oskrbo iz (sedanjega) člena 132(1)(c) pogojevala s pravno obliko, v okviru katere davčni zavezanec opravlja svojo dejavnost.⁴⁸

70. Res je, da so lahko, kot v primeru enakega obravnavanja, nekatere razlike med javnimi in zasebnimi bolnišnicami upravičene v interesu zagotavljanja poštene konkurence. Vendar se zdi, da razlikovanje med gospodarskimi subjekti za namen DDV, na primer glede na njihovo uspešnost v smislu osebja, prostorov, opreme ali ekonomske učinkovitosti njihove uprave – kot se zdi, da menijo nekatera nemška sodišča – ni ustrezno glede na cilj, ki se uresničuje s členom 132(1)(b) Direktive o DDV. Mogoče je ugotoviti, da namen zakonodajalca Unije na splošno ni bil v davčno manj ugoden položaj postaviti tiste, ki razvijajo zasebno zdravstvo, temveč zagotoviti, da konkurenca med zasebnimi in javnimi ustanovami ostane poštena.

71. Menim, da iz tega sledi, da besedilo, sobesedilo in cilji člena 132(1)(b) Direktive o DDV ter potreba po razlagi vsake določbe na način, ki ne zbuja dvomov o njeni veljavnosti, dokazujejo, da diskrecijska pravica držav članic, da opredelijo pogoje, pod katerimi se ustanova zasebnega prava šteje za „uradno [ustrezno] priznana“, obsega *samo* pogoje, ki jih mora ustanova izpolnjevati, da dobi ustrezno dovoljenje za to, da v okviru strukture, v kateri so združeni viri, opravlja zdravstvene in medicinske storitve, zajete v tej oprostitvi. Zato se zahteva po „uradnem [ustreznem] priznanju“ v bistvu nanaša samo na strokovne standarde.

72. V zvezi s to ugotovitvijo nisem spregledal dejstva, da je Sodišče v točki 53 sodbe z dne 8. junija 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380), s sklicevanjem na sodbo Dornier⁴⁹ presodilo, da lahko nacionalni organi v skladu s pravom Unije in pod nadzorom nacionalnih sodišč poleg javnega interesa upoštevajo dejavnosti zadevnega davčnega zavezanca ter dejstvo, da so drugi davčni zavezanci, ki opravljajo enake dejavnosti, že podobno priznani in da so znaten del stroškov spornih storitev morebiti že prevzele sheme zdravstvenega zavarovanja ali drugi organi socialnega varstva.

73. V naslednji točki te sodbe (točka 54) je Sodišče ugotovilo, da „[z]adevna država članica s tem, da za priznanje [za uporabo člena 132(1)(b) Direktive o DDV] zahteva, naj je najmanj 40 % medicinskih preiskav, ki jih izvedejo zadevni laboratoriji, namenjenih zavarovancem nosilca socialnega zavarovanja, ni prekoračila proste presoje, ki ji jo podeljuje navedena določba“.

74. Vendar ni mogoče spregledati, da je ta analiza dejansko bistveno drugačna od razlogovanja v zadevi Dornier, na katero se Sodišče po svojih navedbah opira. Kot je Sodišče poudarilo v točki 53 sodbe L.u.p., je pri odločitvi v sodbi Dornier šlo zgolj za to, da se nacionalnim organom dovoli, da pri tem, ko določajo, ali se ustanova zasebnega prava lahko šteje za ustrezno priznana, *upoštevajo* dejstvo, da lahko znaten del stroškov zdravljenja, ki ga je opravila ta ustanova,

⁴⁸ Glej na primer sodbo z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 30).

⁴⁹ Sodba z dne 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595).

prevzamejo sheme zdravstvenega zavarovanja ali drugi organi socialnega varstva.⁵⁰ V zadevi Dornier ni bilo postavljeno vprašanje, ali lahko države članice *določijo* zahtevo, da morajo zadevne ustanove opraviti določen delež transakcij, katerih stroške krijejo sheme zdravstvenega zavarovanja, da bi bile te transakcije oproščene DDV v okviru zahtev glede „uradnega [ustreznega] priznanja“ iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV. Nasprotno, kot je Sodišče poudarilo v točki 75 sodbe Dornier, kadar podjetje opravlja storitve, ki so primerljive s storitvami drugih gospodarskih subjektov, ki opravljajo enaka zdravljenja, „samo dejstvo, da stroškov tega zdravljenja ne krijejo v celoti organi socialnega varstva, ne utemeljuje različnega obravnavanja ponudnikov za namene DDV“.

75. Vse to dokazuje, da je želelo Sodišče v sodbi Dornier samo opozoriti, da se lahko ta pogoj o ustreznem priznanju *šteje* za izpolnjen v določenih okoliščinah.⁵¹ Kadar medicinske postopke in dejavnosti krijejo sheme zdravstvenega zavarovanja, lahko namreč upravičeno domnevamo, da je ustanova, ki jih je opravila, ustrezno priznana za opravljanje svojih dejavnosti.⁵² Vendar pa ne velja tudi obratno. Zgolj dejstvo, da se klinika ali bolnišnica večinoma ali celo izključno opira na zasebne paciente, nikakor ne pomeni, da nacionalni organi zadevne ustanove niso ustrezno priznali. Uporaba shem zdravstvenega zavarovanja je seveda lahko odvisna od več dejavnikov.

76. V vsakem primeru je Sodišče v sodbi L.u.p. (v točki 36) presodilo, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da bi se za zadevne storitve „uporabljala drugačna ureditev DDV-ja glede na kraj, kjer se opravijo, medtem ko je *njihova kakovost glede izobrazbe zadevnih ponudnikov storitev enaka*“.⁵³ Iz tega nujno sledi, da država članica dveh identičnih storitev ne sme obravnavati različno, *kar zadeva zahteve glede ustreznega priznanja iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV*, glede na delež transakcij, ki jih opravi zadevna ustanova, kritih iz shem zdravstvenega zavarovanja, saj tak pogoj ni povezan s kakovostjo zdravstvene oskrbe, ki jo zagotavlja.⁵⁴

77. Čeprav se torej zdi, da je Sodišče v točki 54 sodbe L.u.p. navedlo, da diskrecijska pravica iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV državam članicam omogoča, da kot pogoj za priznanje določijo zahtevo, da mora zadevni zdravstveni center obravnavati določen delež pacientov, katerih obravnava se krije iz shem zdravstvenega zavarovanja, je ta navedba – z vsem spoštovanjem – napačna in je ne podpira niti zdajšnje zakonodajno besedilo niti prejšnja sodna praksa. Zahteva glede ustreznega priznanja iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV državam članicam omogoča zgolj zagotavljanje, da zdravstvene ustanove izpolnjujejo ustrezne standarde izvajanja zdravstvene oskrbe: ne sme se razlagati v smislu, da državam članicam omogoča, da zasebne ponudnike

