Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 7 kwietnia 2022 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. b) – Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie ogólnym – Zwolnienie opieki szpitalnej i medycznej – Szpital prywatny – Odpowiednio uznana placówka – Porównywalne warunki socjalne

W sprawie C-228/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Niedersächsisches Finanzgericht (sąd do spraw finansowych dla Dolnej Saksonii, Niemcy) postanowieniem z dnia 2 marca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 czerwca 2020 r., w postępowaniu:

I GmbH

przeciwko

Finanzamt H,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes pierwszej izby, pełniący obowiązki prezesa drugiej izby, I. Ziemele (sprawozdawczyni), T. von Danwitz, P.G. Xuereb i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu I GmbH – W. Franz, Rechtsanwalt,

– w imieniu Finanzamt H – K. Hintzelmann, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i S. Heimerl, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i L. Mantl, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 września 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy I GmbH a Finanzamt H (urzędem skarbowym w H, Niemcy) w przedmiocie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) dla usług opieki szpitalnej świadczonych przez I w latach podatkowych 2009–2012.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 131 dyrektywy VAT jest jedynym artykułem znajdującym się w rozdziale 1 tytułu IX tej dyrektywy, zatytułowanych, odpowiednio, „Przepisy ogólne" i „Zwolnienia". Artykuł ten ma następujące brzmienie:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć".

4 Artykuł 132 ust. 1 dyrektywy VAT, który zawarty jest w rozdziale 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym", owego tytułu IX tej dyrektywy, przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

b) opiek[ę] szpitaln[ą] i medyczn[ą] oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze;

[…]".

5 Artykuł 133 omawianej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego każdego ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług;

b) podmioty te muszą być zarządzane i administrowane co do zasady bez wynagrodzenia przez osoby niezainteresowane bezpośrednio ani pośrednio, ani osobiście, ani przez pośredników, wynikami takiej działalności;

c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokości takich zatwierdzonych cen lub też, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT;

d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT.

[…]”.

6 Artykuł 134 dyrektywy VAT stanowi:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) w następujących przypadkach:

a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;

b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

Prawo niemieckie

7 Zgodnie z § 4 ust. 14 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG”), z VAT zwolnione są:

„[…]

b) opieka szpitalna i medyczna, w tym diagnostyka, badania medyczne, profilaktyka, rehabilitacja, pomoc okołoporodowa oraz usługi hospicyjne, jak również ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego. Świadczenia określone w zdaniu pierwszym są także zwolnione z podatku, gdy są wykonywane przez
   aa) szpitale dopuszczone na podstawie § 108 [księgi V Sozialgesetzbuch (kodeksu zabezpieczenia społecznego)]

[…]

cc) placówki uczestniczące w zapewnieniu opieki przez ustawowe instytucje ubezpieczenia od następstw wypadków zgodnie z § 34 [księgi VII kodeksu zabezpieczenia społecznego]”.

8 Paragraf 108 księgi V kodeksu zabezpieczenia społecznego (zwanej dalej „SGB V”), zatytułowany „Dopuszczone szpitale”, przewiduje:

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

1. [kliniki szkół wyższych];

2. szpitale ujęte w planie szpitali kraju związkowego (szpitale ujęte w planie szpitali); lub

3. szpitale, które zawarły umowę o świadczenie opieki zdrowotnej z Landesverbände der Krankenkassen (krajowymi związkami instytucji ubezpieczeń zdrowotnych) oraz Verbände der Ersatzkassen (związkami instytucji zastępujących ustawowe instytucje ubezpieczeń zdrowotnych)”.

9 Paragraf 109 SGB V, zatytułowany „Zawarcie umów o świadczenie opieki zdrowotnej ze szpitalami”, w ust. 2 i 3 przewiduje:

„[…]

(2) Szpitalowi nie przysługuje roszczenie o zawarcie wskazanej w § 108 pkt 3 SGB V umowy o świadczenie opieki zdrowotnej. […]

(3) Wskazana w § 108 pkt 3 SGB V umowa o świadczenie opieki zdrowotnej nie może zostać zawarta, jeżeli szpital

1. nie daje rękojmi dla wydajnej i ekonomicznej opieki szpitalnej,

2. […] [nie spełnia określonych wymogów jakościowych] lub

3. nie jest konieczny dla zapewnienia dostosowanej do potrzeb opieki szpitalnej dla ubezpieczonych.

[…]”.

10 Paragraf 1 Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (ustawy o finansowaniu szpitali) z dnia 10 kwietnia 1991 r. (BGBl. 1991 I, s. 886, zwanej dalej „KHG”), zatytułowany „Zasada”, przewiduje:

„1) Celem niniejszej ustawy jest zabezpieczenie ekonomiczne szpitali, aby zapewnić ludności wysokiej jakości oraz zorientowaną na pacjentów i potrzeby opiekę zdrowotną za pośrednictwem wydajnie, jakościowo i niezależnie gospodarujących szpitali oraz przyczynienie się do społecznie akceptowalnych stawek za świadczenia opieki zdrowotnej”.

