

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

ELEANOR SHARPSTON

od 26. rujna 2013.(1)

Predmet C-366/12

Finanzamt Dortmund-West

protiv

Klinikum Dortmund gGmbH

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka))

„PDV – Opskrba ambulantni citostatskim lijekovima – Izuzeće za bolničku i medicinsku zaštitu te usko povezane aktivnosti – Moraju li „usko povezane aktivnosti“ biti usluge – Mora li ih obavljati osoba koja pruža bolničku i medicinsku zaštitu – Smiju li one biti izuzete ako su usko povezane s pružanjem medicinske zaštite koju ne obavlja bolnica ili slična ustanova“

1. Pravo Unije predviđa izuzeće od PDV-a, s jedne strane, za „bolničku i medicinsku zaštitu i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava“, ili koje u sličnim socijalnim uvjetima obavljaju „bolnice, centri za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode“, te, s druge strane, za „pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija“.

2. Ovim zahtjevom za prethodnu odluku njemački Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) želi znati kako primijeniti ta izuzeća kada se lijekovi za kemoterapiju izdaju u bolničkoj ljekarni i primjenjuju tijekom ambulantnog liječenja koje u prostorijama bolnice obavljaju liječnici u okviru svoje samostalne djelatnosti.

Mjerodavno pravo Unije

3. Predmet u glavnom postupku tiče se poreznih godina 2005. i 2006., kada je Šesta direktiva(2) bila primjenjivo pravo Unije.

4. Na temelju članka 2. stavka 1. Šeste direktive, „isporuka robe ili usluga unutar teritorija države koju uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav“ podlijevala je PDV-u. U skladu s člankom 5. stavkom 1. i člankom 6. stavkom 1., isporuka robe značila je „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik“, a isporuka usluga značila je „svaku transakciju koja ne predstavlja aktivnost isporuke robe u smislu članka 5.“(3).

5. Na temelju članka 12. stavka 3. točke (a) Šeste direktive, države članice morale su utvrditi standardnu stopu PDV-a od najmanje 15 %. One su također mogle primijeniti jednu ili dvije snižene stope ne manje od 5 % na isporuke kategorija robe i usluga navedenih u Prilogu H(4).

6. U skladu s člankom 13. slovom A stavkom 1. točkama (b) i (c) Šeste direktive, države članice morale su izuzeti („u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe“):

„b) bolničku i medicinsku zaštitu i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centri za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode;

c) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici“.(5)

7. Međutim, članak 13. slovo A stavak 2. točka (b) te direktive propisivao je:

„Za isporuku robe ili usluga ne odobrava se izuzeće iz stavka 1. točke (b) [...]:

- kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;
- kada je osnovna svrha isporuke stvaranje dodatnog prihoda dotičnog tijela putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu porezu na dodanu vrijednost.“(6)

8. U Prilogu H navedeni su roba i usluge koji mogu biti predmet smanjene stope PDV-a. Točka 3. na popisu uključivala je: „Farmaceutski proizvodi koji se obično koriste za zdravstvenu zaštitu, sprežavanje bolesti i medicinsko liječenje“(7).

Mjerodavno njemačko pravo

9. Na temelju članka 1. stavka 1. točke 1. prve rečenice Umsatzsteuergesetzes iz 2005. (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), „iskoruka i ostale činidbe koje je poduzetnik u okviru svog poslovanja naplatno obavio unutar zemlje“ podliježu porezu na promet, to jest PDV-a. Članak 3. stavak 1. definira isporuku koju je obavio poduzetnik kao „uslugu kojom on ili treća osoba koju je on ovlastio prenosi na kupca ili treću osobu za njegov račun pravo raspolaganja imovinom u svoje ime (prijenos prava raspolaganja)“, dok članak 3. stavak 9. definira usluge kao „usluge koje ne predstavljaju isporuke“.

10. U članku 4. UStG-a navode se izuzeća od PDV-a. Spornih su godina točkom 14. bile izuzete „transakcije koje proizlaze iz djelatnosti liječnika, stomatologa, naturopata, fizioterapeuta (kineziterapeuta), primalje ili bilo koje druge slične medicinske profesionalne djelatnosti [...]“, dok su točkom 16. pod određenim uvjetima bile izuzete „transakcije usko povezane s radom bolnica“.

