

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 15. září 2005 1(1)

Spojené věci C-394/04 a C-395/04

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon - Ygeia AE

proti

Ypourgos Oikonomikon

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Symvoulío tis Epikrateias (řecko)]

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození od daně – Článek 13 část A odst. 1 písm. b) – činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče – Poskytování telefonních služeb a televizoru hospitalizované osobě – Poskytování stravy a lůžka osobám, které ji doprovázejí“

1. Tyto dvě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Symvoulío tis Epikrateias (Státní rada) (řecko) se týkají výkladu pojmu „činnosti úzce související“ s poskytováním nemocniční a lékařské péče, uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice 77/388/EHS(2).
2. Jedná se o to, zda poskytování telefonních služeb a televizoru hospitalizované osobě nemocnicí, jakož i poskytování stravy a lůžka osobám, které ji doprovázejí, tímto zařazením, může být považováno za činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče, a může tak být na základě tohoto ustanovení osvobozeno od daně z přidané hodnoty(3).

I – Právní rámec

A – Právo Společenství

3. Cílem šesté směrnice je stanovit společný systém DPH pro všechny členské státy. Za tímto účelem jednak jednotným způsobem definuje zdanitelná plnění(4). Článek 2 bod 1 této směrnice tak stanoví, že předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Podle článku 4 této směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně takovou hospodářskou činnost, jako je činnost poskytovatele služeb, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.
4. Kromě toho šestá směrnice obsahuje ve své hlavě X společný seznam osvobození od daně, aby mohly být, podle jejího jedenáctého bodu odvozní, vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech.
5. Článek 13 téže směrnice stanoví v bodě A osvobození od daně stanovená ve prospěch

určitých činností ve veřejném zájmu. Odstavec 1 tohoto ustanovení zní následovně:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

b) poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními těžké povahy;

[...]“

6. Článek 13 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice stanoví, že členské státy mohou vázat v jednotlivých případech a za dodržení jedné nebo několika podmínek, které stanoví, osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daní podle odst. 1 písm. b).

7. Tentýž čl. 13 část A odst. 2 stanoví v písm. b):

„Poskytování služeb nebo dodání zboží nebude osvobozeno od daní podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku, jestliže:

- není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daní,
- jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytáváním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k dani z přidané hodnoty.“

B – Vnitrostátní právo

8. Článek 18 odst. 1 zákona č. 1642/1986 o uplatňování daní z přidané hodnoty a o dalších ustanoveních (FEK A' 125) stanoví:

„1. Od daní jsou osvobozeny:

[...]

d) poskytování nemocniční a lékařské péče, jakož i s ním úzce související dodávání zboží a poskytování služeb prováděné osobami jednajícími v souladu se zákonem. Těmto službám jsou postaveny na rovné úrovni služby poskytované zařízeními provozujícími lázeňská zařízení a termální prameny:

[...]“(5).

II – Skutkový stav

9. Diagnostiko Therapeftiko Kentro Athinon – Ygeia AE(6) je právnickou osobou soukromého práva, jejíž předmět podnikání spočívá v poskytování nemocniční a lékařské péče.

10. Po provedení kontroly účetních knih Ygeia za zdaňovací období odpovídající rokem 1992 a 1993 měl příslušný správní orgán za to, že příjmy, kterých Ygeia dosáhla jednak poskytováním telefonních služeb a televizorů hospitalizovaným osobám a jednak poskytováním stravy a lžek

osobám, které je doprovázejí, musí podléhat DPH. V důsledku toho opravil daňový dluh této společnosti za oba dva odpovídající roky.

11. Žaloby podané Ygeia proti rozhodnutím přijatým tímto orgánem byly zamítnuty Dioikitiko Protodikeio (správní soud první stupně), poté Dioikitiko Efeteio (správní odvolací soud). Tyto soudy rozhodly, že uvedené služby již svou povahou nemohou být považovány za úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče, protože jsou určeny k usnadnění pobytu nemocných v nemocnici a nepříspívají k péči, která je jim poskytována.

12. Ygeia podala proti rozsudkům vydaným Dioikitiko Efeteio opravný prostředek.

III – Předběžná otázka

13. Předkládající soud uvádí, že není zpochybováno, že Ygeia splňuje jako právnická osoba soukromého práva podmínky osvobození od sporné daně, pokud jde o nemocniční a lékařskou péči, kterou poskytuje. Otázkou je podle tohoto soudu pouze to, zda sporné služby spadají pod pojem „úzce související“ s poskytováním nemocniční a lékařské péče.

14. Předkládající soud uvádí, že tento pojem není v čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice definován. Připomíná, že v rozsudku ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie(7), Soudní dvůr rozhodl, že uvedený pojem nesmí být předmětem zvlášť úzkého výkladu, jelikož osvobození těchto úloh od daně je určeno k zajištění toho, aby se nemocniční a lékařská péče, jakož i úlohy s nimi úzce související nestaly nedostupnými z důvodu jejich zvýšených nákladů, pokud by podléhaly DPH.