11 Paragraf 6 KHG, zatytułowany „Planowanie szpitalne i programy inwestycyjne”, stanowi w ust. 1:

„Dla realizacji celów wskazanych w § 1 kraje związkowe sporządzają plany szpitali i programy inwestycyjne; uwzględnieniu podlegają koszty pochodne, w szczególności skutki w odniesieniu do stawek za świadczenia opieki zdrowotnej”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Skarżąca w postępowaniu głównym jest spółką, której przedmiotem działalności jest planowanie, wybudowanie oraz prowadzenie szpitala, w którym reprezentowane są wszystkie dziedziny neurologii.

13 Skarżąca w postępowaniu głównym świadczy usługi opieki szpitalnej w rozumieniu prawa niemieckiego, a jej działalność jest dopuszczona przez państwo. Jednakże nie jest ona ujęta w planie potrzeb lecznictwa szpitalnego kraju związkowego Dolna Saksonia, a zatem nie jest szpitalem ujętym w planie potrzeb w rozumieniu § 108 pkt 2 SGB V. Skarżąca w postępowaniu głównym nie jest również kontraktowym zakładem opieki zdrowotnej, ponieważ nie zawarła umów o świadczenie opieki zdrowotnej z ustawowymi instytucjami ubezpieczeń zdrowotnych lub z instytucjami je zastępującymi w rozumieniu § 108 pkt 3 SGB V.

14 Pacjentami skarżącej w postępowaniu głównym są pacjenci prywatni, którzy finansują świadczenia z własnych środków, uiszczając opłatę za leczenie z góry, pacjenci posiadający prywatne ubezpieczenie zdrowotne lub pacjenci, którym przysługuje Beihilfe (zapomoga wypłacana urzędnikom na wypadek choroby), tzw. pacjenci „konsularni”, w odniesieniu do których ambasada państwa obcego udziela zapewnienia pokrycia kosztów leczenia, pacjenci przynależni do niemieckich sił zbrojnych, pacjenci branżowych zrzeszeń ubezpieczeniowych oraz pacjenci objęci ustawowym ubezpieczeniem zdrowotnym. Pacjenci posiadający prywatne lub ustawowe ubezpieczenie zdrowotne są w konkretnym przypadku leczeni po udzieleniu zapewnienia pokrycia kosztów przez służby pomocy przyznawanej urzędnikom w przypadku choroby, instytucje ubezpieczeń zdrowotnych, instytucje zastępujące ustawowe instytucje ubezpieczeń zdrowotnych lub ubezpieczenia prywatne. W przypadku pacjentów konsularnych koszty są ponoszone za pośrednictwem danych ambasad przez zagraniczne instytucje socjalne.

15 Początkowo skarżąca w postępowaniu głównym wystawiała faktury na usługi opieki szpitalnej, opieki medycznej, a także czynności ściśle z nimi związane na podstawie ustalonych stawek dziennych, tak jak było to powszechnie stosowane przez szpitale w rozumieniu § 108 SGB V, do których dochodziły ewentualne dodatkowe opłaty, w przypadku gdy pacjenci byli hospitalizowani w pokojach jedno- lub dwuosobowych. Opcjonalne świadczenia medyczne były fakturowane odrębnie. Następnie skarżąca w postępowaniu głównym przestawiała stopniowo swój system rozliczeń na system ryczałtowych stawek rozliczeniowych, zgodnie z systemem zwanym „Diagnosis Related Group” (jednorodna grupa diagnostyczna). W 2011 r. jedynie 15–20% dni hospitalizacji było rozliczanych zgodnie z tym systemem.

16 W dniu 28 czerwca 2012 r. skarżąca w postępowaniu głównym zawarła ze skutkiem od dnia 1 lipca 2012 r. porozumienie ramowe w rozumieniu § 4 pkt 14 lit. b) ppkt cc) UStG z instytucją ustawowego ubezpieczenia od następstw wypadków.

17 W swoich deklaracjach podatkowych dotyczących podatku obrotowego za lata 2009–2012 skarżąca w postępowaniu głównym ujęła usługi opieki szpitalnej rozliczane na podstawie stawek dziennych oraz wynagrodzenia fakturowane lekarzom dysponującym łóżkami w placówce szpitalnej jako transakcje zwolnione z podatku obrotowego.

18 W ramach kontroli podatkowej przeprowadzonej przez Finanzamt für Grossbetriebsprüfung H (urząd skarbowy odpowiedzialny za kontrolę wielkich przedsiębiorstw w H) kontrolerka uznała, że większość świadczeń skarżącej w postępowaniu głównym wykonanych przed dniem 1 lipca 2012 r. nie powinna być zwolniona z VAT ze względu na to, że przed tą datą skarżąca nie była dopuszczonym szpitalem. Stanowisko to zostało utrzymane w mocy przez urząd skarbowy decyzją z dnia 6 września 2017 r.