11. Spornih je godina člankom 116. Pete knjige Sozialgesetzbucha (Zakonik o socijalnoj sigurnosti) (u daljnjem tekstu: SGB V) bilo propisano da se bolničke liječnice (bez ovlaštenja za ugovoreno liječenje) koji su završili dodatnu obuku može uz suglasnost uprave bolnice ovlastiti da sudjeluju u liječenju osiguranika na temelju ugovorenog liječenja, a člankom 116.a da se u sektorima u kojima je utvrđen manjak liječnika može ovlaštenim bolnicama odobriti obavljanje liječenja osiguranika u dotičnom specijaliziranom području na temelju ugovorenog liječenja, koliko i daleko god je potrebno da se popuni taj manjak.

injenično stanje, postupak i prethodna pitanja

12. Klinikum Dortmund gGmbH (u daljnjem tekstu: Klinikum Dortmund) javno je društvo s ograničenom odgovornošću koje upravlja bolnicom. Tijekom spornih godina Klinikum Dortmund imao je institucionalno odobrenje u skladu s člankom 116.a SGB-a V na temelju kojeg je bolnica bila ovlaštena obavljati bolničko i ambulantno liječenje. Ambulantno liječenje obavljali su također bolnički liječnici zaposleni u Klinikumu Dortmund koji su u tom kontekstu radili na temelju osobnog odobrenja u skladu s člankom 116. SGB-a V.

13. U Klinikumu Dortmund pacijenti oboljeli od raka liječili su se kemoterapijom. Lijekovi koji su se primjenjivali (citostatski lijekovi) pripremani su u bolničkoj ljekarni, na temelju recepta liječnika izdanog za svakog pojedinačnog pacijenta. Nesporno je da izdavanje citostatskih lijekova nije podlijevalo PDV-u ako je do izdavanja došlo u bolnici, u okviru skrbi pružene tijekom bolničkog liječenja.

14. Citostatski lijekovi koje je pripremao Klinikum Dortmund upotrebljavani su također za ambulantnu medicinsku skrb koju su u bolnici pružali liječnici u okviru svoje samostalne djelatnosti te se za te citostatske lijekove smatralo da su izuzeti od PDV-a. Međutim, porezno je tijelo na temelju novih upravnih naputaka (koji nisu obvezujuć za sudove) zauzelo stav da je naplatno izdavanje lijekova pacijentima oboljelima od tumora na ambulantnom liječenju oporezivo od 2005. godine. Ono je u skladu s tim izmijenilo utvrđenu obvezu PDV-a, utvrdivši PDV na izlazne transakcije, no dopustivši pravo na odbitak pretporeza. (Očito je nesporno da isporuka lijekova ne bi bila izuzeta od PDV-a ako iste lijekove primjenjuju isti liječnici također u okviru svoje samostalne djelatnosti, ali u privatnim prostorima i ne u kontekstu osobnog odobrenja sukladno članku 116. SGB-a V).

15. Prvostupanjski sud usvojio je tužbu Klinikuma Dortmund protiv ponovnog utvrđivanja obveze PDV-a te je porezno tijelo podnijelo reviziju sudu koji je uputio zahtjev, koji je podnio zahtjev za prethodnu odluku o sljedećim pitanjima:

„1. Treba li usko povezana aktivnost biti isporuka usluga u skladu s člankom 6. stavkom 1. [Šeste direktive]?

2. U slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje, postoji li aktivnost usko povezana s hospitalizacijom ili medicinskom skrbi samo ako je tu aktivnost obavio isti porezni obveznik koji pruža bolničko liječenje ili medicinsku zaštitu?

3. U slučaju negativnog odgovora na drugo pitanje, postoji li usko povezana aktivnost također kada medicinska zaštita nije izuzeta na temelju odredbe članka 13. slova A stavka 1. točke (b) [Šeste direktive], nego na temelju točke (c) te odredbe?“

16. Klinikum Dortmund, njemačka vlada i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja. Na raspravi od 13. lipnja 2013. iste su stranke iznijele usmena očitovanja i odgovorile na niz pitanja koja je Sud postavio u pisanom obliku.

Ocjena

Prvo pitanje

17. Sve stranke koje su podnijele očitovanja smatraju da izraz „usko povezane aktivnosti“ iz članka 13. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive uključuje isporuku robe kao i isporuku usluga. Slažem se.

18. Priznajem da bi mogla postojati određena dvojba zbog jezičnih razloga. Nekoliko jezičnih verzija(8) upotrebljava riječ koja odgovara „aktivnostima“ – izraz koji se može shvatiti tako da se prije odnosi na isporuku usluga nego isporuku robe, dok većina jezičnih verzija(9) upotrebljava riječ koja odgovara „transakcijama“ – što se prije može shvatiti tako da obuhvaća obje vrste isporuka. Međutim, ako bi se „aktivnosti“ izuzele od PDV-a, proizlazi da se izraz odnosi na nešto što bi inače moglo podlijevati PDV-u. A u strukturi zakonodavstva samo transakcije (koje mogu biti isporuke ili robe ili usluga, ali moraju biti jedno od toga) mogu podlijevati PDV-u.

