Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

7. dubna 2022*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. b) – Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně – Osvobození nemocniční a lékařské péče od daně – Soukromé nemocnice – Řádně uznaná zařízení – Srovnatelné sociální podmínky“

Ve věci C-228/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko, Německo) ze dne 2. března 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 2. června 2020, v řízení

I GmbH

proti

Finanzamt H,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda prvního senátu, vykonávající funkci předsedy druhého senátu, I. Ziemele (zpravodajka), T. von Danwitz, P. G. Xuereb a A. Kumin, soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za I GmbH W. Franzem, Rechtsanwalt,

– za Finanzamt H K. Hintzelmann, jako zmocněnkyní,

– za německou vládu J. Möller a S. Heimerl, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a L. Mantlem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 23. září 2021,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi I. GmbH a Finanzamt H (finanční úřad H, Německo) ve věci osvobození nemocničních služeb poskytovaných společností I během zdaňovacích období 2009 až 2012 od daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 131 směrnice o DPH představuje jediný článek obsažený v kapitole 1, nadepsané „Obecné ustanovení“, hlavy IX, nadepsané „Osvobození od daně“, této směrnice. Tento článek zní následovně:

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

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

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy.

[…]“

5 Článek 133 uvedené směrnice stanoví:

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

a) dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;

b) dotyčné subjekty musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotyčné činnosti;

c) dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH;

d) osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

[…]“

6 Článek 134 směrnice o DPH stanoví:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n),

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně; nebo

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

Německé právo

7 Podle § 4 bodu 14 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na spor v původním řízení, (dále jen „UStG“), jsou od DPH osvobozeny:

„[…]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče, včetně diagnostiky, lékařských prohlídek, prevence, rehabilitace, pomoci při porodu, poskytování hospicové péče, péče v závěru života, jakož i s nimi úzce související činnosti vykonávané veřejnoprávními subjekty. Plnění uvedená v první větě jsou rovněž osvobozena, pokud je poskytují
aa) nemocnice schválené podle § 108 [knihy V Sozialgesetzbuch (sociální zákoník)]

[…]
cc) subjekty, jež do péče zapojily poskytovatele veřejného úrazového pojištění podle § 34 [knihy VII sociálního zákoníku].“

8 Ustanovení §108, nadepsané „Schválené nemocnice“, knihy V sociálního zákoníku (dále jen „SGB V“) uvádí:

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

1. [univerzitní nemocnice],

2. nemocnice zařazené do nemocničního plánu spolkové země (plánové nemocnice) nebo

3. nemocnice, které uzavřely smlouvu o poskytování péče s Landesverbände der Krankenkassen (svazy zdravotních pojišťoven na úrovni spolkové země) a s Verbände der Ersatzkassen (svazy náhradních zdravotních pojišťoven).“

9 Ustanovení § 109 SGB V, nadepsané „Uzavření smluv o poskytování péče s nemocnicemi“, v odstavcích 2 a 3 stanoví:

„[…]

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

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

1. neposkytuje záruku efektivní a hospodárné nemocniční péče.

2. […] [nesplní určitá kvalitativní kritéria] nebo

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

[…]“

10 Ustanovení § 1, nadepsané „Zásada“, Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (zákon o financování nemocnic ze dne 10. dubna 1991 (BGBl. 1991 I, s. 886, dále jen „KHG“), stanoví:

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

11 Ustanovení § 6 KHG, nadepsané „Nemocniční plán a investiční programy“, v odstavci 1 stanoví:

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

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Žalobkyně v původním řízení je společností, jejímž předmětem činnosti je plánování, zřizování a provozování nemocnice, v níž jsou zastoupena všechna odvětví neurologie.

13 Žalobkyně v původním řízení poskytuje nemocniční péči ve smyslu německého práva a její provozování je povoleno státem. Není však začleněna do plánu nemocničních potřeb spolkové země Dolní Sasko, a není tedy zařízením spadajícím do nemocničního plánu ve smyslu § 108 bodu 2 SGB V. Žalobkyně v původním řízení není ani smluvním zařízením poskytujícím péči, jelikož neuzavřela smlouvy o poskytování péče se zákonnými zdravotními pojišťovnami nebo náhradními zdravotními pojišťovnami ve smyslu § 108 bodu 3 SGB V.