19 Skarżąca w postępowaniu głównym stoi na stanowisku, że jej świadczenia są zwolnione z VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Skarżąca uważa, że prowadzi dopuszczony szpital i że świadczy usługi opieki szpitalnej i terapie analogicznie jak podmiot prawa publicznego. Jej działalność ma charakter interesu ogólnego. Po pierwsze, oferuje ona bowiem gamę świadczeń porównywalnych ze szpitalami publicznymi lub ujętymi w planie szpitali. Po drugie, świadczy usługi na rzecz każdej osoby, niezależnie od tego, czy osoba ta jest ubezpieczona w ramach ustawowego lub prywatnego systemu ubezpieczenia, czy też nie jest ubezpieczona. Koszty terapii są ponoszone w znacznym stopniu przez instytucje zabezpieczenia społecznego, do których zalicza się nie tylko ustawowe instytucje ubezpieczeń zdrowotnych, ale też niemieckie siły zbrojne, branżowe zrzeszenia ubezpieczeniowe, organy rozstrzygające w sprawie pomocy wypłacanej urzędnikom w przypadku choroby oraz ambasady. Oznacza to, że, odpowiednio, 33,08% w 2009 r., 34,31% w 2010 r., 38,15% w 2011 r. i 40,30% w 2012 r. dni hospitalizacji przypadało na pacjentów, w stosunku do których koszty są przejmowane przez instytucje zabezpieczenia społecznego.

20 Sąd odsyłający wskazuje, że skarżąca w postępowaniu głównym nie spełnia przesłanek zwolnienia przewidzianych w § 4 pkt 14 lit. b) ppkt aa) UStG i że może ona powoływać się na zwolnienie przewidziane w § 4 pkt 14 lit. b) ppkt cc) UStG dopiero od dnia 1 lipca 2012 r., czyli daty wejścia w życie porozumienia ramowego zawartego z instytucją ubezpieczenia od następstw wypadków.

21 Sąd ten zauważa, że w odniesieniu do szpitali innych niż podmioty prawa publicznego § 4 pkt 14 lit. b) ppkt aa) UStG zastrzega zwolnienie z VAT dla szpitali, które jako pierwsze zostały ujęte w planie szpitali i których usługi odpowiadają potrzebom określonym w prawie zabezpieczenia społecznego. Zgodnie z § 108 i § 109 ust. 3 pkt 3 SGB V ustawowe instytucje ubezpieczeń zdrowotnych lub instytucje je zastępujące mogą zawierać umowę o świadczenie opieki zdrowotnej ze szpitalem wyłącznie pod warunkiem, że jest to konieczne do opieki szpitalnej właściwej dla potrzeb ubezpieczonych. Nawet jeśli placówka szpitalna jest ujęta w planie szpitali, aspekty ekonomiczne pozostają istotne, ponieważ zgodnie z § 1 KHG celem tej ostatniej ustawy jest przyczynienie się do stosowania społecznie akceptowalnych stawek za świadczenia opieki zdrowotnej. W związku z tym, zdaniem sądu odsyłającego, żaden dodatkowy szpital nie mógłby zostać ujęty w planie szpitali jego kraju związkowego ani w konsekwencji zawierać umów o świadczenie opieki zdrowotnej z ustawowymi instytucjami systemu ubezpieczenia zdrowotnego, jeśli w danym kraju związkowym istnieje wystarczająca liczba łóżek szpitalnych dla danej dziedziny medycznej.

22 W konsekwencji sąd odsyłający uważa, że system podatku obrotowego prowadzi do odmiennego traktowania porównywalnych świadczeń. Korzyść przyznana niektórym szpitalom w stosunku do innych opiera się wyłącznie na fakcie, że szpitale te są starsze i mogły jako pierwsze zostać włączone do planu szpitali lub zawrzeć umowy o świadczenie opieki zdrowotnej.

23 Ponadto sąd ten wyjaśnia, że w ramach orzecznictwa Bundesfinanzhof (niemieckiego federalnego trybunału finansowego, Niemcy) pojawiła się tendencja polegająca na uznaniu, że § 4 pkt 14 UStG nie odpowiada wymogom prawa Unii wynikającym z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, ponieważ przepis ten wiąże zwolnienie z podatku świadczeń oferowanych w szpitalach niebędących podmiotami prawa publicznego z zastrzeżeniem, aby świadczenia te odpowiadały potrzebom określonym w prawie zabezpieczenia społecznego.

24 W ramach ustalania, czy usługi z zakresu opieki szpitalnej oferowane przez skarżącą w postępowaniu głównym i czynności ściśle z nimi związane są świadczone na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, sąd odsyłający ma wątpliwości co do znaczenia kryteriów dotyczących zarządzania, struktury kosztowej i wydajności gospodarczej danej instytucji przyjętych przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy). Uważa on, że należy raczej przyjąć punkt widzenia pacjenta.

25 W szczególności warunki socjalne są porównywalne, jeżeli koszty większości pacjentów pokrywane są przez instytucje zabezpieczenia społecznego. Kwota kosztów własnych szpitala nie stanowi odpowiedniego kryterium dla ustalenia, czy szpital prywatny oferuje swoje świadczenia na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków socjalnych szpitala publicznego, zważywszy że stawki oferowane przez wyspecjalizowany szpital prywatny są z konieczności wyższe niż stawki szpitala publicznego, który wykonuje również wiele prostych zabiegów medycznych, niewymagających drogiego sprzętu.