19. Izvorni Komisijin prijedlog Šeste direktive u svim jezičnim verzijama upućivao je na „isporuku bolničkih i medicinskih usluga i isporuku s tim povezane robe“(10). Ništa ne upućuje na to da je svrha promjene teksta u verziji koju je na kraju usvojila Komisija bila isključiti isporuku robe. Da je to bila namjera, sigurno bi jasnije došlo do izražaja. Nasuprot tome, čini se vjerojatnijim da je namjera bila uključiti isporuku usluga i robe.

20. Istina je da barem španjolska verzija članka 13. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive sadrži tekst koji je očitije restriktivan: „prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas“. Usko tumačenje te verzije(11) može upućivati na to da se radi samo o isporuci usluga.

21. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, tekst upotrijebljen u jednoj jezičnoj verziji odredbe Unije ne može služiti kao isključiva osnova za njezino tumačenje ili imati prednost pred drugim jezičnim verzijama. Ako postoji razlika između različitih jezičnih verzija, odredba se mora tumačiti na temelju cilja i opće strukture pravila kojeg je dio(12). U ovom slučaju članak 13. slovo A stavak 1. Šeste direktive utvrđuje izuzeće „za određene aktivnosti u javnom interesu“. Ako je u javnom interesu izuzeti isporuku usluga usko povezanih s bolničkom i medicinskom zaštitom, tada je također u javnom interesu izuzeti isporuku robe koja ima jednako usku vezu. Stoga mi se čini da španjolska verzija te odredbe ne može imati prednost pred drugim verzijama.

22. Sumnje suda koji je uputio zahtjev potječu osobito od dviju presuda Suda – Ygeia(13) i CopyGene(14) – u kojima su „usko povezane aktivnosti“ iz članka 13. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive spomenute na takav način da se moralo raditi o isporuci usluga.

23. Međutim, kao što to proizlazi iz podnesaka Sudu, te su se presude odnosile na činjenične situacije koje su uključivale samo isporuku usluga te to objašnjava upotrijebljene formulacije. Nadalje, u predmetu Komisija/Ujedinjena Kraljevina(15) Sud je pošao od jasne pretpostavke da se isporuka robe može izuzeti na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive, iako se izuzeće ne može opravdati na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (c).

24. Stoga sam mišljenja da izraz „usko povezane aktivnosti“ iz članka 13. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive uključuje isporuku robe i isporuku usluga.

Drugo pitanje

25. Klinikum Dortmund i Komisija smatraju da za pravo na izuzeće za „usko povezane aktivnosti“ na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive nije bitno da isporuku obavi osoba koja pruža „bolničku i medicinsku zaštitu“.

26. Njemačka je vlada suprotnog mišljenja. Upućujući na tekst odredbe (bolnička i medicinska zaštita i usko povezane aktivnosti koje „obavljaju“ određeni definirani pružatelji) i na ustaljenu sudsku praksu Suda da izuzeće od PDV-a valja usko tumačiti, njemačka vlada ističe da zaštitu i povezane aktivnosti mora obavljati ista osoba.

27. Ne slažem se s potonjim stajalištem. Predmetni tekst jednostavno zahtijeva da obje isporuke obave pružatelji koji su obuhvaćeni određenom definicijom(16). U njemu se ne navodi da u obama slučajevima pružatelj mora biti ista osoba. Niti se u sudskoj praksi Suda navodi samo da se izrazi upotrijebljeni radi utvrđivanja izuzeća moraju tumačiti usko. Predmetni tekst dodaje da tumačenje mora biti dosljedno ciljevima na kojima izuzeća poivaju te mora biti u skladu sa zahtjevima načela fiskalne neutralnosti svojstvenog zajedničkog sustavu PDV-a: usko tumačenje ne znači da se upotrijebljeni izrazi moraju tumačiti tako da se izuzeća liše svojih namjeravanih učinaka(17). Također, kao što je to Sud naveo u predmetu Komisija/Francuska(18), svrha je izuzeća aktivnosti usko povezanih s bolničkom i medicinskom zaštitom osigurati da korist od takve zaštite ne bude spriječena povećanim troškovima njezina pružanja koji bi uslijedili ako bi ona ili usko povezane aktivnosti podlijegale PDV-u. Odbiti izuzeće samo zbog toga što zaštitu i usko povezane aktivnosti ne pruža ista osoba protivilo bi se tom cilju. Naposljetku, Sud je u istoj presudi utvrdio da je prijenos krvnog uzorka iz jednog laboratorija u drugi „usko povezan“ s analizom koju je obavio potonji laboratorij te da se stoga u pogledu PDV-a s njime mora jednako postupati na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive. Stoga je jasno da Sud ne zahtijeva da skrb i povezane aktivnosti pruža ista osoba kako bi se ta osoba mogla koristiti izuzećem.