⁵⁰ Glej točki 72 in 73 sodbe Dornier. Točko 65 sodbe z dne 10. junija 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), prav tako razumem v tem smislu. V točki 75 te sodbe je Sodišče sicer res ugotovilo, da dejstvo, da so pristojni zdravstveni organi ustanovi dovolili ravnanje z izvornimi celicami, ne more samo po sebi in samodejno pripeljati do priznanja z vidika člena 132(1)(b) Direktive o DDV. Ravnanje z izvornimi celicami, tudi če so te namenjene človeški uporabi, ima namreč lahko druge namene poleg zdravstvene oskrbe in diagnostike, na primer raziskovalne. Zato, kot je ugotovilo Sodišče, tak dejavnik „nekoliko navaja na to, da [ustanova] izvaja dejavnosti v zvezi z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo. Tako dovoljenje je torej lahko dejavnik, ki govori v prid temu, da je [ta subjekt], odvisno od primera, ‚uradno [ustrezno] priznan‘ v smislu člena [132(1)(b) Direktive o DDV]“, pri čemer pa sam po sebi in samodejno ne privede do priznanja, da je bila ta ustanova v zadevni državi članici ustrezno priznana kot bolnišnica, center za zdravljenje, center za diagnostiko ali podobna ustanova.

⁵¹ Glej v tem smislu sodbo z dne 10. junija 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, točka 71): „[dejstvo, da nacionalni organi lahko upoštevajo dejstvo, da dejavnosti ustanove niso prejele podpore iz sheme javnega zdravstvenega zavarovanja in niso krite iz te sheme] ne pomeni[…], da je treba oprostitev […] sistematično izključiti, če storitev ne plačajo organi zdravstvenega zavarovanja“.

⁵² Da bi imel ta element dokazno vrednost z vidika formalne logike, mora biti implicitno pogojen s tem, da je ustrezno priznanje ustanove pogoj za to, da se zagotovljene storitve krijejo iz shem zdravstvenega zavarovanja.

⁵³ Moj poudarek.

⁵⁴ Opozarjam, da je Sodišče svojo sodno prakso v zvezi z razlago oprostive iz zdajšnjega člena 132(1)(b) Direktive o DDV večkrat prilagodilo. Za primer sodbe, s katero je bila razveljavljena prejšnja rešitev, glej sodbo z dne 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, točka 15), ali za primer sodbe, s katero se na nedobesedni način predhodna sodba ponovno razlaga, da bi se zamejila prejšnja sodba, sodbo z dne 18. septembra 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, točka 35).

zdravstvene oskrbe tako rekoč prisilijo v vključitev v sistem javnega zdravstva z uporabo manj ugodne obravnave za namene DDV za zasebne ustanove. Kot sem pravkar navedel, kolikor Sodišče v točki 54 sodbe L.u.p. navaja drugače, menim – z vsem spoštovanjem – da je storilo napako, ki se ne bi smela uporabljati oziroma se ji ne bi smelo slediti.

78. V zvezi s tem predlagam, naj Sodišče jasno navede, da se izraz „uradno [ustrezno] priznan“ nanaša na pogoje, ki jih mora ustanova izpolniti z vidika strokovnih standardov, da dobi dovoljenje za opravljanje dejavnosti bolnišnice, centra za zdravljenje, centra za diagnostiko ali ustanove podobne vrste v zadevni državi članici. Ker to področje ni harmonizirano, imajo države članice seveda precejšnjo stopnjo nacionalne avtonomije. Če nacionalna zakonodaja določa, da se lahko iz shem socialnega zavarovanja krijejo samo storitve, ki jih opravlja zdravstvena ustanova z ustrezno koncesijo za opravljanje teh dejavnosti, se lahko ustanova pri dokazovanju, da bi se morala šteti za ustrezno priznana v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV, opre na dejstvo, da so stroški njenih storitev v znatnem delu povrnjeni.

2. Način zagotavljanja zadevnih storitev: zahteva glede „primerljivih socialnih pogojev“

79. V členu 132(1)(b) Direktive o DDV je določeno, da mora za oprostitev DDV bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti opravljati ustanova, ki spada v eno od kategorij iz te določbe. Poleg tega se morajo v primeru, da je to ustanova zasebnega prava, zadevne storitve opravljati pod „socialnimi pogoji, primerljivimi“ s pogoji, ki veljajo, kadar te storitve opravljajo osebe javnega prava.⁵⁵

80. Na začetku je treba poudariti, da ker morajo države članice pri izvajanju Direktive o DDV spoštovati načelo pravne varnosti,⁵⁶ morajo biti „primerljivi socialni pogoji“, ki jih mora izpolnjevati zdravstvena ustanova za oprostitev DDV iz tega naslova, določeni v nacionalni zakonodaji. Ne bi zadostovalo, če bi te pogoje določila zadevna davčna uprava v času, ko je predložena vloga za oprostitev DDV. Zasebna zdravstvena ustanova namreč lahko zgolj iz splošno veljavne in objavljene zakonodaje razbere, katere socialne pogoje mora dejansko izpolnjevati, če želi uveljavljati to oprostitev.

81. Dalje, za to zadostuje, da zasebna bolnišnica ali podobna zdravstvena ustanova prostovoljno izpolni zahteve, ki jih je določila država članica, da je upravičena do oprostitve iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV. Kakršen koli drugačen sklep bi pomenil, da bi lahko država članica zasebne zdravstvene ustanove povsem izključila s področja uporabe oprostitve, določene v tej določbi, že z odločitvijo, da te zasebne ustanove niso predmet socialnih obveznosti, primerljivih z obveznostmi, ki so zakonsko predpisane za javne ustanove.

82. Če zasebna ustanova meni, da pogoji, določeni v zadevni zakonodaji, niso enaki niti primerljivi s socialnimi pogoji, ki so določeni za javne bolnišnice, mora imeti ta ustanova možnost, da izpodbija veljavnost teh meril. Če bi se izkazalo, da nacionalna zakonodaja vsebuje določene pogoje, ki niso enaki obveznostim, določenim za javne ustanove, morajo nacionalna sodišča preveriti zlasti, ali je utemeljitev, ki jo je v zvezi s tem predložila država članica, zadovoljiva. To pomeni, da mora obstajati povezava med tem pogojem in primerljivim socialnim pogojem, določenim za javno bolnišnico, zdravstveni center ali podobno zdravstveno ustanovo.