26 W tych okolicznościach Niedersächsisches Finanzgericht (sąd do spraw finansowych dla Dolnej Saksonii, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

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

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: po spełnieniu jakich przesłanek opieka szpitalna sprawowana przez szpitale prawa prywatnego jest świadczona »na warunkach socjalnych porównywalnych« – w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT – do opieki szpitalnej świadczonej przez instytucje prawa publicznego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

27 Z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że przepisy prawa niemieckiego mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym przewidują, iż szpital inny niż podmiot prawa publicznego może korzystać ze zwolnienia z VAT zgodnie z § 4 pkt 14 lit. b) ppkt aa) UStG, jeżeli szpital ten jest dopuszczony w rozumieniu § 108 SGB V – bądź to z powodu

włączenia go do planu szpitali kraju związkowego, bądź z powodu zawarcia umów o świadczenie opieki zdrowotnej z ustawowymi instytucjami ubezpieczeń zdrowotnych lub z instytucjami je zastępującymi.

28 Rząd niemiecki zwraca jednak uwagę na dodatkowy element dotyczący prawa krajowego. Wyjaśnia on, że z okólnika administracyjnego obowiązującego od dnia 1 stycznia 2009 r. wynika, że nawet prywatne szpitale, które nie są dopuszczone na podstawie § 108 SGB V, mogą korzystać ze zwolnienia z VAT, jeżeli ich świadczenia odpowiadają świadczeniom realizowanym przez szpitale zarządzane przez instytucje publiczne lub przez dopuszczone szpitale w rozumieniu § 108 SGB V, a koszty tych świadczeń pokrywane są w znacznej części przez instytucje ubezpieczeń zdrowotnych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego.

29 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach postępowania przewidzianego w art. 267 TFUE Trybunał jest jedynie uprawniony do orzekania w przedmiocie wykładni lub ważności prawa Unii w odniesieniu do sytuacji faktycznej i prawnej, którą przedstawił sąd odsyłający, tak aby udzielić temu sądowi wskazówek przydatnych do rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W tych okolicznościach Trybunał musi odpowiedzieć na pytania sądu krajowego, odnosząc się do ich brzmienia, w granicach przez ten sąd wyznaczonych.

31 Należy zatem zbadać pytanie pierwsze z uwzględnieniem okoliczności prawnych opisanych przez sąd odsyłający, który stawia to pytanie w świetle warunków przewidzianych w § 108 SGB V. Tymczasem okólnik administracyjny, na który powołuje się rząd niemiecki, nie może podważyć znaczenia tego pytania, zwłaszcza że rząd niemiecki nie kwestionuje możliwości zastosowania warunków wskazanych w ten sposób przez sąd odsyłający, lecz co najwyżej przedstawia dodatkowe warunki alternatywne, które nie zostały wymienione przez ten sąd.

32 W tych okolicznościach należy uznać, że poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, iż świadczenia opieki zdrowotnej udzielane przez szpital prywatny są zwolnione z VAT, jeżeli szpital ten jest dopuszczony zgodnie z przepisami krajowymi dotyczącymi powszechnego systemu ubezpieczenia zdrowotnego w następstwie ujęcia go w planie szpitali kraju związkowego lub zawarcia umów o świadczenie opieki zdrowotnej z ustawowymi instytucjami ubezpieczeń zdrowotnych lub z instytucjami je zastępującymi.

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część on stanowi [wyrok z dnia 28 października 2021 r., Magistrat der Stadt Wien (Grand Hamster – II), C-357/20, EU:C:2021:881, pkt 20].

34 W tym względzie należy przypomnieć, że pojęcia użyte do określenia zwolnień, o których mowa w art. 132 dyrektywy VAT, należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami owych zwolnień oraz spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Z tego względu powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisania

zwolnień przewidzianych w tym art. 132 należy interpretować w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 57).

35 Te reguły wykładni mają zastosowanie do szczególnych warunków przewidzianych dla korzystania ze zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy VAT, a w szczególności do warunków dotyczących statusu lub tożsamości podmiotu gospodarczego świadczącego usługi objęte zwolnieniem (wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 57).

36 Z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie zwalniają opiekę szpitalną i medyczną oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, „na warunkach socjalnych porównywalnych" do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez „szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze".

37 Zgodnie z brzmieniem tego przepisu wymagane są dwie kumulatywne przesłanki, aby świadczenia opieki szpitalnej i medycznej oraz ściśle z nimi związane czynności oferowane przez podmiot inny niż podmiot prawa publicznego mogły być zwolnione z VAT. Pierwsza przesłanka odnosi się do świadczonych usług i wymaga, aby były one podejmowane na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego (zob. podobnie wyrok z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, pkt 20, 21).

38 Druga przesłanka odnosi się do statusu placówki wykonującej te usługi i wymaga, aby podmiot ten był szpitalem, ośrodkiem medycznym lub diagnostycznym lub inną odpowiednio uznaną placówką o podobnym charakterze.

39 W niniejszej sprawie sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością z tą drugą przesłanką przepisów prawa niemieckiego, które zastrzegają zwolnienie z VAT dla szpitali dopuszczonych na podstawie przepisów krajowych dotyczących powszechnego systemu ubezpieczenia zdrowotnego.