14 Pacienty žalobkyně v původním řízení jsou soukromí pacienti, kteří si péči hradí sami a za poskytnutí péče platí zálohy, pacienti pojištění u soukromých zdravotních pojišťoven a/nebo mající nárok na *Beihilfe* (podpora vyplácená úředníkům v případě nemoci), tzv. „diplomatičtí“ pacienti, u nichž je úhrada výdajů přislíbena zastupitelským úřadem cizího státu, pacienti, kteří jsou příslušníky německých ozbrojených sil, pacienti pojištění u oborových zdravotních pojišťoven a pacienti pojištění u zákonných zdravotních pojišťoven. Pacienti pojištění u soukromých nebo zákonných zdravotních pojišťoven byli v individuálních případech ošetřeni po příslibu úhrady výdajů útvary zajišťujícími poskytování podpory na zdravotní péči úředníkům, zdravotními pojišťovnami, náhradními zdravotními pojišťovnami nebo soukromými pojišťovnami. Náklady na péči diplomatických pacientů hradily zahraniční orgány sociálního zabezpečení prostřednictvím dotčených zastupitelských úřadů.

15 Žalobkyně v původním řízení původně účtovala poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti na základě denních paušálních sazeb za péči, jak je to obvyklé u nemocnic uvedených v § 108 SGB V, přičemž pokud byli pacienti umístěni do jednolůžkových nebo dvoulůžkových pokojů, byly jim za to případně účtovány příplatky. Fakultativní lékařské služby byly účtovány zvlášť. Následně žalobkyně v původním řízení postupně účtovala své různé služby na základě paušálních sazeb vztahujících se ke skupinám případů, podle systému nazvaného „Diagnosis Related Group“ (homogenní diagnostická skupina). V roce 2011 bylo podle tohoto systému účtováno 15 až 20 % dnů hospitalizace.

16 Dne 28. června 2012 uzavřela žalobkyně v původním řízení s úrazovou pojišťovnou jako poskytovatelem zákonného úrazového pojištění rámcovou smlouvu ve smyslu § 4 bodu 14 písm. b) bodu cc) UStG, s účinností od 1. července 2012.

17 Ve svých přiznáních k dani z přidané hodnoty za roky 2009 až 2012 vykázala žalobkyně v původním řízení nemocniční služby účtované na základě paušálních sazeb za péči a úhrady lékařům za služby související s lůžky na nemocničním oddělení jako plnění osvobozená od daně z obratu.

18 V rámci daňové kontroly, kterou provedl Finanzamt für Grossbetriebsprüfung H (finanční úřad pověřený kontrolou velkých podniků H), měla kontrolorka za to, že většina služeb žalobkyně v původním řízení poskytnutých před 1. červencem 2012 neměla být osvobozena od DPH z důvodu, že před tímto datem nebyla žalobkyně v původním řízení schválenou nemocnicí. Toto stanovisko bylo potvrzeno finančním úřadem rozhodnutím ze dne 6. září 2017.

19 Žalobkyně v původním řízení má za to, že tato plnění jsou osvobozena od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Tvrdí, že provozuje schválenou nemocnici a že poskytuje nemocniční služby a léčbu obdobným způsobem jako veřejnoprávní subjekt. Její činnost je činností ve veřejném zájmu. Nabízí totiž škálu služeb srovnatelnou se škálou služeb poskytovaných veřejnoprávními nemocnicemi nebo nemocnicemi začleněnými do nemocničního plánu. Kromě toho poskytuje své služby každému, bez ohledu na to, zda je dotyčný pojištěn v zákonném nebo soukromém systému pojištění, nebo pojištěn není. Náklady na léčbu hradí

převážně orgány sociálního zabezpečení, mezi něž patří nejen zákonné zdravotní pojišťovny, ale také německé ozbrojené síly, oborové zdravotní pojišťovny, orgány zajišťující poskytování podpory vyplácené úředníkům v případě nemoci a zastupitelské úřady. Pacienti, jejichž náklady jsou takto hrazeny orgány sociálního zabezpečení, představovali v uvedeném pořadí: 33,08 % v roce 2009, 34,31 % v roce 2010, 38,15 % v roce 2011 a v roce 2012 40,30 % dnů hospitalizace.

20 Předkládající soud uvádí, že žalobkyně v původním řízení nesplňuje podmínky pro osvobození od daně podle § 4 bodu 14 písm. b) bodu aa) UStG a že se osvobození od daně podle § 4 bodu 14 písm. b) bodu cc) UStG může dovolávat až od 1. července 2012, data vstupu rámcové smlouvy uzavřené s úrazovou pojišťovnou v platnost.