28. Njemačka vlada također tvrdi da se samo aktivnosti koje obavljaju „subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centri za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode“ mogu obuhvatiti izuzećem i da predmetni liječnici u glavnom postupku ne potpadaju pod tu definiciju.

29. Kao što to Komisija s pravom ističe, ovaj aspekt zapravo pripada sljedećem pitanju.

Treće pitanje

30. Nacionalni sud u bitnome želi znati mogu li se „usko povezane aktivnosti“ obuhvatiti izuzećem na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive ako sama zaštita s kojom su usko povezane nije izuzeta na temelju te iste odredbe, nego na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (c). Klinikum Dortmund smatra da mogu, a njemačka vlada i Komisija smatraju da ne mogu.

31. Predmetna je aktivnost izdavanje lijekova Klinikuma Dortmund, a zaštitu s kojom je usko povezana pružaju liječnici u okviru svoje samostalne djelatnosti. Čini se da je u nacionalnom postupku prihvaćeno, kao i u svim podnescima Sudu, da se stvarna zaštita koju pružaju takvi liječnici može izuzeti od PDV-a sukladno članku 13. slovu A stavku 1. točki (c) Šeste direktive, a ne sukladno članku 13. slovu A stavku 1. točki (b), s čime se slažem.

32. Kao što to ističe Komisija, tim se odredbama utvrđuju zasebna izuzeća za pružanje medicinske zaštite. Ona se ne razlikuju prema prirodi usluge, nego prema okolnostima u kojima se ta usluga pruža.

33. Istina je da je Sud u tom pogledu u više navrata naveo da kriterij za jasno razlikovanje dvaju izuzeća prije predstavlja mjesto na kojem se pruža usluga nego njezina priroda(19). Međutim, prema mojem mišljenju to se ne može tumačiti tako da pružanje medicinske zaštite mora potpasti pod članak 13. slovo A stavak 1. točku (b) svaki put kada se obavlja u prostorima tijela ili ustanove utvrđene u toj odredbi, ako je samo to tijelo ili ustanova također ne pruža. U tom su kontekstu riječi „koje obavlja“ jasne i nedvosmislene.

34. Također je istina da je u ne tako različitim okolnostima iz članka 13. slova A stavka 1. točke (g)(20) Sud odlučio da izrazi „ustanova“ i „organizacija“ ne isključuju fizičke osobe(21). Međutim,

¶lanak 13. slovo A stavak 1. to¶ka (b) upu¶uje na tijela, bolnice, centre i ustanove, dok ¶lanak 13. slovo A stavak 1. to¶ka (c) upu¶uje na obavljanje profesija, što u na¶elu mogu samo fizi¶ke osobe. U tome le¶i razlika prema ¶lanku 13. slovu A stavku 1. to¶ki (g), koji ne slijedi nijedan ¶lanak koji odgovara ¶lanku 13. slovu A stavku 1. to¶ki (c). ¶ini se da se takva razlika protivi tome da se ¶lanak 13. slovo A stavak 1. to¶ka (b) tuma¶i široko kao i ¶lanak 13. slovo A stavak 1. to¶ka (g). No, ¶ak i pod pretpostavkom da dr¶ave ¶lanice imaju pravo priznati pojedine zdravstvene djelatnike kao „valjano priznate institucije“ koje pru¶aju usluge „u socijalnim uvjetima koji su sli¶ni onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava“, ni u rje¶enju kojim se upu¶uje zahtjev ni u ijednom o¶itovanju ne upu¶uje se na to da su predmetni lije¶nici na taj na¶in priznati. Dodu¶e, iz onoga što je re¶eno na raspravi proizlazi da se odobrenje dano na temelju ¶lanka 116. SGB¶a V odnosilo samo na mogu¶nost pokri¶a na temelju sustava zdravstvenog osiguranja i ni na koji drugi na¶in nije utjecalo na status lije¶nika.

35. Stoga ¶u po¶i od pretpostavke da je za¶tita, koju u ovom predmetu pru¶aju lije¶nici koji djeluju neovisno o bolnici iako je pru¶aju u bolnici, izuzeta sukladno ¶lanku 13. slovu A stavku 1. to¶ki (c) ¶este direktive.

36. Iz teksta ¶lanka 13. slova A stavka 1. to¶ke (b) ¶este direktive razvidno je da su u slu¶aju izuzimanja bolni¶ke i medicinske za¶tite na temelju te odredbe aktivnosti usko povezane s tom za¶titom obuhva¶ene istim izuze¶em. *A contrario* se mo¶e zaklju¶iti da se u slu¶aju izuzimanja medicinske za¶tite na temelju ¶lanka 13. slova A stavka 1. to¶ke (c), koji ne spominje usko povezane aktivnosti, izuze¶e ne prote¶e dalje od pru¶anja same za¶tite.