⁵⁵ Poudariti je treba, da ta pogoj ni bil vključen v prvotni predlog Komisije za šesto direktivo o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (št. C 80/1). Glej sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston v zadevi CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, točka 82).

⁵⁶ Sodba z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, točka 49).

83. V zvezi s tem je treba opozoriti, da v Direktivi o DDV ni natančno določeno, kako je treba razumeti „socialne pogoje, primerljive“ s pogoji, ki veljajo za javne bolnišnice, ki zagotavljajo zdravstveno oskrbo.⁵⁷ Tako kot v primeru pogoja, da morajo biti „uradno [ustrezno] priznane“, to ne pomeni, da je treba ta pojem razlagati s sklicevanjem na nacionalno pravo, temveč da imajo države članice na področju opredelitve tega pojma diskrecijsko pravico, da se odločijo o socialnih pogojih, ki jih morajo spoštovati javne ustanove, ki zagotavljajo zdravstvene storitve. Člen 132(1)(b) Direktive o DDV dalje zahteva, da morajo te pogoje spoštovati tudi zasebne ustanove, da bodo njihove storitve upravičene do oprostitve DDV.

84. Sodišče je sicer res ugotovilo, da lahko pojem „socialni pogoji“ zajema zadeve, kot so določanje cen zdravstvenih storitev⁵⁸ ali to, kako ustanove socialnega varstva države članice krijejo stroške storitev.⁵⁹ Vendar Sodišče nikoli ni poskusilo na splošnejši in bolj sistematičen način pojasniti vsebine tega pogoja. Zdi se, da je obravnavana zadeva primerna priložnost, da to stori.

85. Kot sem že opozoril, v tem smislu ni sporno, da je treba pomen in področje uporabe določbe običajno opredeliti s sklicevanjem zlasti na besedilo, sobesedilo in cilj, ki se uresničuje s sporno določbo. Medtem ko si s *sobesedilom* ni mogoče veliko pomagati, lahko področje uporabe tega pojma pojasnimo s *cilji* in *besedilom* te določbe .

86. V zvezi s *ciljem*, ki se uresničuje s tretjim pogojem iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV, se zdi jasno, da je ta cilj prepričati, da bi zasebne ustanove ponujale storitve, oproščene DDV, ne da bi imele enake socialne obveznosti kot podobne ustanove javnega prava. To je morda samo drug način za navedbo socialnih obveznosti javne službe, ki so naložene javnim bolnišnicam in drugim zdravstvenim ustanovam.⁶⁰ Ta pogoj je torej poseben izraz načel prepovedi diskriminacije in davčne nevtralnosti med zasebnimi in javnimi ustanovami, zlasti ker so na eni strani bolnišnična in zdravstvena oskrba ter z njima tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo javne ustanove, vedno oproščene DDV, na drugi strani pa za zasebne ustanove ne veljajo nujno enake socialne obveznosti javne službe.

87. Kar zadeva *besedilo* člena 132(1)(b) Direktive o DDV, je iz njega razvidno, da je treba primerjati bolnišnice javnega prava na eni strani in zasebne bolnišnice na drugi strani.

88. Ker je cilj tega pogoja zagotoviti pošteno konkurenco med javnimi in zasebnimi ustanovami, ima ta pogoj *dve plati*. Zasebnim ustanovam onemogoča ponujanje storitev, oproščenih DDV, če ne prevzamejo enakih obveznosti javne službe, kot so naložene javnim ustanovam. Na drugi strani pa, ker so storitve javnih ustanov vedno oproščene DDV, zasebnim ustanovam, za katere veljajo enake obveznosti (ali ki te obveznosti prostovoljno prevzamejo), omogoča, da prav tako uveljavljajo to oprostitve DDV.

⁵⁷ V zvezi s tem je Sodišče v točki 24 sodbe z dne 5. marca 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168), navedlo, da „ta določba ne opredeljuje natančno vidikov zadevnih storitev zdravstvene oskrbe, ki jih je treba primerjati pri presoji njegove uporabe“. Vendar se tega ne sme razumeti preozko. Iz besedila člena 132(1)(b) Direktive o DDV je namreč jasno razvidno, da morajo biti pogoji, pod katerimi se zagotavljajo storitve, upravičene do oprostitve, „socialno primerljivi“, in ne le vsebina teh storitev, kot bi se morda lahko sklepalo iz navedene točke.

⁵⁸ Sodba z dne 5. marca 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, točka 28).

⁵⁹ Sodba z dne 5. marca 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, točka 31). V zvezi s tem je Sodišče ugotovilo, da je to „upoštevno“, vendar ni natančno pojasnilo, pod katerimi pogoji niti kakšne so posledice tega za presojo.

⁶⁰ Te obveznosti so torej implicitno povezane z dejstvom, da zadevne storitve spadajo med storitve splošnega gospodarskega pomena iz člena 106 PDEU. Določbe člena 132(1) Direktive o DDV so namreč namenjene oprostitvi nekaterih dejavnosti, ker so te v splošnem interesu. Glej v tem smislu sodbo z dne 5. marca 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, točka 26), in glede tega, da storitve, ki jih opravljajo bolnišnica, center za zdravljenje ali diagnostični center, spadajo med storitve splošnega gospodarskega pomena, sodbi z dne 25. oktobra 2001, *Ambulanz Glöckner* (C-475/99, EU:C:2001:577, točka 55), in z dne 12. julija 2001, *Vanbraekel* in drugi (C-368/98, EU:C:2001:400, točka 48).

89. Iz besedila člena 132(1)(b) Direktive o DDV sledi, da je treba to primerjavo opraviti glede na konkretne dejavnosti, ki jih opravlja zdravstvena ustanova. To pa pomeni, da mora imeti zasebna zdravstvena ustanova tudi možnost odločitve, da v zvezi z nekaterimi svojimi dejavnostmi ne bo izpolnjevala zahtev o primerljivih socialnih pogojih, ki se uporabljajo, in zato za te dejavnosti ne bo upravičena do oprostitve DDV.⁶¹

3. Razlaga pojmov „primerljivi“, „socialni“ in „pogoji“

90. Da bi določili obseg primerjave, ki jo morajo opraviti nacionalna sodišča, ki presojuje združljivost socialnih pogojev, ki jih je država članica določila za zasebne ustanove, ki želijo uveljavljati oprostitve DDV, s pravom Unije, je treba zdaj opredeliti obseg samostalnika „pogoj“ ter pridevnikov „socialni“ in „primerljiv“.

