NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PHILIPPE LÉGER
prednesené 15. septembra 2005 [1]

1. Dve prejudiciálne otázky, o ktoré ide v týchto dvoch konaniach, podané Symvoulio tis Epikrateias (Štátna rada) (Grécko), sa týkajú výkladu pojmu „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou, uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice 77/388/EHS [2].

2. Ide o to, či poskytovanie telefónnych služieb a prenájmu televízorov hospitalizovaným osobám, ako aj lôžok a stravy osobám, ktoré ich sprevádzajú, zo strany nemocničného zariadenia, môže byť považované za „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou a byť na základe tohto ustanovenia oslobodené od dane z pridanej hodnoty [3].

I — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

3. Účelom šiestej smernice je stanoviť spoločný systém DPH vo všetkých členských štátoch. S týmto cieľom na jednej strane definuje jednotným spôsobom zdaniteľné plnenia [4]. V článku 2 bode 1 stanovuje, že dodávka tovaru alebo služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou podlieha DPH. Podľa článku 4 sa za zdaniteľnú osobu považuje ktokoľvek, kto vykonáva nezávisle na ľubovoľnom mieste hospodársku činnosť, ako je poskytovanie služieb, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

4. Na druhej strane šiesta smernica obsahuje v hlave X spoločný zoznam oslobodení, aby bol v zmysle jedenásteho odôvodnenia

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Šiesta smernica Rady 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica").

3 — Ďalej len „DPH".

4 — Pozri rozsudky z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 38, a z 21. apríla 2005, HE, C-25/03, Zb. s. I-3123, bod 36.

zabezpečený jednotný výber vlastných prostriedkov Spoločenstva vo všetkých členských štátoch.

5. Článok 13 tej istej smernice vymenováva v bode A oslobodenia v prípade určitých činností vo všeobecnom záujme. Odsek 1 tohto ustanovenia znie takto:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní [od dane — *neoficiálny preklad*] a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

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

..."

6. Článok 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že členské štáty môžu poskytnúť v jednotlivých prípadoch a pri dodržaní jednej alebo viacerých stanovených podmienok oslobodenie uvedené v ods. 1 písm. b) organizáciám, ktoré nepodliehajú verejnému právu.

7. Ten istý článok 13 A ods. 2 stanovuje pod písm. b):

„Oslobodenie poskytovania služieb a tovaru od daní [od dane — *neoficiálny preklad*] sa podľa ustanovení uvedených v predchádzajúcom odseku 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) 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."

B — *Vnútroštátne právo*

8. Článok 18 ods. 1 zákona č. 1642/1986 o uplatňovaní dane z pridanej hodnoty a iných ustanoveniach (FEK A' 125) stanovuje:

„1. Od dane sú oslobodené:

...

d) nemocničná a lekárska starostlivosť, ako aj dodávky tovarov a poskytovanie služieb úzko s nimi súvisiacich a zabezpečovaných osobami konajúcimi v súlade so zákonom. Medzi takéto služby patria aj služby, aké poskytujú liečebné a kúpeľné zariadenia;

...“ [5]

II — Skutkový stav

9. Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon — Ygeia AE [6] je právnickou osobou podľa súkromného práva, ktorej predmet podnikania pozostáva z dodávky nemocničnej a lekárskej starostlivosti.

10. Po kontrole účtovníctva Ygeia za zdaňovacie obdobia rokov 1992 a 1993, príslušný správny orgán dospel k záveru, že príjmy tejto spoločnosti na jednej strane z poskytovania telefónnych služieb a prenájmu televízorov hospitalizovaným osobám a na druhej strane z poskytovania lôžok a stravy osobám, ktoré ich sprevádzajú, musia podliehať DPH. V dôsledku toho upravil tejto spoločnosti daňový dlh za každý z príslušných dvoch rokov.

11. Žalobu podanú zo strany Ygeia proti rozhodnutiam prijatým týmto orgánom Dioikitiko Protodikeio (správny súd prvého stupňa) zamietol a následné odvolanie zamietol Dioikitiko Efeteio (odvolací správny súd). Tieto súdne orgány rozhodli, že uvedené služby z hľadiska svojej povahy nemožno považovať za úzko súvisiace s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou, pretože ich cieľom je spríjemnenie pobytu pacientov v nemocniciach, ale nepri-

5 — Pozri uznesenie vnútroštátneho súdu vo francúzskej verzii, s. 3.

6 — Ďalej len „Ygeia“.

spievajú k starostlivosti, ktorá im je poskytovaná.