37. U tom pogledu Sud je u presudi Komisija/Ujedinjena Kraljevina(22) utvrdio da, „osim manjih koli¶ina koje su nu¶no potrebne u vrijeme pru¶anja za¶tite, isporuka lijekova i druge robe, kao što su korektivne nao¶ale koje je propisao lije¶nik ili druge ovla¶tene osobe, fizi¶ki je i ekonomski odvojiva od isporuke usluge“.

38. Taj se predmet odnosio osobito na isporuku propisanih nao¶ala te je Sud isporuku propisanih lijekova ocijenio na isti na¶in. U razmatranim okolnostima radnje u okviru dijagnoze (zajedno s manjom, nu¶no potrebnom koli¶inom kao što je mo¶da davanje kapi za o¶i radi ¶irenja zjenica) i recept ¶ine jednu isporuku obuhva¶enu ¶lankom 13. slovom A stavkom 1. to¶kom (c) ¶este direktive. Isto bi se vjerojatno primjenjivalo na isporuku svih predmeta, primjerice masti ili zavoja, koji su bitni za samo lije¶enje koje obavlja lije¶nik tijekom pregleda. Nasuprot tome, isporuka bilo kojeg predmeta koji je propisao lije¶nik, a koju obavlja opti¶ar ili ljekarnik predstavlja odvojenu isporuku koja nije obuhva¶ena tim izuze¶em.

39. Ako bi, me¶utim, postojalo izuze¶e za lijekove koji se izdaju u postoje¶im okolnostima ovog predmeta, ono bi se, prema mojem mi¶ljenju, moralo pro¶iriti na sve lijekove koji se izdaju na recept jer se lije¶ni¶ki recept za lijekove koje pripravljaју ljekarnici u na¶elu uvijek mora smatrati usko povezanim s medicinskom za¶titom koju pru¶aju lije¶nici. Ipak, to ne bi bilo u skladu s presudom Komisija/Ujedinjena Kraljevina. Nadalje, o¶ito je da farmaceutske proizvodi „koji se upotrebljavaju za lije¶enje u medicinske svrhe“ (opis koji se ¶ini prikladnijim za lijekove na lije¶ni¶ki recept nego za lijekove u slobodnoj prodaji) u na¶elu podlije¶u PDV¶u, ina¶e ne bi bili navedeni u Prilogu H ¶estoj direktivi.

40. Stoga mi se u na¶elu ¶ini da se na tre¶e pitanje u biti mora odgovoriti tako da se isporuka lijekova na osnovi recepta izdanog tijekom pru¶anja medicinske za¶tite ne mo¶e obuhvatiti izuze¶em na temelju ¶lanka 13. to¶ke A stavka 1. to¶ke (b) ¶este direktive ako sama za¶tita s kojom je usko povezana nije izuzeta na temelju iste odredbe, nego na temelju ¶lanka 13. to¶ke A stavka 1. to¶ke (c).

41. Me¶utim, ne mora nu¶no proizlaziti da se u posebnim okolnostima u glavnom postupku

sama isporuka lijekova ne može izuzeti na temelju ?lanka 13. slova A stavka 1. to?ke (c). Isporuka se možda ne bi mogla smatrati „usko povezanom aktivnoš?u“, ve?, rije?ima Suda iz predmeta Komisija/Ujedinjena Kraljevina, isporukom „koja je nužno potrebna prilikom pružanja medicinske skrbi“ i nije „fizi?ki i ekonomski odvojiva od isporuke usluga“(23).

42. Varijanta te mogu?nosti mogla bi biti da isporuku i primjenu lijekova valja smatrati kao, ponovno rije?ima Suda, „toliko usko povezanima da objektivno ?ine jednu ekonomski nerazdvojivu isporuku, ?ije bi razdjeljivanje bilo umjetno“(24). Ili bi je možda trebalo smatrati pomo?nom uslugom glavnoj usluzi jer „nije sama sebi namjena nego sredstvo koje omogu?ava bolje korištenje glavnom uslugom pružatelja“; to bi se moglo primijeniti na „isporuku usluga koje predstavljaju logi?ki dio pružanja usluga [medicinske zaštite] i koje predstavljaju nužan stadij u postupku pružanja tih usluga kako bi se postigli njihovi terapijski ciljevi“(25).

43. Druk?ija mogu?nost mogla bi biti potreba da se isporuci dodijeli isti status s obzirom na PDV neovisno o tome primjenjuju li se lijekovi tijekom bolni?kog ili ambulantnog lije?enja kako bi se poštovalo na?elo fiskalne neutralnosti svojstveno sustavu PDV?a, koje se prema ustaljenoj sudskoj praksi protivi tome da se sa sli?nim isporukama koje su u me?usobnom natjecanju za potrebe PDV?a postupa razli?ito(26).