91. Najprej je treba opozoriti, da se člen 132(1)(b) Direktive o DDV ne sklicuje na katere koli obveznosti, določene za storitve, ki jih opravljajo javne ustanove, temveč samo na tiste, ki so socialne. Torej je treba samo te obveznosti šteti kot upoštevne za primerjavo, ki jo je treba opraviti. Ko sem že navedel, pa je ta pojem širši od na primer pojma narave oskrbnin, ki jih lahko obračunavajo take ustanove.

92. Sam menim, da je treba pojem „socialni pogoji“ razumeti v smislu, da se nanaša na zakonsko določene obveznosti, ki jih imajo javne bolnišnice do svojih pacientov. Ne obsega pa obveznosti, ki so določene za javne ustanove na področju upravljanja z osebjem, prostori, opremo ali stroškovno učinkovitostjo.⁶²

93. Drugič, izraz „socialni pogoji“ je treba razumeti tako, da se nanaša na pogoje, ki so v zadevni državi članici *določeni z zakonom* in zadevajo *zakonske obveznosti javnih bolnišnic v zvezi z obravnavanjem pacientov v okviru javnega zdravstva*.⁶³ Tako se te zakonske obveznosti lahko in se tudi dejansko razlikujejo med državami članicami, vendar je mogoče predpostaviti, da se nanašajo predvsem na področja, kot je upravičenost do nekaterih vrst bolnišnične oskrbe, in na zakonska pravila o zadevah, kot je zaračunavanje posameznih storitev. Vendar lahko zahteva glede socialnih pogojev zajema tudi druge zadeve: ena takih bi lahko bila zakonska zahteva, da morajo imeti javne bolnišnice oddelke za nujno medicinsko pomoč odprte ob koncu tedna. Dalje, glede na zahtevo, ki jo določa člen 132(1)(b) Direktive o DDV, da morajo biti zasebne ustanove „uradno [ustrezno] priznane“, se socialni pogoji, navedeni v tem členu, že po definiciji razlikujejo od pogojev, določenih v nacionalnem pravu, kar zadeva priznanje bolnišnice, zdravstvenega centra ali podobne ustanove.

⁶¹ Ker pa se člen 132(1)(b) Direktive o DDV nanaša na kateri koli socialni pogoj, bi bilo za ugotovitev, ali so zahteve, ki jih je država članica določila za oprostitve dejavnosti za ta namen, združljive s to določbo, treba upoštevati ne le obveznosti, ki veljajo *konkretno* za podobne storitve, ki jih zagotavlja javna ustanova, temveč tudi obveznosti, ki so splošneje naložene javnim ustanovam, ki opravljajo take dejavnosti, če so te obveznosti socialne. Če – kot aktualen primer – morajo vse javne bolnišnice, ki opravljajo konkretne dejavnosti, v skladu z zakonom določeno število postelj rezervirati za paciente s COVID-19, ne glede na vrsto oddelka, bi morala to obveznost – ki je socialna – spoštovati tudi vsaka zasebna bolnišnica, ki bi želela uveljavljati oprostitve te dejavnosti. Če v tem primeru obveznost v zvezi s COVID-19 na primer ne bi veljala za javne nevrološke bolnišnice ali nevrološki oddelek splošne bolnišnice, dejstva, da zasebne nevrološke bolnišnice ali nevrološki oddelek splošne bolnišnice niso rezervirali določenega števila postelj za take paciente, tem ustanovam seveda ni mogoče očitati za namene oprostitve iz člena 132(1)(b) in na podlagi tega zavrniti oprostitve DDV za dejavnosti, ki jih je opravljal ta bolnišnica ali oddelek.

⁶² Menim, da je namen tega preprečiti negativni vpliv na zasebne ustanove, ki so med drugim vzpostavile drugačne načine organizacije ali drugačne zdravstvene protokole, in s tem spodbujati pošteno konkurenco, torej osredotočeno na rezultate.

⁶³ Samo z opiranjem na take pogoje namreč lahko zasebna bolnišnica ugotovi, ali so pogoji, ki so določeni zanjo, dejansko primerljivi s pogoji, določenimi za javno bolnišnico. Če bi se ta pojem nasprotno razumel tako, da se nanaša preprosto na dejanske pogoje, pod katerimi javne ustanove opravljajo svoje dejavnosti, ali njihove različne prakse, bi bilo o združljivosti pogojev, ki jih morajo izpolnjevati zasebne ustanove, zelo težko presojati, saj bi bilo treba potencialno preučiti položaj več tisoč drugih bolnišnic v zadevni državi članici.

94. Tretjič, izraz „primerljiv“ pomeni, da zasebnim bolnišnicam ni treba izpolnjevati popolnoma istih socialnih obveznosti, kot so določene za javne ustanove. Obstajajo lahko tudi nekatere vrste socialnih obveznosti, ki jih lahko že po naravi izpolnijo samo javne bolnišnice.

95. Vendar to ne pomeni, da lahko države članice svobodno odločajo, katere socialne pogoje morajo upoštevati zasebne ustanove. Za razliko od člena 132(1)(m) Direktive o DDV namreč člen 132(1)(b) te direktive ne napotuje na „določene“ socialne pogoje, kot bi bilo navedeno, če bi nameraval zakonodajalec Unije državam članicam v zvezi s tem dodeliti široko diskrecijsko pravico.⁶⁴ Nasprotno, uporabljeno besedilo („Države članice oprostijo [...]“) pomeni, da je diskrecijska pravica, ki jo imajo pri tem države članice, omejena.⁶⁵

96. Ključni cilj člena 132(1)(b) Direktive o DDV tako v tem smislu kot sicer je namreč zagotoviti primerljivo davčno obravnavo javnih in zasebnih zdravstvenih ustanov, ki v širšem smislu opravljajo enake naloge in ki, prav tako v širšem smislu, svoje paciente obravnavajo na približno enak način. Vendar je v zvezi s tem jasno, da države članice kot pogoj za uveljavljanje zadevne oprostitve DDV od zasebnih bolnišnic ne morejo zahtevati, naj zagotavljajo zdravstvene storitve pod socialnimi pogoji, za katere med zakonskimi obveznostmi, določenimi za javne bolnišnice, ni enakovredne zahteve.