15. Odkazuje rovněž na rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier(8), ve kterém Soudní dvůr připustil, že otázka, zda úloha spadá pod pojem „úzce související úlohy“, závisí na její povaze vedlejší související služby. Jinými slovy jedná se o to, zda dotčená služba představuje pro své příjemce prostředek, který jim umožňuje mít užitek z jiných služeb za nejvýhodnějších podmínek, nebo zda pro ně představuje úhel sám o sobě. Předkládající soud se z tohoto hlediska domnívá, že dotčené služby mohou být kvalifikovány jako vedlejší související služby k péči poskytované Ygeia, aniž by tato kvalifikace byla dostatečná pro jejich zařazení do kategorie úloh úzce souvisejících s poskytováním nemocniční a lékařské péče.

16. V tomto ohledu uvádí, že podle prvního kritéria stanoveného v čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice proto, aby úloha byla považována za úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče, musí být nezbytná. Uvádí jako příklad použití tohoto kritéria rozsudek ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo (9), ve kterém bylo rozhodnuto, že pojem poskytování služeb „úzce související“ s vysokoškolským vzdáváním zahrnuje poskytování služeb a dodávání zboží *přímo nezbytných* pro vzdávání. Z toho vyvozuje, že na základě tohoto kritéria nemohou být sporné úlohy osvobozeny od DPH.

17. S přihlédnutím k této úvahám se Symvoulis tis Epikrateis rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Náleží služby poskytované osobami uvedenými v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) směrnice 77/388/EHS týkající se jednak užívání telefonu a televize nemocnými a jednak poskytování stravy a lůžek osobám, které je doprovázejí, mezi úlohy úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče ve smyslu výše uvedeného ustanovení v rozsahu, v němž představují nejen vedlejší související služby ve vztahu k této péči, ale rovněž služby pro tuto péči nezbytné?“

IV – Rozbor

18. Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 13 A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že poskytování telefonních služeb a televizoru hospitalizované osob? nemocnicí, jakož i poskytování stravy a l?žka osobám, které ji doprovázejí, tímto za?ízením p?edstavuje ?innosti úzce související s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e ve smyslu tohoto ustanovení.

19. Tato otázka vzniká, protože poskytování telefonních služeb a televizoru, jakož i poskytování stravy a l?žek p?edstavují v zásad? ?innosti podléhající DPH, pokud jsou uskute??ovány za protipln?ní osobou povinnou k dani. Ve společném systému DPH je rovnž obvyklé, že jedna osoba m?že uskute??ovat ?innosti osvobozené od DPH a služby této dani podléhající(10).

20. Svou p?edb?žnou otázkou chce tedy p?edkládající soud zjistit, zda dot?ené služby p?edstavují svou povahou ?innosti úzce související s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e, a zda v d?sledku toho musejí být vždy osvobozeny od DPH na základ? ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice.

21. Ygeia navrhuje na tuto otázku odpov?d?t kladn?. Má jednak za to, že podmínky stanovené v ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) šesté sm?rnice nejsou nezbytn? relevantní za ú?elem definování pojmu „?innosti úzce související“ s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e. Podle ní se jedná p?ípadn? o podmínky, na které mohou ?lenské státy vázat uplatn?ní dot?eného osvobození od dan? na jiné poskytovatele než právnické osoby ve?ejného práva.

22. Krom toho uvádí, že sporné služby nep?edstavují pro nemocné ú?el sám o sob?, ale prost?edek, který jim umož?uje mít užitek z poskytování nemocni?ní a léka?ské pé?e za nejvýhodn?jších podmínek. Podle ní se tedy jedná o vedlejší související služby k poskytování nemocni?ní pé?e, se kterými musí být zacházeno z hlediska da?ového stejn? s ohledem na DPH jako s poskytováním nemocni?ní pé?e. Odkazuje rovnž na skute?nost, že v ?ecku je zvykem, že rodinní p?íslušníci doprovázejí nemocného, a poskytují tak pomoc zam?stnanc?m, kte?í o n?j pe?ují. Zd?raz?uje, že jejich p?ítomnost udržuje nemocného v lepším psychickém stavu, a p?ispívá tak k jeho uzdravení. Tvrdí, že totéž platí pro poskytování telefonních služeb a televizoru, protože tyto služby umož?ují nemocnému z?stat v kontaktu s vn?jším sv?tem. Z toho podle Ygeia vyplývá, že relevantním kritériem pro ú?ely ur?ení, zda takové služby spadají pod pojem „?innosti úzce související“ s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e, ?i nikoliv, je v?le samotného nemocného, který o poskytování uvedených služeb požádal, jelikož je považoval za nezbytné pro své uzdravení.