44. Svaka ocjena tih mogu?nosti mora se temeljiti na nešto više podataka u vezi s okolnostima lije?enja nego što sadrži rješenje o upu?ivanju zahtjeva. Sve bitne ?injenice u tom pogledu mora, naravno, utvrditi nacionalni sud, no Sud je od stranaka zatražio da na raspravi razmotre relevantnost niza pitanja, uklju?uju?i to?nu narav medicinske zaštite koja se pruža i identitet pružatelja, mogu?nost pružanja te zaštite bez isporuke predmetnih lijekova te identitet osobe na koju je preneseno pravo da raspolaže tim lijekovima kao vlasnik (drugim rije?ima, primatelja isporuke).

45. Iz odgovora stranaka zaklju?ila sam da postoji suglasje o tome da predmetno lije?enje obuhva?a niz me?usobno povezanih aktivnosti. Lije?nik dijagnosticira to?no stanje pacijenta i utvr?uje formulaciju citostatskog lijeka prilago?enog za lije?enje tog osobnog stanja; terapijska shema sastavlja se s pacijentom; citostatski lijek propisuje lije?nik, a priprema ljekarna; on se provjerava te se mogu dodati dopunski lijekovi radi ublažavanja popratnih u?inaka; zatim ga primjenjuje zdravstveno osoblje, ili pod nadzorom lije?nika ili tako da se lije?nik obavještava o svakom problemu koji bi zahtijevao intervenciju; u svakom stadiju može biti potrebno da on prilagodi dozu ili sastav lijeka koji se primjenjuje ili da izmijeni terapijsku shemu.

46. Na temelju tog opisa razvidno je da postoji kontinuitet u lije?enju koji obuhva?a „pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih i paramedicinskih profesija“ te isporuku lijekova. Tako?er je jasno da bez isporuke lijekova sama medicinska skrb ne bi imala svrhu, tako da je ta isporuka stoga „nužno potrebna prilikom pružanja medicinske skrbi“.

47. Me?utim, teško mi je istodobno zaklju?iti da isporuka lijekova nije „fizi?ki i ekonomski odvojiva od isporuke [medicinske skrbi]“ ili da je „toliko usko povezana [s medicinskom skrbi] da objektivno ?ine jednu ekonomski nerazdvojivu isporuku, ?ije bi razdjeljivanje bilo umjetno“.

48. U tom pogledu nužno je razmotriti tko isporučuje lijekove i komu se oni isporučuju. O tom se pitanju raspravljalo na raspravi te, iako se priznalo da je u gotovo svakom slučaju plaćanje izvršilo privatno ili javno osiguranje, čini se da je postojalo suglasje o tome da pacijent stječe „pravo raspolaganja [lijekovima] kao vlasnik“. Ni liječnik ni zdravstveno osiguranje ne mogu nalagati pacijentu hoće li pristati na primjenu lijekova. Zbog toga je nemoguće zaključiti da liječnik prenosi isporuku lijekova na pacijenta, kao dio pružene medicinske skrbi. Stoga je, čini se, nužno poći od pretpostavke da pacijent prima više od jedne isporuke: medicinsku skrb od liječnika i zdravstvenog osoblja te lijekove iz bolničke ljekarne.

49. Kada različite osobe obave zasebne isporuke, neizbježno se čini da te isporuke ne mogu „činiti jednu ekonomski nerazdvojivu isporuku, čije bi razdjeljivanje bilo umjetno“ ili biti „fizički i ekonomski odvojive“. One mogu biti (štoviše, čini se da *jesu*) „usko povezane“ te će ta uska veza omogućiti da isporuka lijekova bude izuzeta ako je povezano pružanje medicinske zaštite izuzeto na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive, ali ne i kada je izuzeto na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (c). U tom pogledu, razdvajanje osobe koja isporučuje lijekove od osobe koja pruža medicinsku zaštitu mora se, prema mojem mišljenju, protiviti tomu da se oboje smatra zajedno jednom isporukom, neovisno o činjenici da nijedna isporuka bez druge ne može služiti svrsi – nasuprot, primjerice, situaciji ispitanoj u predmetu *Deutsche Bank*(27), u kojem je dvije isporuke koje su bile međusobno povezane na usporediv način obavio isti porezni obveznik.

50. Slično zaključivanje navodi me na mišljenje da se isporuka lijekova ne može smatrati „pomoćnom glavnoj usluzi jer nije sama sebi namjena nego sredstvo koje omogućava bolje korištenje glavnom uslugom pružatelja“. Kada liječnik pruži usluge dijagnoze, propisivanja i nadzora, a koje su navedene u odgovoru na pitanja Suda, bilo bi neizvotno tvrditi da je primijenjene lijekove isporučila različita osoba kao „sredstvo koje omogućava bolje korištenje glavnom uslugom pružatelja“. Isporuka lijekova je, logično, usko povezana s liječničkim uslugama, ali je uočljivo odvojena od njih i nije sredstvo koje omogućava njihovo bolje korištenje (ili korištenje njima u boljim uvjetima, radi doslovnijeg dočaravanja teksta kojim se Sud koristi na francuskom kao jeziku na kojem vijeća). Moglo bi se čak pretpostaviti da isporuka lijekova predstavlja glavni aspekt pacijentova interesa, a da dijagnoza, recept i nadzor nad primjenom predstavljaju sredstva kojima se ta isporuka koristi u najboljim mogućim uvjetima.