97. Pojem „primerljiv“ po mojem mnenju pomeni tudi določeno stopnjo posploševanja pri primerjanju. Vendar glede na to, da je cilj teh pogojev zagotoviti enakost v splošnem smislu med javnimi in zasebnimi ustanovami za davčne namene, menim, da morajo države članice zagotoviti, da zasebne ustanove v znatni meri izpolnjujejo vse tiste socialne pogoje, ki so z nacionalno zakonodajo *določeni* za javne ustanove in ki bi lahko imeli znaten učinek na pošteno konkurenco med javnimi in zasebnimi ustanovami. To bi vključevalo zlasti vse tiste *socialne pogoje*, ki verjetno znatno vplivajo na upravljanje javnih ustanov ali odločitve pacientov za uporabo storitev javne ali zasebne ustanove. Država članica pa ne sme odobriti oprostitve DDV za storitve, ki jih opravljajo zasebne ustanove, ki samo delno izpolnjujejo tiste socialne pogoje, veljavne za javne ustanove, ki verjetno znatno vplivajo na pošteno konkurenco med obema vrstama ustanov.

98. Kadar morajo torej nacionalna sodišča preučiti socialne pogoje, ki jih morajo spoštovati zasebne ustanove, da bi bile njihove dejavnosti upravičene do oprostitve DDV iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV, morajo na splošno zagotoviti, da ti pogoji ne presegajo ravni niti niso na nižji ravni kot vsi socialni pogoji, ki so zakonsko predpisani za javne ustanove, čeprav je treba za to morda uporabiti približke, če ni na voljo primernejših sredstev.

99. Za to so namreč potrebna merila, ki so uravnotežena v smislu, da zasebnih ustanov ne postavljajo niti v privilegiran niti slabši položaj. Če *morajo* na primer posamezne javne ustanove držav članic *v skladu z zakonom* s strogo terapevtskega vidika zagotavljati enako kakovost oskrbe, ne glede na zaračunano oskrbnino, ali enako obravnavati vse paciente, ne glede na njihov osebni položaj, morajo države članice določiti, da so lahko do oprostitve DDV upravičene samo zasebne ustanove, ki izpolnjujejo primerljive obveznosti.

100. Še en primer bi bil, kadar imajo javne bolnišnice zakonsko obveznost nudenja storitve po osnovni tarifi, tako da identiteta zdravstvenega strokovnjaka, ki dejansko zagotovi glavno zdravstveno oskrbo, ni zagotovljena. V teh okoliščinah bi bilo treba pacientu, da bi bila podobna

⁶⁴ Glej sodbo z dne 10. decembra 2020, Golfclub Schmaite Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, točki 30 in 33).

⁶⁵ Zlasti menim, da vprašanje ne bi smelo biti prepuščeno prosti presoji držav članic zato, ker je zapleteno.

zdravstvena oskrba, ki jo opravi zasebna ustanova, oproščena DDV, tudi v tej ustanovi ponuditi enako možnost, tudi če se pacient nazadnje odloči za plačilo dodatne pristojbine, da bi si zagotovil, da ga bo obravnaval konkretni zdravnik po njegovi izbiri.

101. Če pa je javnim ustanovam dovoljeno opravljanje zdravstvenih dejavnosti, ki so oproščene DDV, ne da bi bile vezane na določeno fiksno plačilno tarifo ali ne da bi se te dejavnosti krile iz shem zdravstvenega zavarovanja, se zadevna država članica ne more sklicevati na ta ali podoben razlog za zavrnitev uporabe oprostitve DDV, določene v členu 132(1)(b) Direktive o DDV, za enako storitev, ki jo opravlja ustrezno priznana ustanova zasebnega prava. Zlasti če lahko javne zdravstvene ustanove svojim premožnejšim pacientom zaračunajo dodatne pristojbine in jim s tem omogočijo koriščenje dodatnih storitev in zahtevnejših ali kakovostnejših produktov, brez da bi za to plačali DDV, morajo imeti seveda tudi zasebne bolnišnice možnost, da te storitve ali proizvode ponujajo brez DDV.⁶⁶

102. Podobno, če lahko javne bolnišnice na primer ponujajo različne tarife, da bi upoštevale želje pacientov v zvezi z namestitvijo v bolnišnici (na primer v enoposteljni sobi) ali učinkovitejšimi protezami – čeprav sheme zdravstvenega zavarovanja tega ne krijejo – morajo biti tudi istovrstne storitve, ki jih zagotavljajo zasebne ustanove, oproščene DDV.

a) Sodba *Idealmed III*

103. Res je, da je Sodišče v točki 21 sodbe *Idealmed III* poudarilo, da se zahteva po primerljivih socialnih pogojih nanaša na opravljene storitve, in *ne* na zadevnega ponudnika. Sodišče je tako ugotovilo, da „delež storitev zdravstvene oskrbe, ki so v smislu navedene določbe zagotovljene v primerljivih socialnih pogojih, glede na vse dejavnosti tega ponudnika ni upošteven za uporabo oprostitve iz člena 132(1)(b) [Direktive o DDV]“.⁶⁷

104. Ne morem se izogniti mnenju, da se ta sodba ne bi smela razlagati preširoko. Ključni vidik dejanskega stanja v zadevi *Idealmed III* je namreč v skladu s predstavitevijo spornih določb nacionalne zakonodaje, ki jo je podalo nacionalno sodišče – in ki je bila za Sodišče obvezujoča – bil, da sporna oprostitvev ni odvisna od tega, ali se je *posamezna dejavnost* izvajala pod primerljivimi socialnimi pogoji, temveč od *deleža* takih dejavnosti, ki so izpolnjevale ta pogoj. Zato Sodišče s tem, da je v sodbi *Idealmed III* presodilo, da „delež storitev zdravstvene oskrbe, ki so v smislu navedene določbe *zagotovljene v primerljivih socialnih pogojih*, glede na vse dejavnosti tega ponudnika ni upošteven za uporabo oprostitve iz člena 132(1)(b) [Direktive o DDV]“,⁶⁸ ni nameravalo preprečiti državam članicam, da kot socialni pogoj in torej kot pogoj, ki ga morajo zdravstvene storitve, da bi bile izvzete, izpolnjevati, na primer določijo, da mora zasebna bolnišnica izvesti določeno število operacij po dani tarifi.⁶⁹

⁶⁶ V praksi je javnim bolnišnicam pogosto omogočeno tudi, da obravnavajo osebe brez zdravstvenega zavarovanja, če lahko plačajo stroške.

⁶⁷ Sodba z dne 5. marca 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, točka 21).

⁶⁸ Moj poudarek. Jasno je torej, da se oprostitvev uporablja po posameznih storitvah in ne s sklicevanjem na ustanovo kot celoto.