23. Uvádí kone?n?, že jelikož jsou dot?ené služby poskytovány výlu?n? v rámci nemocnice, nekonkurují srovnatelným službám poskytovaným jinými podniky povinnými k DPH.

24. S tímto rozbohem nesouhlasím. Stejn? jako ?ecká republika, Spolková republika N?mecko a Kyperská republika, jakož i Komise Evropských společenství jsem toho názoru, že vzhledem k použitelnému právu Společenství, nem?že být žádná z dot?ených služeb považována za ?innost svou povahou „úzce související“ s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e.

25. Nicmén? na rozdíl od t?chto ?lenských stát? se domnívám, že žádná z t?chto služeb nesmí být z využití osvobození od DPH systematicky vylou?ena. Podle mého názoru musí být tyto služby osvobozeny od DPH, pokud se jeví, že jsou nezbytné k lé?ení hospitalizované osoby, a jediným kritériem, které se zdá, že m?že být pro ú?ely ur?ení, zda jsou skute?n? nezbytné, relevantní, je léka?ský p?edpis. Zakládám toto stanovisko jednak na obsahu ?l. 13 ?ásti A šesté sm?rnice a jednak na cíli, který je základem osvobození od DPH, pokud jde o poskytování nemocni?ní a léka?ské pé?e v nemocni?ním prost?edí.

26. Pokud jde zaprvé o obsah ?l. 13 ?ásti A šesté sm?rnice, jak uvádí p?edkládající soud a jak to konstatoval Soudní dv?r(11), nedefinuje, co zahrnuje pojem „?innosti úzce související“ s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e. V textu ?l. 13 ?ásti A písm. b) uvedené sm?rnice rovn?ž chybí údaj ohledn? toho, zda n? která ze sporných služeb spadá pod tento pojem, ?i nikoliv.

27. Jak uvádí Komise, ze zn?ní tohoto ustanovení m?že být dovozeno, že se týká služeb poskytovaných zam?stnanci lé?ebnými za?ízeními, protože zahrnuje poskytování služeb „provád?né ve?ejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami ve?ejnoprávních subjekt?, nemocnicemi [...]“. Nesdílím naopak stanovisko Komise, že ze zn?ní tohoto ustanovení rovn?ž vyplývá, že „úzce souvisejícími ?innostmi“ mohou být pouze služby poskytované samotnému nemocnému. Podle m? z doslovného výkladu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice vyplývá, že pojem „?innosti úzce související“ s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e zahrnuje veškeré služby poskytované nemocnicí, které mají úzkou souvislost s poskytováním nemocni?ní pé?e nemocnému a léka?skou pé?í, která je mu poskytována(12).

28. Ze zn?ní ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice nem?že být tedy dovozeno, že takové služby poskytované lé?ebným za?ízením p?íbuznému nemocného, jako je poskytnutí l?žka a stravy, jsou z osvobození vylou?eny.

29. Naopak v ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) šesté sm?rnice lze nalézt relevantní údaje za ú?elem odpov?di na p?ezkoumávanou otázku. Podle tohoto ustanovení se tak na poskytování služeb a dodání zboží nem?že vztahovat osvobození stanovené zejména v uvedeném ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) uvedené sm?rnice, pokud jednak nejsou nezbytné pro poskytnutí pln?ní osvobozeného od dan? a jednak jejich základním ú?elem je získání dodate?ného p?íjmu pro subjekt poskytáváním pln?ní, která jsou v p?ímém sout?žním vztahu s pln?ními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.

30. A?koliv Soudní dv?r neodkázal na ?l. 13 ?ást A odst. 2 písm. b) šesté sm?rnice ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Francie, ve kterém rozhodl o výkladu pojmu „?innosti úzce související“ s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e, domnívám se, stejn? jako p?edkládající soud a výše uvedené ?lenské státy, že toto ustanovení je pro tento výklad relevantní. Z jeho zn?ní totiž vyplývá, že ukládá ?lenským stát?m dv? povinnosti, které musejí dodržovat pro všechny výslovn? uvedené p?ípady osvobození, tedy ty stanovené v uvedeném ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n). Podotýkám mimoto, že každý z t?chto p?ípad? se týká poskytování služeb nebo dodání zboží, které jsou „úzce související“ nebo mají „úzkou souvislost“ s ?inností ve ve?ejném zájmu(13).

31. ?lánek 13 ?ást A odst. 2 písm. b) šesté sm?rnice tedy v rozporu s p?ípadem zamýšleným Ygeia nestanoví dodate?né podmínky, které by se uplatnily pouze ve zvláštním p?ípadě, kdy se ?lenské státy rozhodnou rozší?it osvobození od dan? na jiné poskytovatele služeb než právnické osoby ve?ejného práva. Pokud by tomu totiž tak bylo, bylo by namíst? se domnívat, že tyto podmínky neexistují samostatn?, ale navazují na podmínky stanovené v ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice, které pro ?lenské státy stanoví tuto možnost rozší?ení(14). Ze zn?ní ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) šesté sm?rnice rovn?ž vyplývá, že ob? podmínky, které jsou v n?m stanoveny, mají pro ?lenské státy kogentní charakter na rozdíl od podmínek obsažených v témže ?lánku ?ásti A odst. 2 písm. a), které jsou fakultativní.