40 W tym względzie Trybunał orzekł już, że co do zasady to do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy określenie zasad, według których uznanie placówki dla celów przyznania zwolnienia, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, może zostać przyznane podmiotom, które się o to ubiegają. Państwa członkowskie dysponują pewną swobodą uznania w tym zakresie (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Takie uznanie nie zakłada formalnego postępowania i niekoniecznie musi wynikać z krajowych przepisów podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 61).

42 Jeżeli podatnik ubiega się o przyznanie mu statusu odpowiednio uznanej placówki w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, właściwe władze powinny nie wykraczać poza granice swobodnego uznania przyznanego w tym ostatnim przepisie, stosując zasady prawa Unii, a w szczególności zasadę równego traktowania, której wyrazem w zakresie VAT jest zasada neutralności podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 To właśnie w świetle tych zasad należy określić granice swobodnego uznania przyznanego państwu członkowskiemu przez dyrektywę VAT i zbadać, czy art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że poddanie prywatnego szpitala warunkowi uzyskania zezwolenia zgodnie z przepisami krajowymi dotyczącymi powszechnego systemu ubezpieczenia zdrowotnego, co oznacza, że szpital ten powinien być ujęty w lokalnym planie szpitali lub mieć zawarte umowy o świadczenie opieki zdrowotnej z ustawowymi instytucjami ubezpieczeń zdrowotnych lub z instytucjami je zastępującymi, mieści się w tych granicach.

44 Należy zatem zbadać, po pierwsze, czy wymóg bycia „odpowiednio uznanym" odnosi się do wszystkich podmiotów, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, czy tylko do „innych placówek o podobnym charakterze" w rozumieniu tego przepisu.

45 W tym względzie należy na wstępie stwierdzić, że w wersjach językowych hiszpańskiej, francuskiej, włoskiej, portugalskiej i rumuńskiej art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wyrażenie „odpowiednio uznane" jest umieszczone po odesłaniu do „innych placówek o podobnym charakterze", podczas gdy w innych wersjach językowych, między innymi w językach niemieckim, angielskim i łotewskim, wyrażenie „odpowiednio uznane" jest umieszczone między terminami „inne" i „placówki o podobnym charakterze". W związku z tym niektóre wersje językowe art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT sugerują, że jedynie „inne placówki o podobnym charakterze" podlegają wymogowi bycia „odpowiednio uznanymi", podczas gdy inne wersje dopuszczają, że wymóg ten ma zastosowanie do wszystkich kategorii prywatnych instytucji, o których mowa w tym przepisie.

46 Otóż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepisy prawa Unii powinny być interpretowane i stosowane w sposób jednolity, w świetle wersji sporządzonych we wszystkich językach Unii Europejskiej (wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., Mengesteab, C-670/16, EU:C:2017:587, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu w tym zakresie pierwszeństwa względem innych wersji językowych (zob. podobnie wyrok z dnia 28 października 2021 r., KAHL i Roeper, C-197/20 i C-216/20, EU:C:2021:892, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 W niniejszej sprawie ponieważ „inne placówki", aby mogły skorzystać ze zwolnienia, powinny mieć „podobny charakter" co „szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne", warunek uznania danej instytucji należy rozumieć jako odnoszący się do wszystkich placówek wymienionych w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

49 Za taką interpretacją przemawia kontekst i cel art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

50 W tym względzie należy przede wszystkim zauważyć, w odniesieniu do kontekstu, w jaki wpisuje się wspomniany przepis, że znajduje się on w rozdziale 2 tytułu IX tej dyrektywy, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym". Zwolnienie to dotyczy zatem instytucji realizujących cele leżące w interesie publicznym.

51 Następnie z orzecznictwa Trybunału wynika, że usługi medyczne, które zostały wykonane w celu ochrony zdrowia, w tym również w celu utrzymania bądź przywrócenia dobrego stanu zdrowia osób, mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT (wyrok z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Wynika z tego, że w kontekście zwolnienia ustanowionego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT cel świadczenia usług ma znaczenie dla oceny, czy usługi te są zwolnione z VAT i czy dana placówka jest objęta zakresem art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Zwolnienie to znajduje bowiem zastosowanie do świadczeń służących diagnozowaniu i leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia lub ochronie, utrzymywaniu i przywracaniu dobrego stanu zdrowia ludzi, ale nie obejmuje usług, które służą wyłącznie celom kosmetycznym (wyrok z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 28, 29).

53 Wreszcie należy przypomnieć, że art. 133 akapit pierwszy dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim uzależnić przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy od spełnienia jednego lub kilku warunków w nim wymienionych. Warunki te odnoszą się do celów tych podmiotów, zarządzania nimi i stosowanych przez nie cen i dotyczą wszystkich podmiotów prywatnych, o których mowa w tym ostatnim przepisie.

