

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 26. septembra 2013 (1)

Vec C-366/12

Finanzamt Dortmund-West

proti

Klinikum Dortmund gGmbH

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Nemecko)]

„DPH – Dodávka cytostatík na liečbu ambulantných pacientov – Oslobodenie nemocničnej a lekárskej starostlivosti, ako aj s ňou úzko súvisiacich aktivít – O tom, či musia byť „úzko súvisiace aktivity“ službami – O tom, či ich musí poskytovať osoba, ktorá poskytuje nemocničnú alebo lekársku starostlivosť – O tom, či môžu byť oslobodené, ak úzko súvisia s poskytovaním lekárskej starostlivosti, ktorú nezabezpečuje nemocnica alebo podobné zariadenie“

1. Právo Európskej únie (ďalej len „EÚ“) oslobodzuje od DPH na jednej strane „nemocničnú a lekársku starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity realizované orgánmi podliehajúcimi verejnému právu“ alebo za podobných sociálnych podmienok „nemocnicami, medicínskymi liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy“ a na druhej strane „poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií“.

2. V rámci tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa nemecký Bundesfinanzhof (spolkový finančný súd) pýta, ako tieto oslobodenia uplatňovať v prípade, že sa lieky na chemoterapiu vydávajú v nemocničnej lekární a podávajú sa v priebehu ambulantnej liečby, ktorá sa poskytuje v priestoroch nemocnice, avšak zmluvnými lekármi.

Relevantné právo EÚ

3. Vec sama sa týka zdaňovacích období 2005 a 2006, keď sa ako právna úprava EÚ uplatňovala šiesta smernica(2).

4. Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice podliehala DPH „dodávka tovaru alebo služieb za protihodnotu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani“. V zmysle článku 5 ods. 1 znamenala dodávka tovaru „prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa“ a podľa článku 6 ods. 1 znamenalo poskytovanie služieb „každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5“(3).

5. Článok 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice vyžadoval, aby členské štáty stanovili bežnú

sadzbu DPH na úrovni najmenej 15 %. Mohli tiež uplatniť jednu zo znížených sadzieb na úrovni najmenej 5 % na dodávku kategórií tovaru a služieb spresnených v prílohe H.(4)

6. V zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) šiestej smernice mali členské štáty oslobodiť od dane („za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním“) tieto oblasti:

„b) nemocničná a lekárska starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity realizované orgánmi podliehajúcimi verejnému právu, alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podliehajúce verejnému právu, aktivity realizované nemocnicami, medicínskymi liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy;

c) poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií definovaných príslušným členským štátom.“(5)

7. Článok 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice však stanovoval:

„Oslobodenie poskytovania služieb a tovaru od daní sa podľa ustanovení uvedených v predchádzajúcich (1) b)... neposkytne, ak:

- tieto služby alebo tovar nie sú nevyhnutné pre plnenia oslobodené od dane,
- ich hlavným cieľom je nadobúdanie dodatočných ziskov pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty.“(6)

8. Príloha H upravovala zoznam tovaru a služieb, na ktoré sa môžu uplatňovať znížené sadzby DPH. V kategórii 3 tohto zoznamu sa uvádzali: „Farmaceutické výrobky tých druhov, ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri predchádzaní chorobám a na účely lekárskej... starostlivosti...“(7).

Relevantná nemecká právna úprava

9. Podľa § 1 ods. 1 prvej vety bodu 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z roku 2005 (ďalej len „UStG“) podliehajú dani z obratu (teda DPH) „dodávky tovaru a služieb uskutočnené podnikateľom na území Nemecka v rámci jeho podnikania a za protihodnotu“. § 3 ods. 1 definuje dodávky tovaru uskutočnené podnikateľom v tom zmysle, že „dodávky podniku sú plnenia, ktorými podnikateľ alebo ním splnomocnená tretia osoba umožní príjemcovi alebo tretej osobe, ktorú príjemca splnomocnil, disponovať tovarom vo vlastnom mene (prevod práva nakladať s tovarom)“, kým § 3 ods. 9 definuje služby ako „plnenia, ktoré nie sú dodaním tovaru“.

10. § 4 UStG uvádza zoznam oslobodení od DPH. Počas sporných rokov bod 14 oslobodzoval „činnosti vyplývajúce z výkonu povolania lekára, stomatológa, liečiteľa, fyzioterapeuta, pôrodnej asistentky alebo inej podobnej lekárskej činnosti...“, kým bod 16 za istých podmienok oslobodzoval „aktivity úzko súvisiace s prevádzkou nemocníc“.