12. Ygeia podala dovolanie proti rozsudkom vydaným Dioikitiko Efeteio.

III — Prejudiciálna otázka

13. Vnútroštátny súd uvádza, že je nesporné, že Ygeia ako právnická osoba podľa súkromného práva spĺňa podmienky na oslobodenie od predmetnej dane, pokiaľ ide o nemocničnú a lekársku starostlivosť, ktorú poskytuje. Otázkou je podľa tohto súdu, či sporné služby patria alebo nie pod pojem „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou.

14. Vnútroštátny súd uvádza, že tento pojem nie je definovaný v článku 13 A ods. 1 šiestej smernice. Pripomína, že v rozsudku z 11. januára 2001, Komisia/Francúzsko [7] Súdny dvor rozhodol, že uvedený pojem nemožno vykladať príliš úzko, keďže cieľom oslobodenia týchto plnení je zabezpečiť, aby nemocničná a lekárska starostlivosť, ako aj plnenia, ktoré sú s ňou spojené, neboli neprístupné z dôvodu, že keby podliehali DPH, vznikali by v súvislosti s nimi zvýšené náklady.

15. Odkazuje takisto na rozsudok zo 6. novembra 2003, Dornier [8], v ktorom Súdny dvor pripustil, že otázka, či plnenie patrí pod pojem „plnenia úzko súvisiace", závisí od toho, či ide o doplnkové plnenie. Inými slovami, išlo o to, či predmetná služba predstavuje pre jej príjemcu prostriedok využitia iných služieb za lepších podmienok alebo či pre nich služba predstavuje cieľ samotný. Vnútroštátny súd sa domnieva, že z tohto hľadiska by predmetné služby mohli byť považované za doplnkové k starostlivosti poskytovanej Ygeia, táto kvalifikácia však nepostačuje na ich zaradenie do kategórie „plnení úzko súvisiacich" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou.

16. V tejto súvislosti uvádza, že podľa prvého kritéria stanoveného v článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice na to, aby sa plnenie považovalo za úzko spojené s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou, musí byť toto plnenie nevyhnutné. Ako príklad uvádza uplatnenia tohto kritéria v rozsudku z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko [9], v ktorom sa rozhodlo, že pojem poskytovanie služieb „úzko súvisiacich"

7 — C-76/99, Zb. s. I-249 (bod 23).

8 — C-45/01, Zb. s. I-12911.

9 — C-287/00, Zb. s. I-5811, body 31 a 48.

s univerzitným vzdelávaním sa vzťahuje aj na poskytovania služieb a dodávky tovarov *priamo nevyhnutných* na vzdelávanie. Vyvodzuje z toho, že na základe tohto kritéria sporné plnenia nemôžu byť oslobodené od DPH.

17. Za týchto podmienok sa Symvoulio tis Epikrateias rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Sú služby poskytované osobami uvedenými v článku 13 A ods. 1 písm. b) smernice 77/388/EHS a týkajúce sa na jednej strane používania telefónu a televízie pacientmi a na druhej strane poskytovania stravy a lôžok osobám, ktoré ich sprevádzajú, „plneniami úzko súvisiacimi" s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou v zmysle citovaného ustanovenia, pretože sú doplnkovými službami k tejto starostlivosti, ale súčasne službami nevyhnutnými na túto starostlivosť?"

IV — Posúdenie

18. Vo svojej prejudiciálnej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že poskytovanie telefónnych služieb a prenájmu televízorov hospitalizovaným osobám, ako aj lôžok a stravy osobám, ktoré ich sprevádzajú, zo strany nemocničného zariadenia, môže byť považované za „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou v zmysle tohto ustanovenia.

19. Táto otázka vznikla, pretože poskytovanie telefónnych služieb a prenájmu televízorov, ako aj lôžok a stravy predstavujú v zásade plnenia podliehajúce DPH, ak ich poskytuje za protihodnotu zdaniteľná osoba. V rámci spoločného systému DPH je takisto zvyčajné, že jedna osoba môže poskytnúť plnenia oslobodené od DPH a služby podliehajúce DPH [10].

20. Vnútroštátny súd sa vo svojej prejudiciálnej otázke teda pýta, či predmetné služby predstavujú na základe článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice z hľadiska svojej povahy „plnenia úzko súvisiace" s nemocnič-

10 — Keď zdaniteľná osoba použije tovary a služby naraz na oslobodené plnenia a zdaniteľné plnenia, ako šiesta smernica stanovuje v článku 17 ods. 5 a v článku 19, zdaniteľná osoba vykoná odpočet DPH, ktorú zaplatila na vstupe pre uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení.

nou alebo lekárskou starostlivosťou a či v dôsledku toho musia byť vždy oslobodené od DPH.