54 W odniesieniu do uprawnień dyskrecjonalnych przysługujących państwom członkowskim w tym kontekście, jak przypomniano w pkt 40 niniejszego wyroku, Trybunał orzekł, że istnienie uprawnienia przewidzianego w art. 133 akapit pierwszy dyrektywy VAT potwierdza wykładnię, zgodnie z którą do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustanowienie zasad, zgodnie z którymi takie uznanie może zostać przyznane podmiotom, które się o to ubiegają, nawet jeśli okoliczność, że państwo członkowskie nie skorzystało z tego uprawnienia, nie ma wpływu na możliwość uznania placówki w celu przyznania jej zwolnienia, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 64–66).

55 Jednakże, pod rygorem pozbawienia władz krajowych swobodnego uznania, które przyznaje im ten przepis, uznania placówki w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie można utożsamiać z upoważnieniem do dokonywania określonych czynności zgodnie z przepisami krajowymi (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 75).

56 Wynika z tego, że uznanie placówki za kwalifikującą się do zwolnienia z VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim, po pierwsze, zapewnienie, by ze zwolnienia korzystały wyłącznie placówki prowadzące działalność odpowiadającą celom tego przepisu, a po drugie, uzależnienie możliwości skorzystania z tego zwolnienia od spełnienia przesłanek przewidzianych w art. 133 dyrektywy VAT, i w konsekwencji nie może być ograniczone jedynie do „innych placówek”, o których mowa w pierwszym przepisie.

57 Jeśli chodzi o cel art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, to należy przypomnieć, że przepis ten ma na celu przede wszystkim obniżenie kosztów opieki zdrowotnej oraz ułatwienie jednostkom dostępu do tej opieki (wyrok z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 43), co oznacza również dostęp do świadczeń dobrej jakości.

58 Cel interesu ogólnego realizowany przez ten przepis potwierdza wykładnię, według której swobodne uznanie, jakim dysponują państwa członkowskie zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 40 niniejszego wyroku, odnosi się do wszystkich placówek wymienionych w tym przepisie.

59 Taka wykładnia jest ponadto zgodna z zasadą neutralności podatkowej, która sprzeciwia się w szczególności, jak wskazano w pkt 42 niniejszego wyroku, temu, aby podmioty gospodarcze, które dokonują tych samych transakcji, były traktowane odmiennie w dziedzinie poboru VAT (wyrok z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 44).

60 Wynika z tego, że państwo członkowskie może, korzystając ze swobody uznania, poddać prywatny szpital wymogowi bycia „odpowiednio uznanym", aby świadczenia opieki zdrowotnej udzielane przez niego na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego mogły być zwolnione zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

61 W odniesieniu, po drugie, do czynników, jakie należy uwzględnić do celów uznania podmiotów, które mogą korzystać ze zwolnienia z VAT w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, do władz krajowych, zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych, należy uwzględnienie szeregu czynników, takich jak interes publiczny wynikający z działalności danego podatnika, to, czy inni podatnicy prowadzący taką samą działalność zostali wcześniej uznani, oraz to, czy koszty danych świadczeń pokrywane są ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego (wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

62 Ponadto, jak wskazano w pkt 42 niniejszego wyroku, uprawnienia dyskrecjonalne przyznane w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT są ograniczone wymogami wynikającymi z zasady neutralności podatkowej.

63 W ramach stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT poszanowanie neutralności podatkowej wymaga bowiem w szczególności, aby wszystkie podmioty inne niż podmioty prawa publicznego były traktowane na równi w celu ich uznawania w odniesieniu do świadczenia podobnych usług (zob. podobnie wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 50).

64 W niniejszej sprawie z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że w prawie niemieckim dopuszczenie szpitala prywatnego, zgodnie z przepisami krajowymi dotyczącymi powszechnego systemu ubezpieczenia zdrowotnego, oznacza, że szpital ten został ujęty w planie szpitali kraju związkowego lub zawarł umowy o świadczenie opieki zdrowotnej z ustawowymi instytucjami ubezpieczeń zdrowotnych lub z instytucjami je zastępującymi.

65 W szczególności, zgodnie z wyjaśnieniami rządu niemieckiego, kraje związkowe opracowują plany szpitali, aby osiągnąć cele przewidziane w § 1 KHG, polegające na zabezpieczeniu ekonomicznym szpitali, aby zapewnić ludności wysokiej jakości oraz zorientowaną na pacjentów i ich potrzeby opiekę zdrowotną za pośrednictwem wydajnie, jakościowo i niezależnie gospodarujących szpitali oraz przyczynić się do stosowania społecznie akceptowalnych stawek za świadczenia opieki zdrowotnej.

66 Rząd ten wyjaśnia zasadniczo, że aby zawrzeć umowy o świadczenie opieki zdrowotnej z ustawowymi instytucjami ubezpieczeń zdrowotnych lub z instytucjami je zastępującymi, szpital prywatny musi oferować gwarancję skutecznej i ekonomicznej opieki szpitalnej, spełniać wymogi jakościowe dokładniej określone w ustawie i być niezbędny do realizacji celów opieki szpitalnej dostosowanej do potrzeb ubezpieczonego. Jeżeli o zawarcie umowy o świadczenie opieki zdrowotnej ubiega się wiele odpowiednich szpitali i konieczne jest dokonanie wyboru, decyzja jest podejmowana z uwzględnieniem interesu publicznego i różnorodności instytucji zarządzających szpitalami, po należytym sprawdzeniu, który szpital najlepiej spełnia wymogi wysokiej jakości, zorientowanej na pacjentów i ich potrzeby, skutecznej i efektywnej opieki szpitalnej.