11. Počas sporných rokov stanovoval § 116 knihy V Sozialgesetzbuch (Zákonník sociálneho zabezpečenia, ďalej len „SGB V“), že nemocniční lekári [ktorí nemajú povolenie vykonávať lekársku starostlivosť v rámci režimu zdravotného poistenia], ktorí ukončili ďalšie odborné vzdelávanie, môžu so súhlasom prevádzkovateľa nemocnice získať povolenie poskytovať lekársku starostlivosť v rámci tohto režimu; pričom podľa § 116a môžu nemocnice, ktoré získali povolenie pre príslušnú odbornú oblasť, využiť takýchto lekárov na účely poskytnutia lekárskej starostlivosti v rámci takéhoto režimu zdravotného poistenia v oblastiach, v ktorých sa zistili

nedostatočné personálne kapacity, pokiaľ a kým je to nevyhnutné na pokrytie nedostatkových personálnych kapacít.

Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

12. Klinikum Dortmund gGmbH (ďalej len „Klinikum Dortmund“) je verejnoprospešná spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá prevádzkuje nemocnicu. V sporných rokoch disponovala povolením na zariadenie podľa § 116a SGB V, na základe ktorého bola oprávnená poskytovať lôžkovú, ako aj ambulantnú starostlivosť. Ambulantnú starostlivosť okrem toho poskytovali aj nemocniční lekári zamestnaní v Klinikum Dortmund, ktorí tu pôsobili v súlade s § 116 SGB V na základe osobného povolenia.

13. Klinikum Dortmund poskytovala onkologickým pacientom chemoterapeutickú liečbu. Lieky (cytostatiká), ktoré sa pacientom pri tejto liečbe podávali, sa vyrábali podľa lekárskeho predpisu individuálne pre konkrétneho pacienta v nemocničnej lekární. Niet pochybností o tom, že podávanie cytostatík pri lôžkovej nemocničnej a lekárskej starostlivosti v priestoroch nemocnice je oslobodené od DPH.

14. Cytostatiká, ktoré Klinikum Dortmund vyrábala, sa okrem toho používali aj ambulantne pri lekárskej starostlivosti poskytovanej v nemocnici zmluvnými lekármi, pričom sa predpokladalo, že sú tiež oslobodené od DPH. Daňový orgán však na základe nového správneho pokynu (ktorý pre súdy nie je záväzný) dospel k záveru, že odplatné podávanie liekov onkologickým pacientom podlieha od roku 2005 v prípade ambulantnej starostlivosti dani. Následne zmenil v prípade Klinikum Dortmund platobný výmer na DPH tak, že DPH zažil výstupy, ale poskytol možnosť adekvátnym spôsobom odpôltať daň na vstupe. (Predmetom pochybností nie je fakt, že ak by bol rovnaký liek podávaný rovnakými zmluvnými lekármi, ale v súkromných priestoroch, a nie na základe osobného povolenia v zmysle § 116 SGB V, dodávka liekov by od DPH nebola oslobodená).

15. Prvostupový súd vyhovel žalobe Klinikum Dortmund týkajúcej sa zmeny platobného výmeru na DPH a daňový orgán sa následne v súvislosti s právnymi otázkami odvolal na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania s týmito otázkami:

„1. Musí ísť v prípade úzko súvisiacich aktivít o službu podľa článku 6 ods. 1 [šiestej smernice]?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, ide o aktivity úzko súvisiace s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou len v tom prípade, ak tieto aktivity vykonáva tá istá zdaniteľná osoba, ktorá poskytuje nemocničnú alebo lekársku starostlivosť?

3. V prípade zápornej odpovede na druhú otázku, ide o úzko súvisiace aktivity aj v tom prípade, ak starostlivosť nie je oslobodená od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) [šiestej smernice], ale podľa písmena c) tohto ustanovenia?“

16. Písomné pripomienky predložili Klinikum Dortmund, nemecká vláda a Európska komisia. Na pojednávaní 13. júna 2013 boli vypočuté prednesy uvedených subjektov, ako aj ich odpovede na písomné otázky položené Súdnym dvorom.

Posúdenie

Otázka 1

17. Všetky subjekty, ktoré predniesli svoje pripomienky, sa zhodujú v tom, že výraz „úzko súvisiace aktivity“ v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice zahŕňa dodávku tovaru, rovnako

ako poskytnutie služieb. S týmto stanoviskom súhlasím.

18. Chcem poukázať na to, že isté pochybnosti sú možné z lingvistických dôvodov. Niektoré jazykové verzie(8) používajú slovo zodpovedajúce „aktivitám“, čo je výraz, ktorý možno vnímať skôr vo vzťahu k poskytovaniu služieb ako k dodávke tovaru, kým väčšina jazykových verzií(9) používa slovo zodpovedajúce „plneniam“, ktoré možno viac vnímať ako slovo vzťahujúce sa na obe uvedené činnosti. Ak sú však „aktivity“ oslobodené od DPH, tento výraz sa vzťahuje na niečo, čo mohlo byť za iných okolností predmetom tejto dane. A v rámci systému tejto právnej úpravy môžu byť predmetom DPH len plnenia (ktorými môžu byť dodávky tovaru alebo poskytnutie služieb, pričom ale musí ísť o jednu z týchto činností).