⁶⁹ Kot primer naj predpostavim, da država članica določi dve socialni obveznosti za javne bolnišnice, od katerih se prva nanaša na spoštovanje nekaterih pravic, priznanih pacientom (npr. pravica do polnega dostopa do lastne zdravstvene kartoteke in njenega prenosa, pravica do spremljevalca itd.), druga pa je, da se 20 % bolniških postelj rezervira za paciente s COVID-19. Ta država članica zasebnim bolnišnicam ne bi mogla dovoliti, da lahko uveljavljajo oprostitvev DDV za vse svoje dejavnosti, če bi ti dve obveznosti izpolnjevalo samo 40 % teh dejavnosti, saj bi to v zvezi s prvim pogojem pomenilo, da je lahko oproščenih 60 % storitev, pri katerih se ne spoštujejo te pravice, priznane pacientom. Bi pa država članica kot enega od socialnih pogojev lahko upravičeno zahtevala, da tudi zasebne bolnišnice 20 % svojih postelj rezervirajo za paciente s COVID-19, čeprav je ta pogoj odvisen od tega, ali bolnišnica zagotavlja zadevne storitve, in ne neposredno od narave teh storitev.

105. Vprašanja v zadevi Idealmed III so se namesto tega nanašala na delež storitev oskrbe v zasebni bolnišnici, ki se opravljajo pod primerljivimi socialnimi pogoji kot storitve v javni bolnišnici, in to, kako lahko to vprašanje vpliva na oprostitve DDV, ki se zahteva na podlagi člena 132(1)(b) Direktive o DDV. Čeprav bi bilo mogoče več povedati tudi o drugih vprašanjih, ki so se postavljala v okviru te sodbe, glede na ugotovitve, ki jih bom navedel v zvezi z združljivostjo zakonodaje, kot je ta, ki jo je opisalo predložitveno sodišče, s členom 132(1)(b) Direktive o DDV, menim, da teh drugih vprašanj ni treba obravnavati in bodo morala počakati na odločanje v okviru ustrežnejše zadeve.

4. Uporaba v položaju iz prvega vprašanja predložitvenega sodišča

106. Kot sem že pojasnil, se z vprašanjem za predhodno odločanje postavlja vprašanje, ali je s členom 132(1)(b) Direktive o DDV združljiva nacionalna zakonodaja, v skladu s katero je oprostitve DDV iz tega člena Direktive o DDV pogojena s tem, da je zasebna nevisokošolska bolnišnica, ki zagotavlja bolnišnično in zdravstveno oskrbo:

- k zagotavljanju oskrbe pritegnjena s strani nosilcev zakonskega nezgodnega zavarovanja ali
- vključena v deželni načrt glede bolnišnic, ali
- podpisnica pogodbe o zagotavljanju zdravstvene oskrbe, sklenjene z deželnim združenjem skladov zdravstvenega zavarovanja ali združenjem nadomestnih skladov, ali
- je v preteklem poslovnem letu za vsaj 40 % bolnišničnih storitev, ki jih je opravila, obračunala znesek, ki je nižji od zneska, ki ga povrnejo ustanove socialnega varstva.

107. Ker v zvezi z obravnavano zadevo člen 132(1)(b) Direktive o DDV določa tri glavne pogoje, pod katerimi je storitev upravičena do te oprostitve DDV (to je, da zajema dejavnosti bolnišnične ali zdravstvene oskrbe, da jo opravlja ustrezno priznana ustanova, in da jo opravlja pod primerljivimi socialnimi pogoji), je treba zdaj preučiti, ali vsaka od teh štirih možnosti, ki jih predpisuje določba, kot je člen 4(14)(b) UStG v povezavi s členom 108 SGB V, ustreza tem pogojem.

a) Presoja štirih možnosti skladnosti glede na merila iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV

108. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da teh štirih možnosti skladnosti ni mogoče utemeljiti s sklicevanjem na zahtevo, da morajo zadevne storitve spadati med dejavnosti bolnišnične ali zdravstvene oskrbe ali da jih mora opravljati „uradno [ustrezno] priznana“ ustanova iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV. Ta posebni pogoj se, kot sem že navedel, v bistvu nanaša na ustrezne strokovne standarde. Iz spisa Sodišča je očitno – kot je navedla Komisija v svojih pisnih stališčih – da so nemški organi bolnišnico ustrezno priznali.⁷⁰ V zadevi gre torej v bistvu za to, ali je mogoče uporabo štirih možnosti skladnosti, ki jih vsebuje nemška zakonodaja, upravičiti s sklicevanjem na merilo „primerljivih socialnih pogojev“.

⁷⁰ Informacije, ki jih je zagotovilo predložitveno sodišče, kažejo, da nacionalna zakonodaja ne zahteva, da mora biti zasebna ustanova, da bi dobila dovoljenje za opravljanje dejavnosti nevisokošolske bolnišnice, nujno v enem od štirih položajev iz člena 4(14)(b) UStG v povezavi s členom 108 SGB V. Namesto tega se zdi, da ti štirje položaji verjetno postanejo aktualni šele po tem, ko je ustanova dobila ustrezno dovoljenje za opravljanje takih dejavnosti.

109. Kar zadeva prve tri možnosti skladnosti, velja opozoriti, da te zahteve same po sebi niso „socialni pogoji“ v posebnem pomenu iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV, ker so v najboljšem primeru zgolj posredno povezane z zagotavljanjem bolnišnične in zdravstvene oskrbe pacientu. Te možnosti se v resnici nanašajo na finančni odnos in pogodbene ureditve med zadevno bolnišnico ali zdravstveno ustanovo in zakonskim nezgodnim zavarovanjem, deželnim združenjem skladov zdravstvenega zavarovanja, združenjem nadomestnih skladov ali deželo.

110. Zdi se, da zlasti druga možnost (to je uvrstitev bolnišnice v deželni načrt) odraža prizadevanja države članice, da bi določila nekakšno kvoto za zasebne bolnišnice glede na posamezna geografska območja. Zdi se, da je bil namen uporabiti oprostitev DDV iz člena 132 za zagotavljanje obstoja dejanske omejitve števila *zasebnih bolnišnic*, ki delujejo na posameznem geografsko povezanem območju, da bi *javne bolnišnice*, ki delujejo v isti regiji, ohranile dovolj pacientov, da bi bile sposobne finančno preživeti. Navedel bom le, da se člen 132(1)(b) Direktive o DDV ne sme uporabljati za to in da bi bil vsak poskus nemške države – bodisi s strani davčnih organov ali odgovornih za načrtovanje zdravstvene oskrbe – da bi ta cilj dosegli z omejevanjem uporabe sicer veljavne oprostitve DDV za zasebne bolnišnice na tak način, očitno nezakonit in v nasprotju s pravom Unije.

