STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 15. září 2005 [1]

1. Tyto dvě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Symvoulio 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].

I – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

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 zařízením, 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].

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. Krom toho šestá směrnice obsahuje ve své hlavě X společný seznam osvobození od daně, aby mohly být, podle jejího jedenác-

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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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).

tého bodu odůvodnění, vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech.

5. Článek 13 téže směrnice stanoví v bodě A osvobození o 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 daně 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 téže 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 daně 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 daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku, jestliže:

— není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,

— jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytováním 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 daně z přidané hodnoty a o dalších ustanoveních (FEK A' 125) stanoví:

„1. Od daně 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 naroveň 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 rokům 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 lůžek 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

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

6 — Dále jen „Ygeia".

nemocných v nemocnici a nepřispívají k péči, která je jim poskytována.

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

III – Předběžná otázka

13. Předkládající soud uvádí, že není zpochybňováno, 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 „činnosti 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 zvláště úzkého výkladu, jelikož osvobození těchto činností od daně je určeno k zajištění toho, aby se nemocniční a lékařská péče, jakož i činnosti 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 činnost spadá pod pojem „úzce související činnosti", 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 účel 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 činností 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 činnost 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 vzdělá-

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).

váním zahrnuje poskytování služeb a dodávání zboží *přímo nezbytných* pro vzdělávání. Z toho vyvozuje, že na základě tohoto kritéria nemohou být sporné činnosti osvobozeny od DPH.

17. S přihlédnutím k těmto úvahám se Symvoulio 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 činnosti 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 předkládajícího soudu je, zda čl. 13 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 zařízením představuje činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče ve smyslu tohoto ustanovení.

19. Tato otázka vzniká, protože poskytování telefonních služeb a televizoru, jakož i poskytování stravy a lůžek představují v zásadě činnosti podléhající DPH, pokud jsou uskutečňovány za protiplnění osobou povinnou k dani. Ve společném systému DPH je rovněž obvyklé, že jedna osoba může uskutečňovat činnosti osvobozené od DPH a služby této dani podléhající [10].

20. Svou předběžnou otázkou chce tedy předkládající soud zjistit, zda dotčené služby představují svou povahou činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče, a zda v důsledku toho

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

musejí být vždy osvobozeny od DPH na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

21. Ygeia navrhuje na tuto otázku odpovědět kladně. Má jednak za to, že podmínky stanovené v čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice nejsou nezbytně relevantní za účelem definování pojmu „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče. Podle ní se jedná případně o podmínky, na které mohou členské státy vázat uplatnění dotčeného osvobození od daně na jiné poskytovatele než právnické osoby veřejného práva.

22. Krom toho uvádí, že sporné služby nepředstavují pro nemocné účel sám o sobě, ale prostředek, který jim umožňuje mít užitek z poskytování nemocniční a lékařské péče za nejvýhodnějších podmínek. Podle ní se tedy jedná o vedlejší související služby k poskytování nemocniční péče, se kterými musí být zacházeno z hlediska daňového stejně s ohledem na DPH jako s poskytováním nemocniční péče. Odkazuje rovněž na skutečnost, že v Řecku je zvykem, že rodinní příslušníci doprovázejí nemocného, a poskytují tak pomoc zaměstnancům, kteří o něj pečují. Zdůrazňuje, že jejich přítomnost udržuje nemocného v lepším psychickém stavu, a přispívá tak k jeho uzdravení. Tvrdí, že totéž platí pro poskytování telefonních služeb a televizoru, protože tyto služby umožňují nemocnému zůstat v kontaktu s vnějším světem. Z toho podle Ygeia vyplývá, že relevantním kritériem pro účely určení, zda takové služby spadají pod pojem „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče, či nikoliv, je vůle samotného nemocného, který o poskytování uvedených služeb požádal, jelikož je považoval za nezbytné pro své uzdravení.

23. Uvádí konečně, že jelikož jsou dotčené služby poskytovány výlučně v rámci nemocnice, nekonkurují srovnatelným službám poskytovaným jinými podniky povinnými k DPH.

24. S tímto rozborem nesouhlasím. Stejně jako Řecká republika, Spolková republika Německo a Kyperská republika, jakož i Komise Evropských společenství jsem toho názoru, že vzhledem k použitelnému právu Společenství, nemůže být žádná z dotčených služeb považována za činnost svou povahou „úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče.