51. Preostaje razmotriti nalaže li načelo fiskalne neutralnosti drukčiji ishod.

52. Slažem se s Komisijom da ne nalaže.

53. U izostanku jasne odredbe, to načelo ne može proširiti područje primjene izuzeća. Ono nije pravilo primarnog prava nego načelo tumačenja koje treba primijeniti zajedno s načelom uskog tumačenja izuzeća(28).

54. U tom pogledu odredbe članka 13. slova A stavka 1. točaka (b) i (c) Šeste direktive prave jasnu razliku između zaštite koju obavljaju subjekti javnog prava ili valjano priznate institucije koje posluju u sličnim socijalnim uvjetima i zaštite koju pružaju druge osobe u drugim socijalnim uvjetima u obavljanju medicinskih i paramedicinskih zanimanja.

55. Kada je razlika u liječenju stoga jasno utvrđena u Šestoj direktivi, prednost nad njome ne smije imati načelo tumačenja koje nije nadređeno zakonskom tekstu.

56. Države članice ipak bi trebale moći spriječiti svaku opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja, i to tako da se koriste mogućnošću utvrđivanja uvjeta „u svrhu [...] sprežavanja eventualne [...] zlorabe“ na temelju članka 13. slova A stavka 1. Šeste direktive ili da, sukladno

¶lanku 13. slovu A stavku 2. to¶ki (b), odbiju odobriti izuze¶e za isporuke koje bi ina¶e bile izuzete na temelju ¶lanka 13. slova A stavka 1. to¶ke (b) ako bi njihova osnovna svrha bila „stvaranje dodatnog prihoda [...] putem transakcija koje su u izravnom tr¶i¶nom natjecanju s onima komercijalnih dru¶tva koja podlije¶u porezu na dodanu vrijednost“. Me¶utim, svaka takva mjera uklju¶ivala bi ograni¶enje izuze¶a za transakcije usko povezane s bolni¶kom i medicinskom za¶titom u smislu ¶lanka 13. slova A stavka 1. to¶ke (b), ne ¶ire¶i ga na one usko povezane s pru¶anjem medicinske za¶tite u obavljaju medicinskih i paramedicinskih profesija u smislu ¶lanka 13. slova A stavka 1. to¶ke (c). Drugim rije¶ima, time bi se oporezivalo ono podru¶je na kojem se porez trenutano ne ubire, umjesto da se pro¶iri doseg izuze¶a od PDV¶a.

57. Priznajem da se zaklju¶ak do kojeg sam do¶la – da isporuka lijekova mo¶e podlije¶ati PDV¶u ili biti izuzeta od njega ovisno o kontekstu u kojem se primjenjuje – mo¶e ¶initi nelogi¶nim. Me¶utim, tvrditi da se ¶lankom 13. slovom A stavkom 1. to¶kom (c) namjeravalo obuhvatiti aktivnosti usko povezane s opisanom za¶titom zna¶ilo bi pripisati prvoj odredbi rije¶i koje u njoj ne postoje. Dodu¶e, ovo mo¶e za posljedicu imati prazninu u zakonodavstvu. U tom slu¶aju to je stvar zakonodavca. Ne bi mi, me¶utim, izgledalo prikladno pro¶iriti tuma¶enje Suda u presudi Komisija/Francuska(29) na sve slu¶ajeve u kojima bi moglo do¶i do pove¶anja tro¶kova zbog primjene PDV¶a, ako za to ne postoji bilo kakva jasna namjera zakonodavca.

Zaklju¶ak

58. S obzirom na gornja razmatranja, mi¶ljenja sam da bi Sud na pitanja koja je postavio Bundesfinanzhof trebao odgovoriti na sljede¶i na¶in:

1. Izraz „usko povezane aktivnosti“ u ¶lanku 13. slovu A stavku 1. to¶ki (b) ¶este direktive Vije¶a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla¶ivanju zakonodavstava dr¶ava ¶lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni¶ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje – uklju¶uje isporuku robe i isporuku usluga.
2. Za izuze¶e aktivnosti usko povezane s bolni¶kom i medicinskom za¶titom sukladno ¶lanku 13. slovu A stavku 1. to¶ki (b) Direktive 77/388 nije bitno da isporuku obavi osoba koja pru¶a predmetnu za¶titu.
3. Isporuka robe ili usluga koja
 - i. je usko povezana s pru¶anjem medicinske za¶tite u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u smislu ¶lanka 13. slova A stavka 1. to¶ke (c) Direktive 77/388,
 - ii. je fizi¶ki i ekonomski odvojiva od pru¶anja takve medicinske za¶tite i
 - iii. nije usko povezana s bolni¶kom i medicinskom za¶titom u smislu ¶lanka 13. slova A stavka 1. to¶ke (b) te direktive

ne mo¶e se izuzeti na temelju nijedne od navedenih odredbi.