21 Tento soud uvádí, že pro jiné nemocnice než veřejnoprávní subjekty vyhrazuje § 4 bod 14 písm. b) bod aa) UStG osvobození od DPH nemocnicím, které byly jako první začleněny do nemocničního plánu a jejichž služby naplňují potřeby vymezené z hlediska práva sociálního zabezpečení. Podle § 108 a § 109 odst. 3 bodu 3 SGB V mohou zákonné zdravotní pojišťovny nebo náhradní zdravotní pojišťovny uzavřít smlouvu o poskytování péče s nemocnicí pouze tehdy, pokud to je nezbytné pro nemocniční péči odpovídající potřebám pojištěnců. I když je nemocnice začleněna do nemocničního plánu, jsou i nadále relevantní hospodářské aspekty, neboť podle § 1 KHG je cílem posledně zmíněného zákona přispět k únosným sazbám za péči. Podle předkládajícího soudu tedy žádná další nemocnice nemůže být začleněna do nemocničního plánu jeho spolkové země, a v důsledku toho ani uzavřít smlouvy o poskytování péče se zákonnými zdravotními pojišťovnami, pokud v této spolkové zemi existuje pro daný lékařský obor dostatečné množství nemocničních lůžek.

22 Předkládající soud se proto domnívá, že režim daně z obratu vede k rozdílnému zacházení se srovnatelnými službami. Zvýhodnění některých nemocnic oproti jiným je založeno pouze na tom, že tyto nemocnice jsou starší a mohly být jako první začleněny do nemocničního plánu nebo uzavřít smlouvy o poskytování péče.

23 Tento soud mimoto upřesňuje, že v judikatuře Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) je patrný trend zastávat názor, že § 4 bod 14 UStG nesplňuje požadavky stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH z důvodu, že osvobození služeb nabízených v nemocnicích, které nejsou veřejnoprávními subjekty, od daně je možné pouze za předpokladu, že tyto služby naplňují potřeby vymezené z hlediska práva sociálního zabezpečení.

24 Za účelem určení, zda služby nemocniční péče nabízené žalobkyní v původním řízení a s nimi úzce související činnosti byly poskytnuty za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, má předkládající soud pochybnosti o relevanci kritérií týkajících se řízení, struktur nákladů a hospodářské výkonnosti dotyčného zařízení, jak je stanovil Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud). Má za to, že je třeba vycházet spíše z pohledu pacienta.

25 Sociální podmínky jsou podle předkládajícího soudu srovnatelné zejména tehdy, když náklady většiny pacientů hradí orgány sociálního zabezpečení. Výše režijních nákladů nemocnice není vhodným kritériem pro určení, zda soukromá nemocnice nabízí své služby za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávní nemocnice, jelikož sazby nabízené specializovanou soukromou nemocnicí jsou nutně vyšší než sazby veřejnoprávní nemocnice, která poskytuje rovněž celou řadu jednoduchých lékařských ošetření, jež nevyžadují nákladné vybavení.

26 Za těchto podmínek se Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je ustanovení § 4 bodu 14 písm. b) [UStG] slučitelné s článkem 132 odst. 1 písm. b) [směrnice o DPH], jestliže je osvobození od daně pro nemocnice, které nejsou veřejnoprávními subjekty, podmíněno schválením takových nemocnic podle § 108 [SGB V]?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Jaké podmínky poskytování nemocniční péče veřejnoprávními nemocnicemi lze považovat za ‚sociální podmínky srovnatelné' s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH?"

K předběžným otázkám

K první otázce

27 Z údajů poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že ustanovení německého práva relevantní pro řešení sporu v původním řízení stanoví, že jiná nemocnice než veřejnoprávní subjekt může být osvobozena od DPH v souladu s § 4 bodem 14 písm. b) bodem aa) UStG, pokud je tato nemocnice schválena ve smyslu § 108 SGB V buď z důvodu svého začlenění do nemocničního plánu spolkové země, nebo z důvodu uzavření smluv o poskytování péče se zákonnými zdravotními pojišťovnami nebo náhradními zdravotními pojišťovnami.

28 Německá vláda nicméně poukazuje na doplňující skutečnost týkající se vnitrostátního práva. Upřesňuje, že z administrativního oběžníku platného od 1. ledna 2009 vyplývá, že i soukromé nemocnice, které nejsou schváleny podle § 108 SGB V, mohou být osvobozeny od DPH, pokud jejich služby odpovídají službám poskytovaným nemocnicemi spravovanými veřejnoprávními subjekty nebo schválenými nemocnicemi ve smyslu § 108 SGB V a náklady na tato plnění jsou převážně hrazeny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení.