111. V vsakem primeru je v tem okviru mogoče ugotoviti tudi, da čeprav informacije, ki jih je zagotovilo predložitveno sodišče, ne opredeljujejo jasno in izčrpno pogojev, ki jih mora izpolnjevati ustanova, da spada v okvir prvih treh možnosti skladnosti, se zdi, da imajo nosilci zakonskega nezgodnega zavarovanja, deželna združenja skladov zdravstvenega zavarovanja in združenja nadomestnih skladov diskrecijsko pravico za odločitev, ali bodo sklenili sporazum z bolnišnico.⁷¹

112. Podobno se zdi, da dežele zasebnih nevisokošolskih bolnišnic, ki opravljajo dejavnosti pod primerljivimi socialnimi pogoji, niso dolžne vključiti v svoj načrt glede bolnišnic. Ker obstoj take diskrecijske pravice, ki naj bi jo določala nacionalna zakonodaja, kar mora preveriti predložitveno sodišče, pomeni, da se torej lahko uporaba oprostitve DDV zdravstveni ustanovi zavrne, tudi če izpolnjuje pogoje za oprostitev, predpisane z Direktivo o DDV, je taka diskrecijska pravica, sama po sebi nezdružljiva z besedilom člena 132(1)(b) Direktive o DDV. Tako je tudi zato, ker zadnjenavedena določba države članice *obvezuje* k oprostitvi transakcij, ki izpolnjujejo pogoje iz te določbe („Države članice *oprostijo* [...]“).⁷²

113. V zvezi z zadnjo možnostjo, ki je navedena v nacionalni zakonodaji, in sicer, da mora zasebna nevisokošolska bolnišnica v preteklem poslovnem letu za vsaj 40 % bolnišničnih storitev, ki jih je opravila, obračunati znesek, ki je nižji od zneska, ki ga povrnejo ustanove socialnega varstva, je pomembno poudariti, da ta možnost, kot jo je predstavila nemška vlada, ni odvisna od tega, ali so opravljene storitve dejansko krile sheme zdravstvenega zavarovanja, temveč od cene, ki jo je zadevna zasebna bolnišnica za zagotovljeno zdravstveno oskrbo neposredno zaračunala pacientom.⁷³ To vprašanje je pomembno za vsak premislek o določbah iz člena 133 Direktive o DDV, ki ga je treba zdaj preučiti.

⁷¹ Glej na primer člen 109(2) SGB V.

⁷² Moj poudarek.

⁷³ Izpolnjevanje tega pogoja zato ni odvisno od dejavnikov, ki bi bili zunaj nadzora javne ali zasebne bolnišnice, kot so politike ustanov socialnega varstva glede povračil.

b) Člen 133 Direktive o DDV

114. Člen 133 Direktive o DDV državam članicam omogoča, da za odobritev oprostitve DDV, ki se sicer uporablja, postavijo več dodatnih pogojev, ki so odvisni od posameznega primera. Med temi pogoji člen 133(1)(c) – na katerega so se sklicevale nekatere stranke – določa, da se lahko država članica odloči, da za uporabo oprostitve iz člena 132(1)(b) te direktive določi pogoj, da mora zasebna ustanova zaračunavati cene, ki jih *odobrijo* javni organi ali ki niso višje od takšnih cen ali, pri storitvah, pri katerih odobritev cen ni potrebna, ki so nižje od cen, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV.⁷⁴

115. Iz spisa pa ni razvidno, da mora cene bolnišničnih storitev v Nemčiji odobriti javni organ, kar je ključna zahteva iz člena 133(c) Direktive o DDV.⁷⁵ Obračunane cene se upoštevajo pri povračilu nadomestil, vendar se zdi, da niso predmet tovrstnega nadzora.⁷⁶

116. Poleg tega iz besedila člena 133(c) Direktive o DDV izhaja, da se pogoj, ki ga lahko države članice določijo na podlagi te določbe, nanaša na *vse cene*, ki jih zaračunava zadevna ustanova. Iz tega sledi, da bodisi cene vseh storitev, ki se opravljajo v okviru dejavnosti zasebne bolnišnice, ustrezajo tarifi, ki jo odobrijo javni organi, ali takih cen ne presegajo oziroma so v primeru transakcij, za katere odobritev ni potrebna, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV, in so v tem primeru lahko bodisi vse te storitve, če posamično izpolnjujejo pogoje za uporabo iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV, oproščene, bodisi, če ni tako, ni oproščena nobena od teh storitev. V nobenem primeru pa ta določba ne predvideva možnosti, da se uporaba oprostitve DDV iz člena 132 zavrne zato, ker je ta pogoj izpolnjeval *samo del* dejansko opravljenih *zdravstvenih storitev*.⁷⁷

117. Čeprav četrta možnost, ki jo določa nemško pravo, ni zajeta v členu 133 Direktive o DDV, menim, da je mogoče šteti, da tak pogoj spada med primerljive socialne pogoje iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV, vendar le pod pogojem, da za javne bolnišnice ne glede na zadevno dejavnost velja zakonska obveznost, da so v preteklem poslovnem letu za vsaj 40 % bolnišničnih storitev, ki so jih opravile, obračunale znesek, ki je nižji od zneska, ki ga povrnejo ustanove socialnega varstva, ali podobna zakonska obveznost.

118. Vse to pomeni, da zahteve glede obračunavanja v zvezi s 40 % bolnišničnih storitev ni mogoče upravičiti s sklicevanjem na člen 133(c) Direktive o DDV, lahko pa se načeloma šteje za socialni pogoj v smislu člena 132(1)(b) te direktive, če se predpostavi, da zakon k temu obvezuje tudi javne bolnišnice in druge podobne ustanove.⁷⁸

⁷⁴ Iz besedila te določbe je razvidno, da je treba ta pogoj presojati glede na vsako posamezno dejavnost, ki jo opravlja zadevna ustanova.

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

⁷⁶ V zvezi s tem bi rad v izogib nesporazumom poudaril, da vprašanje načina povračila stroškov za zdravstveno storitev s strani skladov za zdravstveno zavarovanje ni povezano z nadzorom cen, tudi če je način določen z zakonom. Dejstvo, da se ne krijejo samo nekatere storitve, ki se zagotavljajo po določeni ceni, namreč ne pomeni, da morajo zdravstvene ustanove svoje storitve zaračunavati po tej ceni. Ustanova lahko zaračunava, kolikor želi.