25. Nicméně na rozdíl od těchto členských států se domnívám, že žádná z těchto služeb nesmí být z využití osvobození od DPH systematicky vyloučena. Podle mého názoru musí být tyto služby osvobozeny od DHP, pokud se jeví, že jsou nezbytné k léčení hospitalizované osoby, a jediným kritériem, které se zdá, že může být pro účely určení, zda jsou skutečně nezbytné, relevantní, je

lékařský předpis. Zakládám toto stanovisko jednak na obsahu čl. 13 části A šesté směrnice a jednak na cíli, který je základem osvobození od DPH, pokud jde o poskytování nemocniční a lékařské péče v nemocničním prostředí.

26. Pokud jde zaprvé o obsah čl. 13 části A šesté směrnice, jak uvádí předkládající soud a jak to konstatoval Soudní dvůr [11], nedefinuje, co zahrnuje pojem „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče. V textu čl. 13 části A písm. b) uvedené směrnice rovněž chybí údaj ohledně toho, zda některá ze sporných služeb spadá pod tento pojem, či nikoliv.

27. Jak uvádí Komise, ze znění tohoto ustanovení může být dovozeno, že se týká služeb poskytovaných zaměstnanci léčebnými zařízeními, protože zahrnuje poskytování služeb „prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi [...]". Nesdílím naopak stanovisko Komise, že ze znění tohoto ustanovení rovněž vyplývá, že „úzce souvisejícími činnostmi" mohou být pouze služby poskytované samotnému nemocnému. Podle mě z doslovného výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vyplývá, že pojem „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče zahrnuje veškeré služby poskytované nemocnicí, které mají úzkou souvislost s poskytováním nemocniční péče nemocnému a lékařskou péčí, která je mu poskytována [12].

28. Ze znění čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice nemůže být tedy dovozeno, že takové služby poskytované léčebným zařízením příbuznému nemocného, jako je poskytnutí lůžka a stravy, jsou z osvobození vyloučeny.

29. Naopak v čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice lze nalézt relevantní údaje za účelem odpovědi na přezkoumávanou otázku. Podle tohoto ustanovení se tak na poskytování služeb a dodání zboží nemůže vztahovat osvobození stanovené zejména v uvedeném čl. 13 části A odst. 1 písm. b) uvedené směrnice, pokud jednak nejsou nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně a jednak jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytováním plnění, která jsou

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).

v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.

30. Ačkoliv Soudní dvůr neodkázal na čl. 13 část A odst. 2 písm. b) šesté směrnice ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Francie, ve kterém rozhodl o výkladu pojmu „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče, domnívám se, stejně jako předkládající soud a výše uvedené členské státy, že toto ustanovení je pro tento výklad relevantní. Z jeho znění totiž vyplývá, že ukládá členským státům dvě povinnosti, které musejí dodržovat pro všechny výslovně uvedené případy osvobození, tedy ty stanovené v uvedeném čl. 13 části A odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n). Podotýkám mimoto, že každý z těchto případů se týká poskytování služeb nebo dodání zboží, které jsou „úzce související" nebo mají „úzkou souvislost" s činností ve veřejném zájmu [13].

31. Článek 13 část A odst. 2 písm. b) šesté směrnice tedy v rozporu s případem zamýšleným Ygeia nestanoví dodatečné podmínky, které by se uplatnily pouze ve zvláštním případě, kdy se členské státy rozhodnou rozšířit osvobození od daně na jiné poskytovatele služeb než právnické osoby veřejného práva. Pokud by tomu totiž tak bylo, bylo by namístě se domnívat, že tyto podmínky neexistují samostatně, ale navazují na podmínky stanovené v čl. 13 části A odst. 2 písm. a) šesté směrnice, které pro členské státy stanoví tuto možnost rozšíření [14]. Ze znění čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice rovněž vyplývá, že obě podmínky, které jsou v něm stanoveny, mají pro členské státy kogentní charakter na rozdíl od podmínek obsažených v témže článku části A odst. 2 písm. a), které jsou fakultativní.