29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr je v rámci řízení podle článku 267 SFEU oprávněn výlučně k tomu, aby se vyslovil k výkladu nebo platnosti unijního práva s ohledem na skutkovou situaci, jak je popsána předkládajícím soudem, a poskytl tomuto soudu vodítka užitečná pro vyřešení sporu, který mu byl předložen (rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, bod 18 a citovaná judikatura).

30 Soudnímu dvoru tak přísluší, aby odpověděl na otázky vnitrostátního soudu, jak byly položeny a v mezích vymezených posledně uvedeným soudem.

31 První otázku je tedy třeba zkoumat s ohledem na právní okolnosti popsané předkládajícím soudem, který ji pokládá s ohledem na podmínky stanovené v § 108 SGB V. Administrativní oběžník, kterého se dovolává německá vláda, přitom nemůže zpochybnit relevanci této otázky, a to tím spíše, že tato vláda nezpochybňuje použitelnost podmínek takto uvedených předkládajícím soudem, ale nanejvýš zmiňuje dodatečné alternativní podmínky, které tento soud neuvedl.

32 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví, že poskytování péče soukromou nemocnicí je osvobozeno od DPH, pokud je tato nemocnice schválena v souladu s vnitrostátními ustanoveními týkajícími se

obecného systému zdravotního pojištění v důsledku jejího začlenění do nemocničního plánu spolkové země nebo uzavření smluv o poskytování péče se zákonnými zdravotními pojišťovnami nebo náhradními zdravotními pojišťovnami.

33 Podle ustálené judikatury je třeba při výkladu ustanovení unijního práva vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí [rozsudek ze dne 28. října 2021, Magistrat der Stadt Wien (Grand Hamster – II), C-357/20, EU:C:2021:881, bod 20].

34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v článku 132 směrnice o DPH je třeba vykládat restriktivně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle níž DPH podléhá každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Výklad těchto výrazů však musí respektovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, a být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v článku 132 měly být vykládány způsobem, který by tato osvobození od daně zbavil jejich účinku (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 57).

35 Tato výkladová pravidla se vztahují na specifické podmínky, jež jsou vyžadovány pro to, aby osvobození od daně podle článku 132 směrnice o DPH mohla být uplatněna, a zvláště na podmínky týkající se postavení nebo totožnosti hospodářského subjektu, který uskutečňuje plnění, na něž se vztahuje osvobození od daně (rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 57).

36 Ze znění čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vyplývá, že členské státy osvobozují od daně poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo „za sociálních podmínek srovnatelných" s podmínkami veřejnoprávních subjektů, „nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy".

37 Podle znění tohoto ustanovení jsou vyžadovány dvě kumulativní podmínky pro to, aby služby nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti nabízené jiným než veřejnoprávním subjektem mohly být osvobozeny od DPH. První podmínka se vztahuje k poskytovaným službám a vyžaduje, aby tyto služby byly zajišťovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. března 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, body 20 a 21).

38 Druhá podmínka se vztahuje k postavení zařízení poskytujícího tyto služby a vyžaduje, aby hospodářský subjekt byl nemocnicí, léčebným nebo diagnostickým ústavem nebo dalším řádně uznaným zařízením téže povahy.

39 V projednávané věci si předkládající soud klade otázku ohledně slučitelnosti ustanovení německého práva, která osvobození od DPH vyhrazují nemocnicím schváleným na základě vnitrostátních ustanovení týkajících se obecného systému zdravotního pojištění, s touto druhou podmínkou.

40 V tomto ohledu Soudní dvůr již judikoval, že v zásadě přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle kterých uznání zařízení pro účely přiznání osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH může být uděleno zařízením, která o něj

požádala. Členské státy v tomto ohledu disponují posuzovací pravomocí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 63 a citovaná judikatura).

41 Takové uznání nepředpokládá formální postup a nemusí nutně vyplývat z vnitrostátních právních předpisů daňové povahy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 61).

42 Pokud má osobě povinné k dani svědčit postavení řádně uznaného zařízení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, musí příslušné orgány dodržovat meze posuzovací pravomoci stanovené posledně uvedeným ustanovením tím, že uplatní zásady práva Unie, zejména zásadu rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 64 a citovaná judikatura).

43 Právě ve světle těchto zásad je třeba určit meze posuzovací pravomoci přiznané členskému státu směrnicí o DPH a přezkoumat, zda čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že podrobení soukromé nemocnice podmínce schválení v souladu s vnitrostátními ustanoveními týkajícími se obecného systému zdravotního pojištění, což vyžaduje, aby uvedená nemocnice byla začleněna do místního nemocničního plánu nebo uzavřela smlouvy o poskytování péče se zákonnými zdravotními pojišťovnami nebo náhradními zdravotními pojišťovnami, spadá do takových mezí.