19. Pôvodný návrh šiestej smernice predložený Komisiou uvádzal vo všetkých jazykových verziách „poskytovanie nemocničných a lekárskeho služieb a dodávku súvisiaceho tovaru“(10). Nič nenaznačuje, že by za zmenou formulácie v konečnej verzii prijatej Radou stál zámer vylúčiť dodávku tovaru. Ak by takýto zámer existoval, nepochybne by bol jasnejšie vyjadrený. Pravdepodobnejšie naopak je, že úmyslom bolo zahrnúť poskytovanie služieb, rovnako ako dodávku tovaru.

20. Je pravda, že minimálne španielska jazyková verzia článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice obsahuje formuláciu, ktorá sa zdá byť jasne zužujúca: „prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas“. Doslovný výklad tejto jazykovej verzie(11) môže nasvedčovať tomu, že relevantné je iba poskytovanie služieb.

21. Podľa ustálenej judikatúry formuláciu použitú v jednej z jazykových verzií ustanovenia práva EÚ nemožno chápať ako jediný základ na jeho výklad alebo ju považovať za ustanovenie, ktoré má prednosť pred inými jazykovými verziami. V prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými verziami sa má predmetné ustanovenie vykladať podľa úcelu a všeobecnej štruktúry právneho predpisu, ktorého je súčasťou.(12) V prejednávanej veci stanovuje článok 13 A ods. 1 šiestej smernice oslobodenie „určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme“. Ak je vo verejnom záujme oslobodiť poskytovanie služieb, ktoré sa úzko viažu na nemocničné a lekárske služby, je vo verejnom záujme aj oslobodenie dodávky tovarov, ktoré vykazujú rovnako úzku väzbu. Preto sa domnievam, že španielska verzia tohto ustanovenia nemôže mať prednosť pred inými jazykovými verziami.

22. Pochybnosti vnútroštátneho súdu vyplývajú predovšetkým z dvoch rozsudkov súdneho dvora – Ygeia(13) a CopyGene(14) –, v ktorých používanie výrazu „úzko súvisiace aktivity“ uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice naznačuje, že musí ísť o poskytovanie služieb.

23. Ako však bolo uvedené v podaniach predložených Súdnemu dvoru, uvedené rozsudky sa týkali skutkových okolností, ktoré zahŕňali len poskytovanie služieb, a práve to vysvetľuje používané formulácie. Navyše vo veci Komisia/Spojené kráľovstvo(15) Súdny dvor vychádzal z jasného predpokladu, že na dodávku tovaru sa uplatňuje oslobodenie v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, aj keď oslobodenie nemožno odôvodniť na základe článku 13 A ods. 1 písm. c).

24. Zastávam preto názor, že výraz „úzko súvisiace aktivity“ uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice zahŕňa dodávku tovaru, rovnako ako poskytovanie služieb.

Otázka 2

25. Klinikum Dortmund a Komisia sa domnievajú, že na to, aby sa uplatnilo oslobodenie na

„úzko súvisiace aktivity“ podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, nie je nevyhnutné, aby dodávka pochádzala od osoby, ktorá poskytuje „nemocničnú a lekársku starostlivosť“.

26. Nemecká vláda má opačný názor. Poukazuje na formuláciu dotknutého ustanovenia (nemocničná a lekárska starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity „realizované“ konkrétnymi definovanými poskytovateľmi) a na ustálenú judikatúru Súdneho dvora v tom zmysle, že oslobodenia od DPH sa musia vykladať doslovne, pričom tvrdí, že starostlivosť, rovnako ako súvisiace aktivity musí vykonávať tá istá osoba.

27. S týmto tvrdením nesúhlasím. Dotknutá formulácia len vyžaduje, aby boli obe plnenia zabezpečené určitým typom poskytovateľa. (16) Neuvádza sa v nej, že poskytovateľ musí byť v oboch prípadoch rovnaká osoba. Ani z judikatúry Súdneho dvora nevyplýva len to, že formulácie používané v súvislosti s konkretizáciou oslobodení sa musia vykladať doslovne. Táto judikatúra dodáva, že výklad musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným oslobodením od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH; doslovný výklad teda neznamená, že použité výrazy sa majú chápať tak, že pripravia oslobodenie o zamýšľaný účinok. (17) Okrem toho, ako Súdny dvor rozhodol vo veci Komisia/Francúzsko, (18) oslobodenie aktivít úzko súvisiacich s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou má zabezpečiť, aby prínos takejto starostlivosti nebol obmedzovaný zvýšenými nákladmi jej poskytovania, ktoré by vznikli, ak by bola uvedená starostlivosť alebo s ňou úzko súvisiace aktivity predmetom DPH. Odmietnutie oslobodenia len z dôvodu, že starostlivosť a súvisiace aktivity neboli realizované rovnakou osobou, by bolo v rozpore s uvedeným cieľom. Napokon v rovnakom rozsudku Súdny dvor považoval prenos krvnej vzorky z jedného laboratória do druhého za aktivitu, ktorá „úzko súvisí“ s rozborom vykonaným druhým z uvedených laboratórií a ktorá si vyžaduje z hľadiska DPH rovnaký prístup v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice. Je teda jasné, že Súdny dvor nevyžaduje, aby starostlivosť a súvisiace aktivity boli realizované rovnakou osobou na účely jej oslobodenia od dane.