⁷⁷ Ta dobesedna razlaga člena 133 Direktive o DDV je potrjena s potrebo po razlagi določbe prava Unije na način, skladen s splošnimi pravnimi načeli, ki vključujejo načelo enakega obravnavanja, pa tudi s ciljem, ki se uresničuje s členom 133 Direktive o DDV, pri čemer se zdi, da je ta predvsem omogočanje državam članicam, da določijo dodatne pogoje za zagotovitev, da lahko oprostitve uveljavljajo samo zasebne ustanove, ki delujejo pod enakimi omejitvami, kot so določene za javne ustanove.

⁷⁸ Pri tem drži, da če obstajajo drugi pomembni socialni pogoji, ki jih morajo izpolnjevati javne bolnišnice, ki zagotavljajo isto storitev, bi bila nacionalna zakonodaja v nasprotju s pravom Unije tudi, ker se z njo ne zahteva, da zasebne bolnišnice izpolnjujejo primerljive socialne pogoje za uveljavljanje oprostitve DDV, določene v členu 132(1)(b) Direktive o DDV. Vendar pa teh drugih socialnih pogojev proti tožeči stranki ni mogoče uveljavljati, saj direktiva, ki ni ustrezno prenesena v nacionalno zakonodajo, sama po sebi ne more ustvariti obveznosti za posameznike. Glej na primer sodbo z dne 5. marca 2002, Axa Royale Belge (C-386/00, EU:C:2002:136, točka 18), in moje sklepe predloge v zadevi Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:176, točka 21).

119. Poudariti je treba, da se postavljeno vprašanje nanaša na združljivost nacionalne zakonodaje s pravom Unije in ne na to, ali bi morala biti tožeča stranka upravičena do oprostitve. Ne glede na stališče, ki ga bo Sodišče, kar zadeva četrto možnost, zavzelo v zvezi z ugotovitvami iz sodbe Idealmed III, je nacionalna zakonodaja v nasprotju s pravom Unije, ker prve tri možnosti iz člena 108 SGB V niso neposredno povezane z zahtevo, določeno v členu 132(1)(b) Direktive o DDV, da se morajo zadevne dejavnosti opravljati pod primerljivimi socialnimi pogoji.

120. Sklepoma torej predlagam, da se na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo nacionalno sodišče, odgovori, da je treba člen 132(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki kot pogoj za oprostitvev DDV določa, da morajo bodisi zasebno bolnišnico k zagotavljanju oskrbe pritegniti nosilci zakonskega nezgodnega zavarovanja, bodisi mora biti zasebna bolnišnica vključena v deželni načrt glede bolnišnic, bodisi mora imeti sklenjeno pogodbo o zagotavljanju oskrbe z nacionalnim ali regionalnim skladom zdravstvenega zavarovanja. Zlasti te zahteve niso socialni pogoji v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV.

121. Zahteva, kot je ta, ki jo omenja nemška vlada, da mora zasebna bolnišnica, ki želi uveljavljati oprostitvev DDV, v preteklem poslovnem letu za vsaj 40 % bolnišničnih storitev, ki jih je opravila, obračunati znesek, ki je nižji od zneska, ki ga povrnejo ustanove socialnega varstva, pa lahko pomeni socialni pogoj v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV, če za osebe javnega prava velja primerljiva zahteva.

C. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

122. Nacionalno sodišče želi z drugim vprašanjem izvedeti, pod katerimi pogoji se oskrba v bolnišnicah zasebnega prava opravlja pod „primerljivimi socialnimi pogoji“ v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV, kot veljajo za ustanove javnega prava.

123. Glede na preudarke, predstavljene v okviru preučitve prvega vprašanja, Sodišču predlagam, naj na drugo vprašanje odgovori, da je treba pojem „socialni pogoji, primerljivi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava“ iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da se nanaša na vse pogoje, ki jih morajo izpolnjevati zasebne ustanove, da bi zanje veljala enaka ali primerljiva pravila, kot se uporabljajo za razmerje med ustanovami javnega prava in njihovimi pacienti in ki jih morajo te zasebne ustanove izpolnjevati v vseh okoliščinah, ko zagotavljajo bolnišnično obravnavo, zdravstveno oskrbo ali dejavnosti, ki so tesno povezane s temi storitvami. Na to, ali zasebna ustanova izpolnjuje ta pogoj, je mogoče sklepati iz obveznosti, ki jih je ta ustanova pogodbeno prevzela v zvezi s pacienti.

V. Predlog

124. Menim torej, da bi moralo Sodišče na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Spodnja Saška, Nemčija), odgovoriti:

1. Člen 132(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki kot pogoj za oprostitvev DDV določa, da morajo bodisi zasebno bolnišnico k zagotavljanju oskrbe pritegniti nosilci zakonskega nezgodnega zavarovanja, bodisi mora biti zasebna bolnišnica vključena v deželni načrt glede bolnišnic, bodisi mora imeti

sklenjeno pogodbo o zagotavljanju oskrbe z nacionalnim ali regionalnim skladom zdravstvenega zavarovanja. Zlasti te zahteve niso socialni pogoji v smislu člena 132(1)(b) te direktive.

Zahteva, kot je ta, ki jo omenja nemška vlada, da mora zasebna bolnišnica, ki želi uveljavljati oprostitve DDV, v preteklem poslovnem letu za vsaj 40 % bolnišničnih storitev, ki jih je opravila, obračunati znesek, ki je nižji od zneska, ki ga povrnejo ustanove socialnega varstva, pa lahko pomeni socialni pogoj v smislu člena 132(1)(b) Direktive o DDV, če za osebe javnega prava velja primerljiva zahteva.

2. Pojem „socialni pogoji, primerljivi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava“, iz člena 132(1)(b) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da se nanaša na vse pogoje, ki jih morajo izpolnjevati zasebne ustanove, da bi zanje veljala enaka ali primerljiva pravila, kot so zakonsko predpisana za razmerje med ustanovami javnega prava in njihovimi pacienti in ki jih morajo te zasebne ustanove izpolnjevati v vseh okoliščinah, ko zagotavljajo bolnišnično obravnavo, zdravstveno oskrbo ali dejavnosti, ki so tesno povezane s temi storitvami. Na to, ali zasebna ustanova izpolnjuje ta pogoj, je mogoče sklepati iz obveznosti, ki jih je ta ustanova pogodbeno prevzela v zvezi s pacienti.