44 Je tedy nutno zaprvé ověřit, zda se požadavek „řádně uznaný“ vztahuje na všechny subjekty uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, nebo pouze na „další zařízení téže povahy“ ve smyslu tohoto ustanovení.

45 V tomto ohledu je třeba rovnou konstatovat, že ve španělském, francouzském, italském, portugalském a rumunském znění článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je výraz „řádně uznaný“ umístěn po odkazu na „další zařízení téže povahy“, zatímco v jiných jazykových verzích, zejména v německém, anglickém a lotyšském jazyce, se výraz „řádně uznané“ nachází mezi výrazy „další“ a „zařízení téže povahy“. Některá jazyková znění článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, proto naznačují, že požadavku být „řádně uznány“ podléhají pouze „další zařízení téže povahy“, zatímco jiná znění připouštějí, že se tento požadavek vztahuje na všechny kategorie soukromých zařízení uvedených v tomto ustanovení.

46 Podle ustálené judikatury musí být přitom ustanovení unijního práva vykládána a používána jednotně na základě znění vypracovaných ve všech jazycích Evropské unie (rozsudek ze dne 26. července 2017, Mengesteab, C-670/16, EU:C:2017:587, bod 82 a citovaná judikatura).

47 Podle ustálené judikatury rovněž platí, že formulace použitá v jedné z jazykových verzí ustanovení unijního práva nemůže sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani jí nemůže být přiznána přednostní povaha vzhledem k jiným jazykovým verzím (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2021, KAHL a Roeper, C-197/20 a C-216/20, EU:C:2021:892, bod 33 a citovaná judikatura).

48 Vzhledem k tomu, že v projednávané věci musí být „další zařízení“ k tomu, aby se na ně vztahovalo osvobození od daně, „téže povahy“ jako „nemocnice a léčebné nebo diagnostické ústavy“, musí být podmínka uznání zařízení chápána tak, že se vztahuje na všechna zařízení uvedená v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

49 Takový výklad je potvrzen kontextem a cílem článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

50 V tomto ohledu je nejprve třeba podotknout, že pokud jde o kontext, do něhož uvedené ustanovení zapadá, toto ustanovení je součástí kapitoly 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, hlavy IX této směrnice. Toto osvobození se tak týká zařízení, která sledují cíle veřejného zájmu.

51 Dále z judikatury Soudního dvora vyplývá, že na služby lékařské povahy poskytnuté s cílem chránit zdraví osob, včetně jeho udržování nebo obnovení, se vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH (rozsudek ze dne 21. března 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 27 a citovaná judikatura).

52 Z toho vyplývá, že v kontextu osvobození od daně zakotveného v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je účel poskytování služeb relevantní pro účely posouzení, zda jsou tyto služby osvobozeny od DPH a zda se na uvedené zařízení vztahuje čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Toto osvobození se totiž použije na služby, jejichž účelem je diagnostikovat nebo léčit či vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže nebo chránit, udržovat nebo obnovit zdraví lidí, ale nezahrnuje služby, jejich účel je čistě kosmetický (rozsudek ze dne 21. března 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, body 28 a 29).

53 Konečně je třeba připomenout, že čl. 133 první pododstavec směrnice o DPH umožňuje členským státům vázat osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice na jednu či více podmínek, které jsou v něm uvedeny. Tyto podmínky se vztahují k cílům uvedených subjektů, jejich řízení a jimi účtovaným cenám a týkají se všech soukromoprávních subjektů uvedených v posledně zmíněném ustanovení.

54 S ohledem na posuzovací pravomoc, kterou mají členské státy v této souvislosti – jak bylo připomenuto v bodě 40 tohoto rozsudku – Soudní dvůr rozhodl, že existence možnosti stanovené v čl. 133 první pododstavec přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle nichž může být takové uznání uděleno zařízením, která o něj požádala, i když skutečnost, že členský stát této možnosti nevyužil, nemá vliv na možnost uznat zařízení pro účely přiznání osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, body 64 až 66).

55 Nemá-li však dojít k tomu, že vnitrostátní orgány budou zbaveny posuzovací pravomoci, kterou jim toto ustanovení přiznává, nelze uznání zařízení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stavět na roveň povolení provádět určité činnosti v souladu s vnitrostátními předpisy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 75).