28. Nemecká vláda tiež tvrdí, že oslobodenie sa môže vzťahovať len na aktivity realizované „orgánmi podliehajúcimi verejnému právu alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podliehajúce verejnému právu, aktivity realizované nemocnicami, medicínskymi liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy“, a že lekári, na ktorých sa vzťahuje konanie vo veci samej, nespádajú do tejto definície.

29. Ako správne uvádza Komisia, ide o súvislosť, ktorá jednoznačne patrí do rámca nasledujúcej otázky.

Otázka 3

30. Vnútroštátny súd chce predovšetkým vedieť, či sa na „úzko súvisiace aktivity“ môže vzťahovať výnimka v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ak samotná starostlivosť, s ktorou úzko súvisia, nie je oslobodená v zmysle rovnakého ustanovenia, ale v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. c). Klinikum Dortmund sa domnieva, že môže, kým nemecká vláda a Komisia sú presvedčené o opakoch.

31. Dotknutou aktivitou je vydávanie liekov zo strany Klinikum Dortmund, pričom starostlivosť, s ktorou táto aktivita súvisí, zabezpečujú lekári v nezávislom postavení. V konaní pred vnútroštátnym súdom, rovnako ako vo všetkých podaniach na Súdny dvor, sa nespochybňuje skutočnosť, že starostlivosť, ktorú takí lekári poskytujú, spadá do pôsobnosti oslobodenia od DPH v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, a nie v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b), s čím súhlasím.

32. Ako správne uvádza Komisia, tieto ustanovenia upravujú osobitné oslobodenie na účely poskytovania lekárskej starostlivosti. Neodlišujú sa na základe povahy služby, ale na základe okolností, za akých sa poskytujú.

33. Je pravda, že Súdny dvor opakovane v tejto súvislosti konštatoval, že kritériom jasného odlíšenia oboch oslobodení je skôr miesto poskytovania služby, a nie jej povaha.(19) To však podľa môjho názoru nemožno vykladať tak, že lekárska starostlivosť musí vždy spadať do pôsobnosti článku 13 A ods. 1 písm. b), keď sa poskytuje v priestoroch inštitúcie alebo zariadenia definovaných v uvedenom ustanovení, ak uvedená starostlivosť nie je zároveň poskytovaná zo strany tejto inštitúcie alebo zariadenia. V tomto kontexte je výraz „realizované“ jasný a jednoznačný.

34. Je tiež pravda, že Súdny dvor v súvislosti s pomerne podobnými okolnosťami článku 13 A ods. 1 písm. g)(20) konštatoval, že výrazy „inštitúcia“ a „organizácia“ nevylučujú fyzické osoby.(21) Článok 13 A ods. 1 písm. b) však uvádza organizácie, nemocnice, strediská a inštitúcie, kým článok 13 A ods. 1 písm. c) uvádza povolania, ktoré v zásade môžu vykonávať len fyzické osoby. Uvedené kontrastuje so situáciou podľa článku 13 A ods. 1 písm. g), za ktorým nenasleduje ustanovenie, ktoré by zodpovedalo článku 13 A ods. 1 písm. c). Takýto kontrast vypovedá proti tomu, aby sa článok 13 A ods. 1 písm. b) vykladal rovnako široko ako článok 13 A ods. 1 písm. g). Stále však aj za predpokladu, že členské štáty môžu uznať jednotlivých zdravotníckych pracovníkov ako „riadne uznané inštitúcie“ poskytujúce služby „za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podliehajúce verejnemu právu“, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania alebo z iných podaní nevyplyva, že lekári, ktorých sa týka prejednávaná vec, boli týmto spôsobom uznaní. Z vyjadrení na pojednávaní vyplynulo, že povolenie udelené na základe § 116 SGB V sa týkalo len možnosti pokrytia zdravotným poistením a nijako neovplyvňovalo status lekárov.

35. Vo svojich úvahách teda budem ďalej vychádzať z toho, že starostlivosť zabezpečená lekármi v prejednáwanej veci, ktorí konajú nezávisle od nemocnice, a to napriek tomu, že túto starostlivosť poskytujú v jej priestoroch, je oslobodená od dane v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice.