67 Sąd odsyłający wyjaśnia w tym względzie, jak wskazano w pkt 21 niniejszego wyroku, że stosowanie rozpatrywanych przepisów krajowych skutkuje tym, że zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT jest możliwe tylko wtedy, gdy świadczone przez dany szpital prywatny usługi odpowiadają potrzebom określonym w prawie zabezpieczenia społecznego. I tak w praktyce szpital prywatny nie miałby żadnej szansy na ujęcie w planie szpitali kraju związkowego ani na zawarcie umów o świadczenie opieki zdrowotnej z instytucjami ustawowego systemu ubezpieczenia zdrowotnego, gdy w danym kraju związkowym jest już wystarczająca liczba łóżek szpitalnych dla danej dziedziny.

68 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 111 i 112 opinii, z tych informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że podmioty zapewniające ustawowe ubezpieczenie od następstw wypadków, krajowe związki instytucji ubezpieczeń zdrowotnych i związki instytucji je zastępujących dysponują pewną swobodą decydowania o tym, czy zawrzeć umowę z danym szpitalem, oraz że kraje związkowe nie są zobowiązane do uwzględnienia w swoich planach szpitali prywatnoprawnych szpitali niebędących klinikami szkół wyższych, które podejmują czynności na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego.

69 Korzystanie z takiego uznania w zależności od potrzeb określonych w prawie zabezpieczenia społecznego może skutkować, z naruszeniem zasady neutralności podatkowej, tym, że porównywalne prywatne szpitale będą traktowane w różny sposób w zakresie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT w odniesieniu do podobnych świadczeń, wykonywanych na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego.

70 W związku z tym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidując, iż świadczenia opieki zdrowotnej udzielane przez szpital prywatny są zwolnione z VAT, jeżeli szpital ten jest dopuszczony zgodnie z przepisami krajowymi dotyczącymi powszechnego systemu ubezpieczenia zdrowotnego w następstwie ujęcia go w planie szpitali kraju związkowego lub zawarcia umów o świadczenie opieki zdrowotnej z ustawowymi instytucjami ubezpieczeń zdrowotnych lub z instytucjami je zastępującymi, prowadzą do tego, że porównywalne szpitale prywatne, świadczące podobne usługi na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, są traktowane odmiennie w odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w tym przepisie.

W przedmiocie pytania drugiego

71 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, jakie to czynniki właściwe władze państwa członkowskiego mogą uwzględnić przy ustalaniu, czy usługi opieki zdrowotnej zapewniane przez szpital prywatny są świadczone na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

72 Sąd odsyłający zmierza w szczególności do ustalenia, czy mogą zostać uwzględnione w tym celu wydajność szpitala w zakresie personelu, pomieszczeń i wyposażenia, a także efektywność ekonomiczna zarządzania nim, czy też należy przyjąć punkt widzenia pacjenta i uznać, że warunki socjalne są porównywalne, gdy koszty większości pacjentów pokrywane są przez instytucje zabezpieczenia społecznego.

73 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie określa dokładnie aspektów danych świadczeń opieki zdrowotnej, które należy porównać do celów oceny, czy są one wykonywane na porównywalnych warunkach socjalnych, a w konsekwencji czy przepis ten znajduje zastosowanie (zob. podobnie wyrok z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, pkt 24).

74 W tych okolicznościach Trybunał uznał, że można uwzględnić takie elementy jak charakter usług użyteczności publicznej lub okoliczność, że świadczenia są pokrywane z systemu zabezpieczenia społecznego lub są świadczone w ramach umów zawartych z władzami publicznymi państwa członkowskiego po cenach ustalonych w tych umowach, których koszty są pokrywane częściowo przez instytucje zabezpieczenia społecznego tego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 69, 70; z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, pkt 32).

75 Co się tyczy w pierwszej kolejności zakresu pojęcia „porównywalnych warunków socjalnych", należy wyjaśnić, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 89 opinii, że z samego brzmienia art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wynika, iż wspomniany warunek odnosi się do usług świadczonych przez daną placówkę.

76 Z brzmienia tego przepisu wynika również, po pierwsze, że warunki, na jakich usługi są świadczone w szpitalu, powinny być nie identyczne, lecz porównywalne do warunków, na jakich usługi są świadczone w placówce prawa publicznego, a po drugie, że warunki te mają charakter socjalny.

77 W drugiej kolejności, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 86 opinii, warunek dotyczący „porównywalnych warunków socjalnych" ma na celu uniknięcie sytuacji, w której świadczenia oferowane przez placówki prywatne byłyby zwolnione, w sytuacji gdy rzeczone placówki nie podlegają obowiązkom odpowiadającym celowi socjalnemu porównywalnym z obowiązkami spoczywającymi na podmiotach prawa publicznego.