56 Z toho vyplývá, že uznání zařízení, jež může být osvobozeno od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, umožňuje členským státům zaprvé zajistit, aby se takové osvobození od daně vztahovalo pouze na zařízení provozující činnosti, které odpovídají cílům tohoto ustanovení, a zadruhé aby se přiznání takového osvobození od daně vázalo na podmínky stanovené v článku 133 směrnice o DPH, a tudíž nemůže být omezeno pouze na „další zařízení“ uvedená v prvně zmíněném ustanovení.

57 Pokud jde o cíl sledovaný článkem 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, je třeba připomenout, že účelem tohoto ustanovení je zejména snižování nákladů na lékařskou péči a zajištění toho, aby tato péče byla pro jednotlivce dostupnější (rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, bod 43), což zahrnuje i dostupnost kvalitní péče.

58 Cíl veřejného zájmu sledovaný tímto ustanovením potvrzuje výklad, podle něhož se posuzovací pravomoc, kterou mají členské státy v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 40 tohoto rozsudku, vztahuje na všechna zařízení zmíněná v tomto ustanovení.

59 Takovýto výklad je mimoto v souladu se zásadou daňové neutrality, která brání zejména tomu – jak bylo zmíněno v bodě 42 tohoto rozsudku – aby s hospodářskými subjekty uskutečňujícími stejná plnění bylo v oblasti vybírání DPH zacházeno rozdílně (rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, bod 44).

60 Z toho vyplývá, že členský stát může při výkonu posuzovací pravomoci podrobit soukromou nemocnici podmínce být „řádně uznaná“, aby poskytování péče touto nemocnicí za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů mohla být osvobozena od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

61 Pokud jde zadruhé o faktory, jež je třeba zohlednit pro uznání zařízení, která mohou využít osvobození od DPH ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, vnitrostátním orgánům v souladu s právem Unie a za přezkumu vnitrostátními soudy přísluší, aby vzaly v úvahu řadu faktorů, mezi nimiž jsou povaha veřejného zájmu na činnostech dotyčné osoby povinné k dani, skutečnost, že jiné osoby povinné k dani uskutečňující stejné činnosti již podobné uznání mají, jakož i skutečnost, že náklady dotčených služeb jsou případně převážně hrazeny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení (rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 65 a citovaná judikatura).

62 Kromě toho, jak bylo uvedeno v bodě 42 tohoto rozsudku, posuzovací pravomoc přiznaná článkem 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je omezena požadavky vyplývajícími ze zásady daňové neutrality.

63 V rámci uplatňování osvobození od daně uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH totiž dodržování daňové neutrality zejména vyžaduje, aby všechny jiné subjekty než veřejnoprávní subjekty byly postaveny na roveň za účelem jejich uznání pro poskytování podobných služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, bod 50).

64 V projednávané věci z údajů poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že v německém právu schválení soukromé nemocnice v souladu s vnitrostátními ustanoveními týkajícími se obecného systému zdravotního pojištění vyžaduje, aby tato nemocnice byla začleněna do nemocničního plánu spolkové země nebo uzavřela smlouvy o poskytování péče se zákonnými zdravotními pojišťovnami nebo náhradními zdravotními pojišťovnami.

65 Podle vysvětlení německé vlády konkrétně spolkové země vypracovávají nemocniční plány za účelem dosahování cílů uvedených v § 1 KHG, které spočívají v hospodářském zajištění nemocnic, které zabezpečí kvalitní, individuální péči o obyvatelstvo odpovídající jeho potřebám ve výkonných, vysoce kvalitních a zodpovědně hospodařících nemocnicích a přispějí k sociálně únosným sazbám za péči.

66 Tato vláda v podstatě uvádí, že pro uzavření smluv o poskytování péče se zákonnými zdravotními pojišťovnami nebo náhradními zdravotními pojišťovnami musí soukromá nemocnice poskytovat záruku účelné a hospodárné nemocniční péče, splňovat požadavky na kvalitu blíže popsané v zákoně a být nezbytná pro účely nemocniční péče přizpůsobené potřebám pojištěnce. Pokud se o uzavření smlouvy o poskytování péče uchází několik vhodných nemocnic a je nutné provést výběr, rozhodnutí se přijme s přihlédnutím k veřejnému zájmu a různorodosti orgánů, které nemocnice řídí, po řádném posouzení, která z nemocnic nejlépe splňuje požadavky na kvalitní, na pacienta a potřeby orientovanou, účinnou a účelnou nemocniční péči.