32. S přihlédnutím k obsahu čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice musejí být podmínky stanovené tímto ustanovením vzaty v úvahu při výkladu výrazů jednot-

13 — Například čl. 13 část A odst. 1 osvobozuje pod písm. g) poskytování služeb a dodání zboží „úzce související" se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením; pod písm. h), poskytování služeb a dodání zboží „úzce související" s ochranou dětí a mládeže; jakož i pod písm. i), výchovu a školské nebo vysokoškolské vzdělávání dětí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace, jakož i poskytování služeb a dodání zboží s nimi „úzce souvisejících" atd.

14 — Článek 13 část A odst. 2 písm. a) zní následovně:
„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku na jednu či více z těchto podmínek:
— dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb,
— musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý, či nepřímý zájem samy ani cizím prostřednictvím na výsledcích dotyčné činnosti,
— musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými úřady nebo ceny, které takto schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky povinné k dani z přidané hodnoty,
— osvobození od daně nesmí být způsobilé narušit hospodářskou soutěž, například znevýhodňovat obchodní podniky povinné k dani z přidané hodnoty".

livých případů osvobození o dani uvedených v tomto ustanovení, tedy případů stanovených v čl. 13 části A odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n).

33. Tento rozbor dosahu čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice je potvrzen výše uvedeným rozsudkem Komise v. Německo, ve kterém Soudní dvůr rozhodl o otázce, zda výzkumné činnosti uskutečňované za protiplnění vysokoškolskými zařízeními mohou být osvobozeny od DPH na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice.

34. Německá vláda v uvedeném řízení tvrdila, že výzkum představuje službu úzce spojenou se vzděláváním ve veřejnoprávních vysokoškolských zařízeních, protože posledně uvedená zařízení ho potřebují, aby mohla řádně uskutečňovat své vzdělávací činnosti, přičemž výzkum jim umožňuje rozvíjet a předávat nové poznatky. Soudní dvůr nepřijal tento rozbor a rozhodl, že ačkoliv výzkum může být považován „za velmi užitečný pro vysokoškolské vzdělávání, není nezbytný pro dosažení cíle jím sledovaného, tedy zejména vzdělávání studentů za účelem umožnit jim výkon profesní činnosti“ [15].

15 — Viz bod 48. Soudní dvůr v něm rovněž odůvodnil tento rozbor tím, že uvedl, že „určitý počet vysokoškolských zařízení dosahuje tohoto cíle bez provádění výzkumných projektů za protiplnění a že existují jiné prostředky jak zajistit existenci spojení mezi vysokoškolským vzděláváním a profesním životem“.

35. Tento požadavek přijatý Soudním dvorem v rámci výkladu pojmu „činnosti úzce související“ s vysokoškolským vzděláváním stanoveným v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice platí rovněž s ohledem na obsah čl. 13 části A odst. 2 písm. b) uvedené směrnice pro výklad pojmu „činnost úzce související“ s poskytováním nemocniční a lékařské péče, uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b).

36. Z toho vyplývá, že vzhledem k použitelnému právu podle první podmínky stanovené v čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice pro to, aby byly služby poskytované léčebnými zařízeními osvobozeny od DPH, nestačí, že jsou potenciálně nebo skutečně užitečné pro uzdravení nemocného. V souladu s tímto ustanovením jsou činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče pouze ty činnosti, které jsou pro tuto péči nezbytné.

37. Přezkoumám-li dotčené služby, zdá se, že žádná z nich nemůže být považována za nezbytnou nebo nutnou pro poskytování nemocniční nebo lékařské péče obecně, tedy bez ohledu na hospitalizovanou osobu a důvody její nemocniční péče. Pokud se zdá být nezpochybnitelným, že každá z nich může více či méně přispět ke zlepšení podmínek pobytu hospitalizované osoby, a v důsledku toho k jejímu uzdravení, zdá

se mi, že tento příspěvek k léčebnému procesu se značně liší v závislosti na osobách a důvodech jejich nemocniční péče. Zdá se mi, že se situace značně odlišuje podle toho, zda je pacientem dítě útlého věku, nebo dospělý, a podle toho, zda je předmětem nemocniční péče benigní chirurgický zákrok vyžadující krátkodobou nemocniční péči nebo léčba závažné nemoci, z důvodu které je život nemocného ohrožen a která odůvodňuje dlouhodobou nemocniční péči.