32. S p?ihlédnutím k obsahu ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) šesté sm?rnice musejí být podmínky stanovené tímto ustanovením vzaty v úvahu p?i výkladu výraz? jednotlivých p?ípad? osvobození o dan? uvedených v tomto ustanovení, tedy p?ípad? stanovených v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n).

33. Tento rozbor dosahu ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) šesté sm?rnice je potvrzen výše uvedeným rozsudkem Komise v. N?mecko, ve kterém Soudní dv?r rozhodl o otázce, zda výzkumné ?innosti uskute?ované za protipln?ní vysokoškolskými za?ízeními mohou být osvobozeny od DPH na základ? ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice.

34. N?mecká vláda v uvedeném ?ízení tvrdila, že výzkum p?edstavuje službu úzce spojenou se vzd?láváním ve veřejnoprávních vysokoškolských za?ízeních, protože posledn? uvedená za?ízení ho pot?ebují, aby mohla ?ádn? uskute?ovat své vzd?lávací ?innosti, p?i?emž výzkum jim umož?uje rozvíjet a p?edávat nové poznatky. Soudní dv?r nep?ijal tento rozbor a rozhodl, že a?koliv výzkum m?že být považován „za velmi užite?ný pro vysokoškolské vzd?lávání, není nezbytný pro dosažení cíle jím sledovaného, tedy zejména vzd?lávání student? za ú?elem umožnit jim výkon profesní ?innosti“(15).

35. Tento požadavek p?ijatý Soudním dvorem v rámci výkladu pojmu „?innosti úzce související“ s vysokoškolským vzd?láváním stanoveným v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice platí rovnž s ohledem na obsah ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) uvedené sm?rnice pro výklad pojmu „?innost úzce související“ s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e, uvedeného v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b).

36. Z toho vyplývá, že vzhledem k použitelnému právu podle první podmínky stanovené v ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) šesté sm?rnice pro to, aby byly služby poskytované lé?ebnými za?ízeními osvobozeny od DPH, nesta?í, že jsou potenciáln? nebo skute?n? užite?né pro uzdravení nemocného. V souladu s tímto ustanovením jsou ?innosti úzce související s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e pouze ty ?innosti, které jsou pro tuto pé?i nezbytné.

37. P?ezkoumám-li dot?ené služby, zdá se, že žádná z nich nem?že být považována za nezbytnou nebo nutnou pro poskytování nemocni?ní nebo léka?ské pé?e obecn?, tedy bez ohledu na hospitalizovanou osobu a d?vody její nemocni?ní pé?e. Pokud se zdá být nespochybnitelným, že každá z nich m?že více ?i mén? p?isp?t ke zlepšení podmínek pobytu hospitalizované osoby, a v d?sledku toho k jejímu uzdravení, zdá se mi, že tento p?ísp?vek k lé?ebnému procesu se zna?n? liší v závislosti na osobách a d?vodech jejich nemocni?ní pé?e. Zdá se mi, že se situace zna?n? odlišuje podle toho, zda je pacientem dí? útlého v?ku, nebo dosp?lý, a podle toho, zda je p?edm?tem nemocni?ní pé?e benigní chirurgický zákrok vyžadující krátkodobou nemocni?ní pé?i nebo lé?ba závažné nemoci, z d?vodu které je život nemocného ohrožen a která od?vod?uje dlouhodobou nemocni?ní pé?i.

38. Nezdá se mi tudíž možné se domnívat, že dot?ené služby jsou svou povahou „úzce spojené“ s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e. Zdají se mi jasn? odlišné například od ?innosti, která byla p?edložena Soudnímu dvoru ve výše uvedené v?ci Komise v. Francie a kterou Soudní dv?r považoval za „úzce spojenou“ s léka?ským rozbohem, osvobozeným od DPH.

39. V uvedené v?ci byl Soudní dv?r konfrontován s francouzskými právními p?edpisy, které stanovily, že ur?ité biologické rozboru mohou být uskute?ny pouze specializovanými laborato?emi. Tyto právní p?edpisy rovnž vyžadovaly, aby specializovaná laborato?, která provedla rozbor, zaplatila odm?nu laborato?i, která uskute?nila odb?r u pacienta, za p?edání tohoto odb?ru. Žalobní d?vod Komise proti t?mto právním p?edpis?m se týkal skute?nosti, že na rozdíl od náklad? rozboru a samotného odb?ru, náklady p?edání odb?ru podléhaly DPH. Soudní dv?r rozhodl, sleduje tak argumentaci Komise, že p?edání odb?ru je ?inností úzce související s rozbohem osvobozeným od DPH, protože k tomuto p?edání dochází logicky mezi provedením odb?ru a rozbohem(16).