36. Zo znenia článku 13 A ods. 1 písm. b) jasne vyplýva, že ak je nemocničná alebo lekárska starostlivosť oslobodená v zmysle tohto ustanovenia, oslobodené sú aj aktivity, ktoré s ňou úzko súvisia. Naopak, je možné dospieť k záveru, že ak je lekárska starostlivosť oslobodená v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. c), v ktorom sa úzko súvisiace aktivity nespomínajú, oslobodenie je obmedzené len na samotné poskytovanie starostlivosti.

37. V tejto súvislosti Súdny dvor v rozsudku Komisia/Spojené kráľovstvo(22) konštatoval, že „okrem malých dodávok tovaru, ktoré sú nevyhnutné v prípade poskytovania starostlivosti, je dodávka liekov a iného tovaru, ako sú dioptrické okuliare predpísané lekárom alebo inými autorizovanými osobami, fyzicky a ekonomicky oddeliteľná od poskytnutia služby“.

38. Uvedená vec sa konkrétne týkala dodávky okuliarov predpísaných lekárom, pričom Súdny dvor vnímal dodávku predpísaných liekov z rovnakého uhla pohľadu. Za daných okolností tvorí stanovenie diagnózy (spolu s akoukoľvek malou a nevyhnutnou dodávkou tovaru, ako je napríklad aplikácia očí kvapiek na rozšírenie zrenívia) a predpis jedinej dodávky spadajúcu do pôsobnosti oslobodenia v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice. To isté by zrejme platilo na dodávku akýchkoľvek prostriedkov, ako napríklad masť alebo obväzov, ktoré sú nevyhnutné na liečbu lekárom v priebehu vyšetrenia. Naopak, dodanie akéhokoľvek prostriedku predpísaného lekárom predstavuje osobitnú dodávku, ktorá do uvedeného oslobodenia nespadá.

39. Domnievam sa však, že ak by existovalo oslobodenie pre lieky vydávané za rovnakých okolností ako vo veci samej, muselo by sa vzťahovať na všetky lieky vydávané na základe predpisu, pretože predpisovanie liekov lekármi, ktoré majú byť vyrobené lekárnikmi, sa musí v zásade vždy vnímať ako úzko súvisiaca so starostlivosťou, ktorú lekári poskytujú. To by však nebolo v súlade s rozsudkom vo veci Komisia/Spojené kráľovstvo. Okrem toho je jasné, že farmaceutické výrobky „používané na... liečbu na lekárske... účely“ (tento opis sa zdá byť vhodnejší pre lieky predpisované lekárom ako pre lieky na priamy predaj) v zásade sú predmetom DPH, inak by neboli uvedené v prílohe H šiestej smernice.

40. V zásade sa preto domnievam, že odpoveď na otázku 3 treba formulovať v tom zmysle, že na dodávku liekov podľa predpisu vystaveného v priebehu lekárskej starostlivosti, sa nemôže vzťahovať oslobodenie v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ak je starostlivosť, ktorá s touto dodávkou úzko súvisí, sama oslobodená od dane, ale nie v zmysle rovnakého ustanovenia, ale v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. c).

41. Z toho však nevyhnutne nemusí vyplývať, že za osobitných okolností konania vo veci samej nemôže byť dodávka liekov oslobodená v zmysle samotného článku 13 A ods. 1 písm. c). Na dodávku by sa možno nemuselo nazerať ako na „úzko súvisiace aktivity“, ale v zmysle formulácie Súdneho dvora v rozsudku Komisia/Spojené kráľovstvo ako na dodávku, „ktorá je nevyhnutná v záse poskytovania starostlivosti“ a nie je „fyzicky a ekonomicky oddeliteľná od poskytovania služieb“(23).

42. Istým variantom tejto možnosti by mohlo byť vnímanie dodávky a podávania liekov ako – opäť slovami Súdneho dvora – „tak úzko spätých, že objektívne vytvárajú jednotnú neoddeliteľnú ekonomickú dodávku, ktorej rozdelenie by bolo umelé“(24). Alebo by možno mali byť dodávka a podávanie liekov vnímané ako pomocné vo vzťahu k hlavnej službe, keďže „nepredstavujú cieľ sám osebe, ale prostriedok na využívanie hlavnej služby poskytovateľa za lepších podmienok“; to by sa mohlo uplatniť na dodávku služieb, „ktoré sa bežne poskytujú v rámci poskytovania služieb nemocničnej a lekárskej starostlivosti a sú nevyhnutnou súčasťou procesu poskytovania týchto služieb zameraných na dosiahnutie terapeutických cieľov sledovaných týmito službami“(25).