38. Nezdá se mi tudíž možné se domnívat, že dotčené služby jsou svou povahou „úzce spojené" s poskytováním nemocniční a lékařské péče. Zdají se mi jasně odlišné například od činnosti, která byla předložena Soudnímu dvoru ve výše uvedené věci Komise v. Francie a kterou Soudní dvůr považoval za „úzce spojenou" s lékařským rozborem, osvobozeným od DPH.

39. V uvedené věci byl Soudní dvůr konfrontován s francouzskými právními předpisy, které stanovily, že určité biologické rozbory mohou být uskutečněny pouze specializovanými laboratořemi. Tyto právní předpisy rovněž vyžadovaly, aby specializovaná laboratoř, která provedla rozbor, zaplatila odměnu laboratoři, která uskutečnila odběr u pacienta, za předání tohoto odběru. Žalobní důvod Komise proti těmto právním předpisům se týkal skutečnosti, že na rozdíl od nákladů rozboru a samotného odběru, náklady předání odběru podléhaly DPH. Soudní dvůr rozhodl, sleduje tak argumentaci Komise, že předání odběru je činností úzce související s rozborem osvobozeným od DPH, protože k tomuto předání dochází logicky mezi provedením odběru a rozborem [16].

40. Sdílím rovněž stanovisko Komise, že žádná z dotčených služeb nemůže být postavena naroveň poskytování stravy a lůžka samotnému nemocnému, které se opravdu zdají být svou povahou činnostmi úzce souvisejícími s poskytováním nemocniční péče. Z toho vyplývá, že žádná ze sporných služeb nemůže být systematicky osvobozena od DPH na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

41. Zadruhé se mi zdá, že tento rozbor je potvrzený vzhledem k cíli, na němž je založeno osvobození stanovené v tomto ustanovení. Jak bylo rozhodnuto Soudním dvorem, toto osvobození je určeno k zajištění toho, aby se užívání nemocniční a lékařské péče nestalo nedostupným z důvodu zvýšených nákladů této péče, pokud by tato péče nebo činnosti, které s ní úzce souvisí, podléhaly DPH [17]. Jedná se podle judikatury o to, aby byla osvobozeny od DPH služby

16 — Viz bod 24.

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

poskytované zařízeními sledujícími sociální účely, jako je ochrana lidského zdraví, a které mají za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže [18]. Cílem tohoto osvobození je tedy snížit náklady zdravotní péče a učinit tuto péči jednotlivcům dostupnější [19].

42. Je tedy důležité pro to, aby se na služby vztahovalo osvobození od daně stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, aby služby poskytované v léčebném zařízení skutečně sledovaly léčebný účel. Pouze vzhledem k tomuto cíli nesmí být podle judikatury pojem „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče vykládán příliš restriktivně. Tato judikatura tedy neumožňuje se domnívat, že dotčené služby jsou nezbytně činnostmi úzce souvisejícími s poskytováním nemocniční a lékařské péče, jelikož, jak jsem ukázal, nemohou být obecně a systematicky považovány za služby nutné nebo nezbytné pro péči v nemocničním prostředí.

43. Mimoto, jak uvádí Komise, systematické osvobození sporných služeb od daně by mohlo vést k výsledku odporujícímu cíli sledovanému čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Pokud totiž osoba povinná k dani vykonává činnost osvobozenou od DPH, nese ve skutečnosti zatížení DPH, kterou odvedla na vstupu v rámci nákupu zboží a služeb nezbytných pro tuto činnost, protože ho nemůže přenést na konečné spotřebitele. Rovněž jsem shledal, že pokud vykonává jak zdaněné činnosti, tak činnosti osvobozené od daně, může si odpočíst pouze podíl DPH připadající na zdaněné činnosti bez zohlednění činností od daně osvobozených. Zvýšit podíl činností osvobozených od daně má tudíž za důsledek snížení nároku na odpočet osoby povinné k dani, a tedy zvýšení částky DPH, kterou je povinna odvést. Jelikož tato osoba povinná k dani musí vyrovnat svůj rozpočet, promítne se zvýšení tohoto daňového zatížení do zvýšení ceny jejích služeb osvobozených od DPH. Jinými slovy osvobodit systematicky poskytování telefonních služeb a televizoru hospitalizované osobě, jakož i poskytování ubytování osobám, které ji doprovázejí, vyvolává vážné nebezpečí, že dojde ke zvýšení ceny za den strávený v nemocniční péči.