40. Sdílím rovnž stanovisko Komise, že žádná z dot?ených služeb nem?že být postavena

narove? poskytování stravy a l?žka samotnému nemocnému, které se opravdu zdají být svou povahou ?innostmi úzce souvisejícími s poskytováním nemocni?ní pé?e. Z toho vyplývá, že žádná ze sporných služeb nem?že být systematicky osvobozena od DPH na základ? ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice.

41. Zadruhé se mi zdá, že tento rozbor je potvrzený vzhledem k cíli, na n?mž je založeno osvobození stanovené v tomto ustanovení. Jak bylo rozhodnuto Soudním dvorem, toto osvobození je ur?eno k zajišt?ní toho, aby se užívání nemocni?ní a léka?ské pé?e nestalo nedostupným z d?vodu zvýšených náklad? této pé?e, pokud by tato pé?e nebo ?innosti, které s ní úzce souvisí, podléhaly DPH(17). Jedná se podle judikatury o to, aby byla osvobozeny od DPH služby poskytované za?ízeními sledujícími sociální ú?ely, jako je ochrana lidského zdraví, a které mají za cíl diagnostikovat, lé?it a v co nejv?tším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže(18). Cílem tohoto osvobození je tedy snížit náklady zdravotní pé?e a u?init tuto pé?i jednotlivc?m dostupn?jší(19).

42. Je tedy d?ležit? pro to, aby se na služby vztahovalo osvobození od dan? stanovené v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice, aby služby poskytované v lé?ebném za?ízení skute?n? sledovaly lé?ebný ú?el. Pouze vzhledem k tomuto cíli nesmí být podle judikatury pojem „?innosti úzce související“ s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e vykládán p?íliš restriktivn?. Tato judikatura tedy neumož?uje se domnívat, že dot?ené služby jsou nezbytn? ?innostmi úzce souvisejícími s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e, jelikož, jak jsem ukázal, nemohou být obecn? a systematicky považovány za služby nutné nebo nezbytné pro pé?i v nemocni?ním prost?edí.

43. Mimoto, jak uvádí Komise, systematické osvobození sporných služeb od dan? by mohlo vést k výsledku odporujícímu cíli sledovanému ?l. 13 ?ástí A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice. Pokud totiž osoba povinná k dani vykonává ?innost osvobozenou od DPH, nese ve skute?nosti zatížení DPH, kterou odvedla na vstupu v rámci nákupu zboží a služeb nezbytných pro tuto ?innost, protože ho nem?že p?enést na kone?né spot?ebitele. Rovn?ž jsem shledal, že pokud vykonává jak zdan?né ?innosti, tak ?innosti osvobozené od dan?, m?že si odpo?íst pouze podíl DPH p?ipadající na zdan?né ?innosti bez zohledn?ní ?inností od dan? osvobozených. Zvýšit podíl ?inností osvobozených od dan? má tudíž za d?sledek snížení nároku na odpo?et osoby povinné k dani, a tedy zvýšení ?ástky DPH, kterou je povinna odvést. Jelikož tato osoba povinná k dani musí vyrovnat sv?j rozpo?et, promítne se zvýšení tohoto da?ového zatížení do zvýšení ceny jejich služeb osvobozených od DPH. Jinými slovy osvobodit systematicky poskytování telefonních služeb a televizoru hospitalizované osob?, jakož i poskytování ubytování osobám, které ji doprovázejí, vyvolává vážné nebezpe?í, že dojde ke zvýšení ceny za den strávený v nemocni?ní pé?i.

44. Rovn?ž se nedomnívám, že p?ezkum sporných služeb s ohledem na kritérium jejich povahy jako vedlejší související služby ?i nikoliv, umož?uje tyto služby systematicky osvobodit od DPH. Jak p?ipomíná p?edkládající soud, toto kritérium bylo použito Soudním dvorem ve výše uvedených v?cech Komise v. Francie a Dornier pro ú?ely ur?ení, zda služby, které byly dot?ené v uvedených v?cech, spadají, ?i nespádají pod pojem „?innosti úzce související“ s poskytováním nemocni?ní a léka?ské pé?e. Pojem „vedlejší související služba“ se m?že sice zdát širším než podmínka, podle které musí být ?innost nezbytná ke sledování dot?eného ve?ejného zájmu. Podle judikatury totiž služba m?že být považována za vedlejší související službu k hlavní služb?, pokud pro zákazníky p?edstavuje nikoliv ú?el sám o sob?, nýbrž prost?edek k užívání hlavní služby poskytovatele za nejvýhodn?jších podmínek(20).