43. Ďalšia možnosť by mohla vyplývať z potreby uplatniť na dodávku rovnaký prístup, pokiaľ ide o DPH, bez ohľadu na to, či boli lieky podávané podľa ambulantnej, alebo lôžkovej liečby, s cieľom dodržať zásadu daňovej neutrality, ktorá je vlastná systému DPH a podľa ustálenej judikatúry bráni tomu, aby sa k podobným dodávkam, ktoré si navzájom konkurujú, pristupovalo na účely DPH odlišne.(26)

44. Akékoľvek posúdenie uvedených možností si vyžaduje o niečo viac informácií o okolnostiach liečby, ako poskytuje návrh na začatie prejudiciálneho konania. Všetky relevantné skutkové okolnosti samozrejme musia byť zistené pred príslušným vnútroštátnym súdom, ale Súdny dvor na pojednávaní požiadal účastníkov konania o zohľadnenie viacerých okolností vrátane presnej povahy poskytovanej lekárskej starostlivosti a identity poskytovateľa, alej otázky, či by starostlivosť mohla byť poskytovaná bez dodávky predmetných liekov, a napokon identity osoby, na ktorú bolo prevedené právo nakladať s liekmi ako ich majiteľ (inak povedané príjemcu dodávky).

45. Z odpovedí účastníkov konania som pochopila, že sa zhodujú v tom, že predmetná liečba zahŕňa súbor vzájomne súvisiacich aktivít. Lekár diagnostikuje presný zdravotný stav pacienta a identifikuje zloženie cytostatika presne vytvoreného na liečbu uvedeného individuálneho zdravotného stavu; v spolupráci s pacientom sa vypracuje liečebný program; cytostatikum predpisuje lekár a vyrába sa v lekární; overí sa a prípadne sa pridávajú doplnkové lieky na zmiernenie vedľajších účinkov; potom sa liek podáva zdravotným personálom buď pod priamym

dohľadom lekára, alebo bez neho, pričom lekár je informovaný o akomkoľvek probléme, ktorý by si mohol vyžadovať jeho zásah; v ktoromkoľvek štádiu môže byť nevyhnutné, aby lekár upravil dávkovanie alebo zloženie podávaného lieku alebo aby zmenil liečebný program.

46. Na základe uvedeného opisu je jasné, že existuje liečebné kontinuum zahŕňajúce „poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií“ a dodávku liekov. Je tiež jasné, že bez dodávky liekov by samotná lekárska starostlivosť nemala nijaký cieľ; táto dodávka je preto „nevyhnutná v záse poskytovania starostlivosti“.

47. Na druhej strane však len ťažko môžem prijať záver, že by dodávka liekov buď nebola „fyzicky a ekonomicky oddeliteľná od poskytnutia [lekárskej starostlivosti]“, alebo že by bola „tak úzko spätá [s lekárskou starostlivosťou], že objektívne vytvárajú jednotnú neoddeliteľnú ekonomickú dodávku, ktorej rozdelenie by bolo umelé“.

48. V tejto súvislosti sa treba pozastaviť nad tým, kto lieky dodáva a komu. Táto otázka bola otvorená na pojednávaní, a hoci bolo uznané, že skoro vo všetkých prípadoch platbu uskutočnila súkromná alebo verejná zdravotná poisťovňa, zrejme panovala zhoda, že „právo nakladať s [liekom] ako jeho majiteľ“ nadobúda pacient. Lekár ani poisťovňa pacientovi nemôžu diktovať, či má podaný liek prijať, alebo nie. To bráni tvrdeniu, že lekár odovzdáva dodávku lieku pacientovi ako nevyhnutnú súčasť poskytovanej lekárskej starostlivosti. Preto sa mi zdá byť potrebné ďalej vychádzať z toho, že pacient dostáva viac ako jednu dodávku: dostáva lekársku starostlivosť od lekára a zdravotného personálu a lieky od nemocničnej lekárne.

49. Ak rôzne osoby uskutočňujú rôzne plnenia, nevyhnutne sa dospieva k záveru, že uvedené plnenia nemôžu „objektívne vytvárať jednotnú neoddeliteľnú ekonomickú dodávku, ktorej rozdelenie by bolo umelé“, alebo nemôžu byť „fyzicky a ekonomicky oddeliteľné“. Môžu byť (a skutočne sa zdá, že sú) „úzko súvisiace“, pričom z takéhoto úzkeho vzťahu vyplýva oslobodenie dodávky liekov, ak súvisiace poskytovanie lekárskej starostlivosti je oslobodené v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ale nie v prípade, ak je oslobodené v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. c). V tejto súvislosti musí podľa mňa oddelenie osoby dodávajúcej liek od osoby poskytujúcej lekársku starostlivosť zabrániť tomu, aby sa tieto dve plnenia považovali za jedno plnenie, a to bez ohľadu na skutočnosť, že žiadne z nich nemôže mať nejaký užitočný zmysel bez druhého, na rozdiel napríklad od situácie skúmanej v rozsudku Deutsche Bank,⁽²⁷⁾ keď boli dve porovnateľne prepojené plnenia uskutočnené rovnakou zdaniteľnou osobou.