1 – Izvorni jezik: engleski

2 – Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.). Stavljena je izvan snage i zamijenjena Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), koja je preoblikovala strukturu i tekst Šeste direktive a da u njeu nije donijela bitne izmjene (vidjeti uvodnu izjavu 3.).

3 – Vidjeti članak 2. stavak 1. točku (a), članak 14. stavak 1. i članak 24. stavak 1. Direktive 2006/112.

4 – Vidjeti članke 96. do 99. Direktive 2006/112.

5 – Vidjeti članak 132. stavak 1. točke (b) i (c) Direktive 2006/112. Engleska verzija u objema odredbama rabi izraz „medical care“ („medicinska zaštita“), dok neke druge jezične verzije rabe različite izraze. Međutim, Sud je odlučio da je u obama slučajevima značenje isto: vidjeti presudu od 6. studenoga 2003., Dornier (C-45/01, Zb., str. I-12911., t. 46. do 50.).

6 – Vidjeti članak 134. Direktive 2006/112.

7 – Vidjeti točku 3. Priloga III. Direktivi 2006/112.

8 – Osim engleske verzije vidjeti, primjerice, mađarsku, maltešku i švedsku verziju.

9 – Uključujući svih pet jezičnih verzija, s iznimkom engleske, na kojima je Šesta direktiva izvorno donesena: dansku, nizozemsku, francusku, njemačku i talijansku.

10 – SL 1973., C 80, str. 1. Vidjeti članak 14. stavak 1. točku (b).

11 – Doslovno, „isporuka bolničkih i zdravstvenih usluga i drugih [to jest drugih isporuka usluga] izravno povezanih s istima“

12 – Vidjeti osobito presudu od 3. ožujka 2011., Komisija/Nizozemska (C-41/09, Zb., str. I-831., t. 44. i navedena sudska praksa). Vidjeti također presudu od 2. travnja 1998., EMU Tabac i dr. (C-296/95, Zb., str. I-1605., t. 36.).

13 – Presuda od 1. prosinca 2005. (C-394/04 i C-395/04, Zb., str. I-10373., t. 25.)

14 – Presuda od 10. lipnja 2010. (C-262/08, Zb., str. I-5053., t. 40.)

15 – Presuda od 23. veljače 1988. (C-353/85, Zb., str. 817., t. 33. do 35.)

16 – Vidjeti također tabličnu analizu u t. 27. mojeg mišljenja u predmetu povodom kojeg je donesena gore navedena presuda CopyGene.

17 – Kao nedavni primjer vidjeti presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, t. 22. i navedena sudska praksa).

18 – Presuda od 11. siječnja 2001. (C-76/99, Zb., str. I-249., t. 23.)

19 – Vidjeti osobito presudu od 8. lipnja 2006., L.u.P. (C-106/05, Zb., str. I-5123., t. 22. i navedena sudska praksa) i gore navedenu presudu CopyGene (t. 27. i navedena sudska praksa).

20 – Koji izuzima „isporuku usluga i robe usko povezanih sa socijalnom skrbi i socijalnom

sigurnosti, uključujući one koje isporučuju domovi za starije osobe, subjekti javnog prava ili druge organizacije koje dotične države članice priznaju kao dobrotvorne“.

21 – Gore navedena presuda Zimmermann (t. 57. i navedena sudska praksa)

22 – Gore navedena (t. 33.)

23 – Vidjeti t. 37. i bilješku na dnu 22. stranice *infra*.

24 – Kao vrlo svjež primjer vidjeti presudu od 21. veljače 2013., Mesto Žamberk (C-18/12, t. 28. i navedena sudska praksa).

25 – Vidjeti osobito gore navedenu presudu CopyGene (t. 40. i navedena sudska praksa).

26 – Vidjeti osobito gore navedenu presudu L.u.P. 19 (t. 24. i 32.).

27 – Vidjeti presudu od 19. srpnja 2012. (C-44/11, t. 20. do 29.) i moje mišljenje u tom predmetu (t. 26. do 32.).

28 – Vidjeti gore navedenu presudu Deutsche Bank (t. 45.).

29 – Navedena u točki 27. napomeni 18. ovog mišljenja.