45. Nicmén?, i kdybych vyšel z tohoto kritéria a i kdyby mohlo být uplatn?no zobecn?ním první podmínky stanovené v ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) šesté sm?rnice, zdá se obtížné se

systematicky domnívat, že sporné služby nepředstavují úhel sám o sobě. Jak jsem uvedl, poskytování telefonních služeb a televizoru nemocnému neodpovídá vždy léčebnému úhelu. Nemocný si může zvolit, zda využije těchto služeb u léčebného zařízení spíše než u jiného subjektu z důvodů pohodlí a aniž by uvedené služby nezbytně spadaly do léčebného procesu, který odvoduje jeho nemocniční péči. Rovněž využití možností ubytování poskytovaných nemocnicí, které využijí příbuzní nemocného, není vždy vyžadováno vzhledem k nemoci nemocného, ale může odpovídat pouhému přání využít možností ubytování nabízených nemocnicí, které jsou méně nákladné a blíže hospitalizované osobě než ekvivalentní služby poskytované jinou osobou povinnou k dani, hotelem nebo restaurací.

46. Mimoto systematické osvobození dotčených služeb od daně by bylo v rozporu se zásadami vyvinutými judikaturou, které poskytují rámec výkladu osvobození od daně stanovených šestou směrnicí. Jak připomněli všichni vedlejší účastníci, z ustálené judikatury vyplývá, že osvobození od daně stanovená v článku 13 šesté směrnice musejí být vykládána striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb za protiplnění uskutečněného osobou povinnou k dani(21). Je třeba rovněž zdraznit v témže smyslu, že šestá směrnice neosvobozuje od DPH všechny činnosti ve veřejném zájmu, nýbrž výlučně ty, které jsou uvedeny a velmi podrobně popsány(22). Dotčené služby tedy mohou být osvobozeny od DPH, pouze pokud splňují právní podmínky stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

47. Výklad tohoto ustanovení musí rovněž dodržovat zásadu daňové neutrality vlastní společnému systému DPH, na základě které nesmí být se subjekty uskutečňujícími stejná plnění zacházeno odlišně v oblasti vybírání DPH(23). V tomto ohledu v rozporu s tím, co tvrdí Ygeia a jak právem zdraznily členské státy, které předložily v probíhajícím řízení vyjádření, pokud léčebné zařízení poskytuje dotčené služby, konkuruje takovým osobám povinným k dani, které poskytují služby téže povahy, jakými jsou hotely a restaurace, jde-li o poskytování ubytování osobám, které nemocného doprovázejí, a poskytovatelé telefonních služeb a televizí. Jak uvádí Spolková republika Německo, nemocní, kteří používají mobilní telefon, odvádějí DPH z nákladů telefonních služeb a jejich rodinní příslušníci, kteří nocují a stravují se v hotelu, platí tuto daň z ceny jejich ubytování.

48. Z judikatury konečně vyplývá, že osvobození od daně stanovená v článku 13 šesté směrnice představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž cílem je zabránit rozdílnému při používání režimu DPH mezi členskými státy(24). To znamená, že pojem „činnosti úzce související“ s poskytováním nemocniční a lékařské péče nemůže být definován různě v závislosti na sociálně-hospodářských charakteristikách každého členského státu.

49. S přihlédnutím k těmto skutečnostem se tedy domnívám, že sporné služby nemohou být obecně a systematicky považovány za služby úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče ve smyslu čl. 13 části A písm. b) šesté směrnice.

50. Nemůže být nicméně vyloučeno, že se na dotčené služby může za určitých okolností vztahovat osvobození od daně uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Jak jsem uvedl, cílem tohoto osvobození je snížit náklady zdravotní péče, tedy služeb, jejichž úelem je chránit, udržet nebo zlepšit zdravotní stav osob. Úhel služby tedy uruje, zda musí či nemusí být osvobozena od DPH.

51. Zdá se mi zcela myslitelné, že za určitých okolností může být přítomnost příbuzného u hospitalizované osoby nezbytná pro léčbu uvedenou a že poskytnutí lůžka a stravy tomuto příbuznému se může ukázat nezbytným pro zajištění jeho stálé přítomnosti u nemocného. Tak tomu může být například, pokud je hospitalizovanou osobou dítě utlého vku nebo má nemoc, která vyvolává značnou úzkost.

52. Poskytování telefonních služeb nemocnému mu může umožnit zůstat ve styku se svými příbuznými a nalézt u nich důležitou morální posilu, která se za určitých okolností může ukázat nezbytnou. I když se to může zdát na první pohled zřejmé, zdá se rovněž obtížné kategoricky vyloučit, že poskytnutí televizoru, který představuje zdroj informací a rozptýlení ceně vztáhnout lidí, může být v určitých případech nezbytným pro léčení hospitalizovaného nemocného. Poukazují opět na děti, které z důvodu závažné nemoci nebo jejího léčení nemohou přijímat návštěvy nebo pouze za omezených podmínek. Poskytnutí televize tímto dále se může ukázat jako prvek, který je nezbytný pro rozptýlení po dobu jejich léčení v nemocničním prostředí.