67 Předkládající soud v tomto ohledu upřesňuje – jak bylo zmíněno v bodě 21 tohoto rozsudku – že použití dotčených vnitrostátních právních předpisů má za následek, že osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je možné pouze tehdy, pokud služby poskytované dotčenou soukromou nemocnicí naplňují potřeby vymezené z hlediska práva sociálního zabezpečení. V praxi tak nemá soukromá nemocnice žádnou šanci na to, že bude začleněna do nemocničního plánu své spolkové země, ani na uzavření smluv o poskytování péče se zákonnými zdravotními pojišťovnami, pokud je v této spolkové zemi již k dispozici dostatek nemocničních lůžek pro konkrétní obor.

68 Jak uvedl generální advokát v bodech 111 a 112 svého stanoviska, z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že orgány zákonného úrazového pojištění, svazy zdravotních pojišťoven na úrovni spolkové země a svazy náhradních zdravotních pojišťoven mají určitý prostor pro uvážení, zda smlouvu s nemocnicí uzavřou, a spolkové země zjevně nejsou povinny začlenit do svého nemocničního plánu soukromé neuniverzitní nemocnice, které provozují svou činnost za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů.

69 Výkon takové posuzovací pravomoci v závislosti na potřebách vymezených z hlediska práva sociálního zabezpečení může mít v rozporu se zásadou daňové neutrality za následek, že se srovnatelnými soukromými nemocnicemi je zacházeno rozdílně, pokud jde o osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH v souvislosti s podobnými službami poskytovanými za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů.

70 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které tím, že stanoví, že poskytování péče soukromou nemocnicí je osvobozeno od DPH, pokud je tato nemocnice schválena v souladu s vnitrostátními ustanoveními týkajícími se obecného systému zdravotního pojištění v důsledku začlenění do nemocničního plánu spolkové země nebo uzavření smluv o poskytování péče se zákonnými zdravotními pojišťovnami nebo náhradními zdravotními pojišťovnami, vedou k tomu, že se srovnatelnými soukromými nemocnicemi poskytujícími podobné služby za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů je zacházeno rozdílně, pokud jde o osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení.

K druhé otázce

71 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, jaké faktory mohou příslušné orgány členského státu zohlednit pro určení, zda je poskytování lékařské péče soukromou nemocnicí zajišťováno za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

72 Předkládající soud se zejména snaží zjistit, zda mohou být za tímto účelem zohledněny výkonnost nemocnice z hlediska personálu, prostor a vybavení, jakož i hospodářská efektivita jejího řízení, nebo zda je třeba vycházet z pohledu pacienta a mít za to, že sociální podmínky jsou srovnatelné, pokud náklady většiny pacientů hradí orgány sociálního zabezpečení.

73 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH přesně nevymezuje aspekty dotyčného poskytování péče, které mají být porovnány pro účely posouzení, zda jsou tyto služby poskytovány za srovnatelných sociálních podmínek, a zda se tudíž uvedené ustanovení použije (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. března 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, bod 24).

74 Za těchto podmínek měl Soudní dvůr za to, že lze zohlednit takové faktory, jako je povaha plnění ve veřejném zájmu, skutečnost, že náklady na tato plnění hradí systém sociálního zabezpečení nebo jsou tato plnění poskytována v rámci smluv uzavřených s orgány veřejné moci dotyčného členského státu za ceny stanovené těmito smlouvami, přičemž náklady nesou zčásti orgány sociálního zabezpečení uvedeného členského státu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. června 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, body 69 a 70, a ze dne 5. března 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, bod 32).

75 Pokud jde zaprvé o obsah pojmu „srovnatelné sociální podmínky“, je třeba upřesnit – jak uvedl generální advokát v bodě 89 svého stanoviska – že ze samotného znění čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vyplývá, že se uvedená podmínka vztahuje na služby poskytované dotyčným zařízením.

76 Ze znění tohoto ustanovení rovněž vyplývá, že podmínky, za kterých jsou služby v nemocnici poskytovány, nemusí být totožné, ale musí být srovnatelné s podmínkami, za nichž jsou služby poskytovány ve veřejnoprávním zařízení, a dále že tyto podmínky musí mít sociální povahu.

77 Zadruhé, jak uvedl generální advokát v bodě 86 svého stanoviska, účelem podmínky týkající se „srovnatelných sociálních podmínek“ je zabránit tomu, aby služby poskytované soukromými zařízeními byly osvobozeny od daně, pokud uvedená zařízení nepodléhají povinnostem, které odpovídají sociálnímu účelu, srovnatelným s povinnostmi veřejnoprávních subjektů.

78 Zatřetí, jak bylo připomenuto v bodě 57 tohoto rozsudku, čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH má za cíl zejména snížit náklady na lékařskou péči a zajistit její širší dostupnost pro jednotlivce, což zahrnuje i dostupnost kvalitní péče.