78 W trzeciej kolejności, jak przypomniano w pkt 57 niniejszego wyroku, art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT ma w szczególności na celu obniżenie kosztów opieki zdrowotnej i ułatwienie jednostkom dostępu do tej opieki, co oznacza również dostęp do świadczeń dobrej jakości.

79 W związku z tym w celu dokonania oceny, czy usługi prywatnych szpitali są świadczone na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych przez instytucje prawa publicznego, sąd odsyłający powinien przede wszystkim wziąć pod uwagę warunki przewidziane przez mające zastosowanie przepisy, którym podlegają szpitale publiczne w odniesieniu do świadczonych usług, a które zmierzają do osiągnięcia celu polegającego na obniżeniu kosztów opieki zdrowotnej i ułatwieniu jednostkom dostępu do dobrej jakości opieki zdrowotnej, a także są odpowiednie i niezbędne w tym celu.

80 Następnie z celu zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, przypomnianego w pkt 78 niniejszego wyroku, wynika, że należy wziąć pod uwagę koszty usług świadczonych przez szpitale prywatne, które są nadal ponoszone przez pacjentów.

81 W tym względzie, jak podnosi Komisja Europejska, istotna może się okazać kwestia, czy stawki dzienne są obliczane w porównywalny sposób w szpitalu prywatnym i publicznoprawnym. Podobnie do sądu odsyłającego będzie należało zbadanie, czy usługi świadczone przez prywatne szpitale są traktowane przez system zabezpieczenia społecznego lub na podstawie umów zawartych z władzami publicznymi państwa członkowskiego w taki sposób, że koszty ponoszone przez pacjentów są porównywalne z kosztami ponoszonymi przez pacjentów w szpitalach publicznych.

82 Wreszcie wydajność szpitala prywatnego w zakresie personelu, pomieszczeń i wyposażenia, a także efektywność ekonomiczna zarządzania nim mogą być brane pod uwagę, ponieważ szpitale publicznoprawne podlegają porównywalnym wskaźnikom zarządzania, a te ostatnie przyczyniają się do osiągnięcia celu w postaci obniżenia kosztów opieki zdrowotnej i ułatwienia jednostkom dostępu do dobrej jakości opieki zdrowotnej, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego.

83 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia, czy usługi opieki zdrowotnej zapewniane przez szpital prywatny są świadczone na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, właściwe władze państwa członkowskiego mogą wziąć pod uwagę, jeżeli zamierzają one osiągnąć cel polegający na obniżeniu kosztów opieki zdrowotnej i ułatwieniu jednostkom dostępu do opieki dobrej jakości, warunki regulacyjne mające zastosowanie do świadczeń udzielanych przez szpitale publicznoprawne, jak również wskaźniki wydajności tego szpitala prywatnego w zakresie personelu, pomieszczeń i wyposażenia, a także efektywności ekonomicznej zarządzania nim, o ile wskaźniki te mają zastosowanie również do szpitali publicznoprawnych. Można również wziąć pod uwagę sposoby obliczania stawek dziennych oraz pokrycie kosztów, w ramach systemu zabezpieczenia społecznego lub na podstawie umów zawartych z władzami publicznymi, usług świadczonych przez ów szpital prywatny, tak aby koszt ponoszony przez pacjenta był podobny do kosztu ponoszonego za podobne usługi przez pacjenta w szpitalu publicznoprawnym.

W przedmiocie kosztów

84 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidując, iż świadczenia opieki zdrowotnej udzielane przez szpital prywatny są zwolnione z podatku od wartości dodanej, jeżeli szpital ten jest dopuszczony zgodnie z przepisami krajowymi dotyczącymi powszechnego systemu ubezpieczenia zdrowotnego w następstwie ujęcia go w planie szpitali kraju związkowego lub zawarcia umów o świadczenie opieki zdrowotnej z ustawowymi instytucjami ubezpieczeń zdrowotnych lub z instytucjami je zastępującymi, prowadzą do tego, że porównywalne szpitale prywatne, świadczące podobne usługi na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, są traktowane odmiennie w odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w tym przepisie.**

2) **Artykuł 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia, czy usługi opieki zdrowotnej zapewniane przez szpital prywatny są świadczone na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, właściwe władze państwa członkowskiego mogą wziąć pod uwagę, jeżeli zamierzają one osiągnąć cel polegający na obniżeniu kosztów opieki zdrowotnej i ułatwieniu jednostkom dostępu do opieki dobrej jakości, warunki regulacyjne mające zastosowanie do świadczeń udzielanych przez szpitale publicznoprawne, jak również wskaźniki wydajności tego szpitala prywatnego w zakresie personelu, pomieszczeń i wyposażenia, a także efektywności ekonomicznej zarządzania nim, o ile wskaźniki te mają zastosowanie również do szpitali publicznoprawnych. Można również wziąć pod uwagę sposoby obliczania stawek dziennych oraz pokrycie kosztów, w ramach systemu zabezpieczenia społecznego lub na podstawie umów zawartych z władzami publicznymi, usług świadczonych przez ów szpital prywatny, tak aby koszt ponoszony przez pacjenta był podobny do kosztu ponoszonego za podobne usługi przez pacjenta w szpitalu publicznoprawnym.**

Podpisy