53. Oproti tomu, jestliže se jeví snadno představitelným, že poskytování těchto služeb může být v určitých případech nezbytné pro léčení hospitalizované osoby, zdá se naopak velmi obtížným objektivně upřesnit, které případy to jsou, vzhledem ke značnému množství situací, jež v praxi mohou nastat. Je třeba rovněž připomenout, že cílem šesté směrnice je zavést společný systém DPH a že tento systém musí být jasný a předvídatelný⁽²⁵⁾. Tudíž by nebylo v souladu s tímto cílem a tímto požadavky nechat v každém konkrétním případě posouzení, zda dotčené služby jsou skutečně nezbytné, na lékařských zařízeních a příslušných vnitrostátních orgánech. V důsledku toho je v cíl Soudního dvora definovat objektivní kritérium společné pro všechny členské státy.

54. Vzhledem k použitelnému právu Společenství se nedomnívám, že by tímto kritériem mohla být žádost samotného nemocného, jak navrhuje Ygeia, nebo žádost jeho příbuzných. Takové kritérium neumožňuje zaručit, že osvobození bude omezeno na činnosti, které jsou skutečně nezbytné pro poskytování nemocniční a lékařské péče. Mimoto se zdá, že otázka, zda je poskytování některé z dotčených služeb nezbytné pro léčení hospitalizované osoby, spadá do lékařského posouzení. Lékař povinný léčením hospitalizované osoby v lékařském zařízení se zdá být nepřislušnější k posouzení, zda takové služby, jako jsou dotčené služby, které nejsou svou povahou službami úzce souvisejícími s poskytováním nemocniční a lékařské péče, musejí být nicméně považovány za nezbytné pro léčení této osoby. Toto kritérium je rovněž výhodné, neboť je objektivní a dodržuje požadavky jistoty a předvídatelnosti.

55. V souladu s tímto kritériem tak poskytování telefonních služeb a televizoru hospitalizované osobě nemocnicí, jakož i poskytování stravy a lůžka osobám, které ji doprovázejí, tímto zařízením, představuje činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče, pokud jsou poskytnutí tohoto vybavení nebo stálá přítomnost blízké osoby předepsány lékařem.

56. Když byli účastníci řízení při jednání vyzváni, aby se vyjádřili k tomuto kritériu, zástupce Ygeia uvedl, že lékař nikdy nepředepisují tento typ služby. Naopak zástupce řecké vlády uvedl, že toto kritérium může vést ke zneužívání.

57. Z odpovědi řecké vlády, a na rozdíl od toho, co tvrdí Ygeia, především vyvozují, že kritérium, které navrhuji, může být uplatňováno v praxi. Dále nepochybuji, že uplatňování tohoto kritéria může vést ke zneužívání a především k rozdílné praxi mezi jednotlivými lékařskými zařízeními. Nicméně toto nebezpečí a tato nevýhoda jsou vlastní uplatňování jakéhokoli kritéria, které spočívá na lidském posouzení, a zájem nevyloučit kategoricky dotčené služby z rozsahu působnosti osvobození od daní podle mého názoru převažuje nad praktickými obtížemi, které vzniknou uplatňováním navrženého kritéria. Je třeba rovněž připomenout, že členské státy mohou v případě potřeby přijmout vhodná opatření, aby zabránily zneužívání při uplatňování tohoto kritéria stejným způsobem, jako jsou vyzvány, aby tak učinily, čl. 13 částí A odst. 1 šesté směrnice pro každý z konkrétních případů osvobození stanovených tímto ustanovením.

58. Jestliže Soudní dvůr bude souhlasit s mým návrhem, bude v cíl vnitrostátního soudu, aby v projednávání případě přezkoumal, zda dotčené služby poskytované Ygeia hospitalizovaným

osobám v jejím zařzení byly předepsány lékem. Bude povinen rovněž ověřit, zda základním úelem těchto služeb nebylo získání dodatečného příjmu pro Ygeia v souladu s čl. 13 částí A odst. 2 písm. b) šesté směrnice.

59. S přihlédnutím ke všem těmto skutečnostem navrhuji odpovědět na předložnou otázku tak, že čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že poskytování telefonních služeb a televizoru hospitalizované osobě nemocnicí, jakož i poskytování stravy a lůžka osobám, které ji doprovázejí, tímto zařzením, představuje činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče, pokud jsou poskytnutí tohoto vybavení nebo stálá přítomnost blízké osoby u osoby hospitalizované předepsány lékem.

V – Závěry

60. S přihlédnutím k předcházejícím úvahám navrhuji na otázku položenou Symvoulio tis Epikrateias odpovědět takto:

„Článek 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že poskytování telefonních služeb a televizoru hospitalizované osobě nemocnicí, jakož i poskytování stravy a lůžka osobám, které ji doprovázejí, tímto zařzením, představuje činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče, pokud jsou poskytnutí tohoto vybavení nebo stálá přítomnost blízké osoby u osoby hospitalizované předepsány lékem.“

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

3 – Dále jen „DPH“.