50. Podobné dôvody ma vedú k záveru, že dodávku liekov nemožno považovať za „pomocnú vo vzťahu k hlavnej službe, keďže sama nepredstavuje cieľ, ale len spôsob lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa“. Ak lekár poskytuje služby spočívajúce v stanovení diagnózy, predpise lieku a dohľade, ako je uvedené v odpovediach na otázky Súdneho dvora, bolo by neprirodzené tvrdiť, že podané lieky boli dodané – inou osobou – ako „spôsob lepšieho využitia týchto služieb“. Dodávka liekov logicky úzko súvisí so službami lekára, ale je od nich zjavne oddelená a nemožno ju považovať za spôsob ich lepšieho využitia (alebo za spôsob ich využitia za lepších podmienok, ak sa zohľadní doslovnejšia formulácia, ktorú Súdny dvor použil vo francúzštine, teda v jazyku, v ktorom sa konajú porady Súdneho dvora). Na dodávku liekov by sme sa dokonca mohli pozeráť aj tak, že je to prvoradý záujem pacienta, pričom stanovenie diagnózy, predpísanie lieku a dohľad pri podávaní sú skôr spôsoby využitia tejto dodávky za čo najlepších podmienok.

51. Ešte je potrebné preskúmať, či iný výsledok nevyžaduje zásada daňovej neutrality.

52. Súhlasím s Komisiou, že to tak nie je.

53. Ak to nie je výslovne stanovené, táto zásada neumožňuje rozšíriť pôsobnosť oslobodenia

od dane. Nie je totiž pravidlom primárneho práva, ale výkladovou zásadou, ktorá sa má uplatňovať súčasne so zásadou doslovného výkladu výnimiek.(28)

54. V tejto súvislosti formulácie článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) šiestej smernice vymedzujú jasný rozdiel medzi starostlivosťou poskytovanou orgánmi podliehajúcimi verejnému právu alebo riadne uznanými inštitúciami za porovnateľných sociálnych podmienok a starostlivosťou poskytovanou inými osobami za iných sociálnych podmienok pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií.

55. Ak je teda rozdielne zaobchádzanie jasne zakotvené v šiestej smernici, nemalo by byť potlačené výkladovou zásadou, ktorá nemá prednosť pred normatívnym textom.

56. členské štáty by však mohli byť nebezpečenstvu narušenia hospodárskej súťaže tým, že by využili možnosť jednak stanoviť v zmysle článku 13 A ods. 1 šiestej smernice podmienky „na účely ochrany... pred zneužívaním“ alebo jednak odmietnuť v zmysle článku 13 A ods. 2 písm. b) poskytnúť oslobodenie pre plnenia, ktoré by inak boli v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) oslobodené, ak by ich hlavným cieľom bolo „nadobúdanie dodatočných ziskov... realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty“. Každé takéto opatrenie by však spôsobovalo obmedzenie oslobodenia pre plnenia, ktoré úzko súvisia s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b), a uvedené oslobodenie by sa nerozširovalo na plnenia, ktoré úzko súvisia s lekárskou starostlivosťou pri výkone medicínskych a paramedicínskych profesií v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. c). Inak povedané, z takéhoto opatrenia by vyplývalo zdanenie tam, kde sa v súčasnosti daň nevyberá, a nie rozšírenie pôsobnosti oslobodenia od DPH.

57. Uznávam, že záver, ku ktorému som dospela a v zmysle ktorého dodávka liekov môže byť predmetom DPH alebo oslobodená od tejto dane podľa kontextu, v ktorom sa lieky podávajú, sa môže zdať v rozpore s logikou veci. Tvrdenie, že článok 13 A ods. 1 písm. c) má rovnako ako článok 13 A ods. 1 písm. b) zahŕňať aktivity, ktoré úzko súvisia s opisovanou starostlivosťou, by však znamenalo vkladať do prvého zo zmienených ustanovení slová, ktoré tam jednoducho nie sú. Pripúšťam, že to môže poukazovať na existenciu legislatívnej medzery. Ak to tak je, konať musí normotvorca. Podľa mňa by však nebolo vhodné rozšíriť odôvodnenie rozsudku Súdneho dvora vo veci Komisia/Francúzsko(29) na všetky prípady, v ktorých by mohli náklady z dôvodu zdanenia DPH vzrásť, ak v tejto súvislosti neexistuje jasný legislatívny úmysel.

Návrh

58. Vo svetle vyššie uvedených úvah preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky položené Bundesfinanzhof takto:

1. Výraz „úzko súvisiace aktivity“ uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zahŕňa dodávku tovaru, rovnako ako poskytovanie služieb.