44. Rovněž se nedomnívám, že přezkum sporných služeb s ohledem na kritérium jejich povahy jako vedlejší související služby či nikoliv, umožňuje tyto služby systematicky osvobodit od DPH. Jak připomíná předkládající soud, toto kritérium bylo použito Soudním dvorem ve výše uvedených věcech Komise v. Francie a Dornier pro účely určení, zda služby, které byly dotčené

18 — Viz výše uvedený rozsudek Dornier (body 47 a 48).
19 — Tamtéž (bod 43).

v uvedených věcech, spadají, či nespadají pod pojem „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče. Pojem „vedlejší související služba" se může sice zdát širším než podmínka, podle které musí být činnost nezbytná ke sledování dotčeného veřejného zájmu. Podle judikatury totiž služba může být považována za vedlejší související službu k hlavní službě, pokud pro zákazníky představuje nikoliv účel sám o sobě, nýbrž prostředek k užívání hlavní služby poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek [20].

45. Nicméně, i kdybych vyšel z tohoto kritéria a i kdyby mohlo být uplatněno zobecněním první podmínky stanovené v čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice, zdá se obtížné se systematicky domnívat, že sporné služby nepředstavují účel sám o sobě. Jak jsem uvedl, poskytování telefonních služeb a televizoru nemocnému neodpovídá vždy léčebnému účelu. 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 odůvodňuje jeho nemocniční péči. Rovněž využití možností ubytování poskytovaných nemocnicí, které využijí příbuzní nemocného, není vždy vyžadováno věkem nebo nemocí 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 zdůraznit 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

20 — Viz rozsudky ze dne 22. října 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. června 1997, SDC (C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 20); ze dne 10. září 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. září 2000, D. (C-384/98, Recueil, s. I-6795, bod 20), jakož i výše uvedený D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services (bod 54).

pokud splňují právě 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 zdůraznily 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 rozdílům 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 účelem je chránit, udržet nebo zlepšit zdravotní stav osob. Účel služby tedy určuje, zda musí či nemusí být osvobozena od DPH.

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

24 — Viz rozsudek ze dne 15. června 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).

51. Zdá se mi zcela myslitelné, že za určitých okolností může být přítomnost příbuzného u hospitalizované osoby nezbytná pro léčení posledně uvedené 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 útlého věku 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 ceněné většinou lidí, může být v určitých případech nezbytným pro léčení hospitalizovaného nemocného. Poukazuji opět na děti, které z důvodu závažné nemoci nebo jejího léčení nemohou přijímat návštěvy nebo pouze za omezených podmínek. Poskytnutí televize těmto dětem 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 těmito požadavky nechat v každém konkrétním případě posouzení, zda dotčené služby jsou skutečně nezbytné, na léčebných zařízeních a příslušných vnitrostátních orgánech. V důsledku toho je věcí 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 pověřený léčením

25 — Viz zejména rozsudek ze dne 13. března 1990, Komise v. Francie (C-30/89, Recueil, s. I-691, bod 23).

hospitalizované osoby v léčebném zařízení se zdá být nepříslušnějším 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 lékaři 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 vyvozuji, že kritérium, které navrhuji, může být uplatňováno v praxi. Dále nezpochybňuji, že uplatňování tohoto kritéria může vést ke zneužívání a přinejmenším k rozdílné praxi mezi jednotlivými léčebnými 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 daně 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 části A odst. 1 šesté směrnice pro každý z konkrétních případů osvobozeních stanovených tímto ustanovením.

58. Jestliže Soudní dvůr bude souhlasit s mým návrhem, bude věcí vnitrostátního soudu, aby v projednávaném případě přezkoumal, zda dotčené služby poskytované Ygeia hospitalizovaným osobám v jejím zařízení byly předepsány lékařem. Bude povinen rovněž ověřit, zda základním účelem těchto služeb nebylo získání dodatečného příjmu pro Ygeia v souladu s čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice.

59. S přihlédnutím ke všem těmto skutečnostem navrhuji odpovědět na předběžnou 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 zařízením, představuje činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče, pokud jsou poskytnutí tohoto vybavení nebo stálá přítomnost blízké osoby u osoby hospitalizované předepsány lékařem.

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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 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 zařízením, představuje činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče, pokud jsou poskytnutí tohoto vybavení nebo stálá přítomnost blízké osoby u osoby hospitalizované předepsány lékařem."