4 – Viz rozsudky ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 38), a ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 36).

5 – Viz francouzská verze předkládacího rozhodnutí, s. 3.

6 – Dále jen „Ygeia“.

7 – C-76/99, Recueil, s. I-249 (bod 23).

8 – C-45/01, Recueil, s. I-12911.

9 – C-287/00, Recueil, s. I-5811 (body 31 a 48).

10 – Pokud osoba povinná k dani používá zboží a služby jak pro plnění osvobozená od daní, tak i pro zdaněné služby, šestá směrnice stanoví v čl. 17 odst. 5 a v článku 19, jak tato osoba povinná k dani odpovídává DPH, kterou odvedla na vstupu pro uskutečnění svých zdaněných činností.

11 – Viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie (bod 22).

12 – Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 23. února 1988, Komise v. Spojené království (353/85, Recueil, s. 817, bod 32), a výše uvedený Dornier (bod 33).

13 – Například čl. 13 část A odst. 1 osvobozuje pod písm. g) poskytování služeb a dodání zboží

„úzcce související“ se sociální pé?í nebo sociálním zabezpe?ením; pod písm. h), poskytování služeb a dodání zboží „úzcce související“ s ochranou d?tí a mládeže; jakož i pod písm. i), výchovu a školské nebo vysokoškolské vzd?lávání d?tí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace, jakož i poskytování služeb a dodání zboží s nimi „úzcce související“ atd.

14 – ?lánek 13 ?ást A odst. 2 písm. a) zní následovn?:

„?lenské státy mohou vázat v jednotlivých p?ípadech osvobození jiných než ve?ejnoprávních subjekt? od dan? podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto ?lánku na jednu ?i více z t?chto podmínek:

– doty?né subjekty nesm?jí systematicky sledovat zisk jako sv?j cíl a jakýkoliv p?ípadný zisk nesmí být rozd?len, nýbrž ur?en k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb,

– musí být ?ízeny a spravovány v zásad? na základ? dobrovolnosti osobami, které nemají p?ímý, ?i nep?ímý zájem samy ani cizím prost?ednictvím na výsledcích doty?né ?innosti,

– musí uplat?ovat ceny schválené p?íslušnými ve?ejnými ú?ady nebo ceny, které takto schválené ceny nep?ekra?ují, a u služeb nepodléhajících schválení uplat?ovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplat?ují obchodní podniky povinné k dani z p?ídané hodnoty,

– osvobození od dan? nesmí být zp?sobilé narušit hospodá?skou sout?ž, nap?íklad znevýhod?ovat obchodní podniky povinné k dani z p?ídané hodnoty“.

15 – Viz bod 48. Soudní dv?r v n?m rovn?ž od?vodnil tento rozbor tím, že uvedl, že „ur?itý po?et vysokoškolských za?ízení dosahuje tohoto cíle bez provád?ní výzkumných projekt? za protipln?ní a že existují jiné prost?edky jak zajistit existenci spojení mezi vysokoškolským vzd?láváním a profesním životem“.

16 – Viz bod 24.

17 – Viz výše uvedené rozsudky Komise v. Francie (bod 23) a Dornier (bod 43).

18 – Viz výše uvedený rozsudek Dornier (body 47 a 48).

19 – Tamtéž (bod 43).

20 – Viz rozsudky ze dne 22. ?íjna 1998, Madgett a Baldwin (C?308/96 a C?94/97, Recueil, s. I?6229, bod 24), a ze dne 25. února 1999, CPP (C?349/96, Recueil, s. I?973, bod 30).

21 – Viz zejména rozsudky ze dne 5. ?ervna 1997, SDC (C?2/95, Recueil, s. I?3017, bod 20); ze dne 10. zá?í 2002, Kügler (C?141/00, Recueil, s. I?6833, bod 28), a ze dne 20. listopadu 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services (C?307/01, Recueil, s. I?13989, bod 52).

22 – Viz rozsudky ze dne 12. listopadu 1998, Institute of the Motor Industry (C?149/97, Recueil, s. I?7053, bod 18); ze dne 14. zá?í 2000, D. (C?384/98, Recueil, s. I?6795, bod 20), jakož i výše uvedený D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services (bod 54).

23 – Viz výše uvedené rozsudky Kügler (bod 30) a Dornier (body 42 a 44).

24 – Viz rozsudek ze dne 15. ?ervna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, s. 1737, bod 11), jakož i výše uvedené rozsudky CPP (bod 15); Komise v. Francie (bod 21), jakož i D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services (bod 52).

25 – Viz zejména rozsudek ze dne 13. b?ezna 1990, Komise v. Francie (C?30/89, Recueil, s.

I?691, bod 23).