2. Aby dodávka mohla spĺňať podmienky na oslobodenie ako aktivita úzko súvisiacu s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) smernice 77/388, nie je nevyhnutné, aby dodávku zabezpečovala osoba, ktorá predmetnú starostlivosť poskytuje.

3. Dodávka tovaru a poskytnutie služieb, ktoré

- i) úzko súvisia s poskytovaním lekárskej starostlivosti pri výkone medicínskych a paramedicínskych profesií v zmysle ?lánku 13 A ods. 1 písm. c) smernice 77/388;
- ii) sú fyzicky a ekonomicky oddeliteľné od poskytnutia takejto lekárskej starostlivosti a
- iii) úzko nesúvisia s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou v zmysle ?lánku 13 A ods. 1 písm. c) rovnakej smernice,

nespôžajú podmienky na oslobodenie, a to podľa nijakého z oboch uvedených ustanovení.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23). Táto smernica bola zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorá zmenila štruktúru a znenie šiestej smernice, pričom však v zásade nepriniesla nijaké vecné zmeny (pozri odôvodnenie 3 preambuly).

3 – Pozri ?lánok 2 ods. 1 písm. a), ?lánok 14 ods. 1 a ?lánok 24 ods. 1 smernice 2006/112.

4 – Pozri ?lánky 96 až 99 smernice 2006/112.

5 – Pozri ?lánok 132 ods. 1 písm. b) a c) smernice 2006/112. Anglická jazyková verzia v oboch prípadoch používa výraz „lekárska starostlivosť“, kým niektoré iné jazykové verzie používajú v týchto dvoch ustanoveniach rozdielne výrazy. Súdny dvor však konštatoval, že význam je v oboch prípadoch rovnaký: pozri rozsudok zo 6. novembra 2003, Dornier, C-45/01, Zb. s. I-12911, body 46 až 50.

6 – Pozri ?lánok 134 smernice 2006/112.

7 – Pozri kategóriu 3 v prílohe III smernice 2006/112.

8 – Okrem anglickej jazykovej verzie pozri napríklad maľarskú, maltskú a švédsku jazykovú verziu.

9 – Vráťane všetkých piatich jazykových verzií s výnimkou angličtiny, v ktorých bola šiesta smernica pôvodne prijatá: dánska, holandská, francúzska, nemecká a talianska jazyková verzia.

10 – Ú. v. ES C 80, s. 1, ?lánok 14 ods. 1 písm. b).

11 – Doslovne „služieb súvisiacich s hospitalizáciou a lekárskou starostlivosťou a iných priamo súvisiacich plnení [teda iných služieb]“.

12 – Pozri napríklad rozsudok z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko (C-41/09, Zb. s. I-831, bod 44 a citovanú judikatúru). Pozri tiež rozsudok z 2. apríla 1998, EMU Tabac a i. (C-296/95, Zb. s. I-1605, bod 36).

13 – Rozsudok z 1. decembra 2005 (C-394/04 a C-395/04, Zb. s. I-10373, bod 25).

14 – Rozsudok z 10. júna 2010 (C-262/08, Zb. s. I-5053, bod 40).

15 – Rozsudok z 23. februára 1988 (353/85, Zb. s. 817, body 33 až 35).

- 16 – Pozri tiež tabuľkovú analýzu v bode 27 mojich návrhov vo veci CopyGene, už citovanej v poznámke pod čiarou 14.
- 17 – Pozri nedávny príklad v rozsudku z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, bod 22 a citovanú judikatúru).
- 18 – Rozsudok z 11. januára 2001 (C-76/99, Zb. s. I-249, bod 23).
- 19 – Pozri napríklad rozsudky z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, Zb. s. I-5123, bod 22 a citovanú judikatúru), a CopyGene (už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 27 a citovanú judikatúru).
- 20 – Tento článok oslobodzuje od dane „poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s verejnou sociálnou prácou, vrátane služieb poskytovaných domovmi pre starých ľudí, orgánmi podliehajúcimi verejnému právu alebo inými organizáciami, ktoré boli príslušným členským štátom uznanými za charitatívne“.
- 21 – Rozsudok Zimmermann (už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 57 a citovaná judikatúra).
- 22 – Už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 33.
- 23 – Pozri bod 37 vyššie a poznámku pod čiarou 22.
- 24 – Pozri nedávny príklad v rozsudku z 21. februára 2013, Mesto Žamberk (C-18/12, bod 28 a citovanú judikatúru).
- 25 – Pozri napríklad rozsudok CopyGene (už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 40 a citovanú judikatúru).
- 26 – Pozri napríklad rozsudok L.u.P. (už citovaný v poznámke pod čiarou 19, body 24 a 32).
- 27 – Rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank (C-44/11, body 20 až 29); pozri aj moje návrhy v tejto veci (body 26 až 32).
- 28 – Pozri rozsudok Deutsche Bank (už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 45).
- 29 – Už citovaný v bode 27 vyššie, poznámka pod čiarou 18.