79 Pro posouzení, zda jsou služby poskytované soukromými nemocnicemi zajišťovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních zařízení, je tedy předně na předkládajícím soudu, aby zohlednil podmínky stanovené použitelnými právními předpisy, kterým podléhají veřejnoprávní nemocnice, pokud jde o poskytované služby, a které směřují k dosažení cíle snížení nákladů na zdravotní péči a zajištění širší dostupnosti kvalitní péče pro jednotlivce a jsou k dosažení tohoto cíle vhodné a nezbytné.

80 Dále z cíle osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, jak byl připomenut v bodě 78 tohoto rozsudku, vyplývá, že je třeba zohlednit náklady na služby poskytované soukromými nemocnicemi, které nadále hradí pacienti.

81 Jak uvádí Evropská komise, v tomto ohledu může být relevantní otázka, zda jsou denní paušální sazby vypočítávány srovnatelným způsobem v soukromé nemocnici a ve veřejnoprávní nemocnici. Stejně tak bude na předkládajícím soudu, aby přezkoumal, zda jsou služby poskytované soukromými nemocnicemi hrazeny ze systému sociálního zabezpečení nebo na základě smluv uzavřených s orgány veřejné moci dotyčného členského státu, takže zbývající náklady hrazené pacienty jsou svojí výší srovnatelné s náklady pacientů ve veřejnoprávních nemocnicích.

82 Konečně lze zohlednit výkonnost soukromé nemocnice z hlediska personálu, prostor a vybavení, jakož i hospodářskou efektivitu jejího řízení, pokud veřejnoprávní nemocnice podléhají srovnatelným ukazatelům řízení a tyto přispívají k dosažení cíle snížení nákladů na zdravotní péči a zajištění širší dostupnosti kvalitní péče pro jednotlivce, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

83 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pro určení, zda je poskytování péče soukromou nemocnicí zajišťováno za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, mohou příslušné orgány členského státu vzít v úvahu, pokud směřují k dosažení cíle snižování nákladů na zdravotní péči a zajištění širší dostupnosti kvalitní péče pro jednotlivce, podmínky stanovené právními předpisy použitelné na služby poskytované veřejnoprávními nemocnicemi, jakož i ukazatele výkonnosti této soukromé nemocnice z hlediska personálu, prostor a vybavení, jakož i hospodářské efektivity jejího řízení, pokud jsou tyto ukazatele použitelné i na veřejnoprávní nemocnice. Zohledněny mohou být také způsoby výpočtu denních paušálních sazeb, jakož i hrazení služeb poskytovaných uvedenou soukromou nemocnicí ze systému sociálního zabezpečení nebo na základě smluv uzavřených s orgány veřejné moci tak, aby se náklady hrazené pacientem blížily nákladům, které vynaloží na podobné služby pacient ve veřejnoprávní nemocnici.

K nákladům řízení

84 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (DPH) musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které tím, že stanoví, že poskytování péče soukromou nemocnicí je osvobozeno od daně z přidané hodnoty, pokud je tato nemocnice schválena v souladu s vnitrostátními ustanoveními týkajícími se obecného systému zdravotního pojištění v důsledku začlenění do nemocničního plánu spolkové země nebo uzavření smluv o poskytování péče se zákonnými zdravotními pojišťovnami nebo náhradními zdravotními pojišťovnami, vedou k tomu, že se srovnatelnými soukromými nemocnicemi poskytujícími podobné služby za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů je zacházeno rozdílně, pokud jde o osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení.

2) Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že pro určení, zda je poskytování péče soukromou nemocnicí zajišťováno za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, mohou příslušné orgány členského státu vzít v úvahu, pokud směřují k dosažení cíle snižování nákladů na zdravotní péči a zajištění širší dostupnosti kvalitní péče pro jednotlivce, podmínky stanovené právními předpisy použitelné na služby poskytované veřejnoprávními nemocnicemi, jakož i ukazatele výkonnosti této soukromé nemocnice z hlediska personálu, prostor a vybavení, jakož i hospodářské efektivity jejího řízení, pokud jsou tyto ukazatele použitelné i na veřejnoprávní nemocnice. Zohledněny mohou být také způsoby výpočtu denních paušálních sazeb, jakož i hrazení služeb poskytovaných uvedenou soukromou nemocnicí ze systému sociálního zabezpečení nebo na základě smluv uzavřených s orgány veřejné moci tak, aby se náklady hrazené pacientem blížily nákladům, které vynaloží na podobné služby pacient ve veřejnoprávní nemocnici.

Podpisy.