21. Ygeia navrhuje odpovedať kladne na túto otázku. Na jednej strane uvádza, že podmienky uvedené v článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice nie sú nevyhnutne relevantné na definovanie pojmu „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou. Podľa nej ide o podmienky, ktorými prípadne môžu členské štáty podmieňovať uplatňovanie predmetného oslobodenia v prípade poskytovateľov, ktorí nie sú právnickými osobami podliehajúcimi verejnému právu.

22. Na druhej strane uvádza, že predmetné služby nepredstavujú pre pacientov cieľ samotný, ale prostriedok využitia nemocničnej a lekárskej starostlivosti za lepších podmienok. Ide teda podľa nej o doplnkové služby k nemocničnej starostlivosti, ktoré musia podliehať rovnakému daňovému režimu DPH ako nemocničná starostlivosť. Odkazuje takisto na to, že v Grécku je zvykom, že členovia rodiny pacienta sprevádzajú a sú pomocou pre ošetrujúci personál. Zdôrazňuje, že ich prítomnosť zlepšuje psychologický stav pacienta a prispieva tak k vyliečeniu. Uvádza, že to isté platí aj v prípade poskytovania telefónnych služieb a prenájmu televízorov, pretože tieto služby umožňujú pacientovi zostať v kontakte s vonkajším svetom. Z toho podľa Ygeia vyplýva, že relevantným kritériom na účely určenia, či takéto služby patria alebo nie pod pojem „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou, je vôľa samotného pacienta, ktorý požiadal o využitie uvedených služieb, pretože ich považoval za potrebné pre svoje uzdravenie.

23. Napokon uvádza, že keďže predmetné služby boli poskytnuté výlučne v rámci nemocnice, nekonkurujú rovnakým službám ponúkaným inými podnikmi, ktoré sú zdaniteľnými osobami.

24. Nesúhlasím s týmto posúdením. Tak ako Helénska republika, Spolková republika Nemecko a Cyperská republika, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev zastávam názor, že vzhľadom na uplatniteľnú právnu úpravu Spoločenstva žiadna z predmetných služieb nemôže byť považovaná za plnenie, ktoré je svojou povahou „úzko spojené" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou.

25. Na rozdiel od týchto členských štátov sa však domnievam, že v prípade žiadnej z týchto služieb nemožno systematicky vylúčiť využitie oslobodenia od DPH. Podľa mňa tieto služby musia byť oslobodené od DPH, ak sa zdá, že sú nevyhnutné na liečbu hospitalizovanej osoby, a jediné kritérium, ktoré sa javí v skutočnosti ako použiteľné na účely určenia, či sú tieto služby naozaj nevyhnutné, je lekársky predpis. Toto stano-

visko vychádza na jednej strane z obsahu článku 13 A šiestej smernice a na druhej strane z cieľa, ktorý je základom pre oslobodenie od DPH, pokiaľ ide o nemocničnú a lekársku starostlivosť.

26. V prvom rade, pokiaľ ide o obsah článku 13 A šiestej smernice, ako to uvádza vnútroštátny súd a ako aj Súdny dvor rozhodol [11], nedefinuje obsah pojmu „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou. V znení článku 13 A ods. 1 písm. b) uvedenej smernice nie je takisto ani zmienka o tom, či niektorá z predmetných služieb patrí alebo nie pod tento pojem.

27. Ako uvádza Komisia, zo znenia tohto ustanovenia možno vyvodiť, že v ňom ide o služby poskytované personálom nemocničného zariadenia, pretože sa týka služieb „realizovaných orgánmi podliehajúcimi verejnému právu alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podliehajúce verejnému právu... nemocnicami". Nesúhlasím však so stanoviskom Komisie, podľa ktorého vyplýva takisto zo znenia tohto ustanovenia, že „plnenia úzko súvisiace" môžu byť len služby poskytované samotnému pacientovi. Podľa mňa vyplýva z doslovného výkladu článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, že pojem „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou sa vzťahuje na všetky služby poskytované nemocnicou, ktoré úzko súvisia s nemocničnou starostlivosťou pacienta a lekárskou starostlivosťou, ktoré sú mu poskytované [12].

28. Nemožno teda vyvodiť z článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, že na služby poskytované nemocnicou blízkej osobe pacienta, ako je poskytovanie stravy a lôžok, sa nevzťahuje oslobodenie.

29. Na druhej strane v článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice sú uvedené skutočnosti relevantné pre odpoveď na skúmanú otázku. Podľa tohto ustanovenia sa na poskytovanie služieb a dodávku tovarov nevzťahuje oslobodenie stanovené najmä v uvedenom článku 13 A ods. 1 písm. b) uvedenej smernice, keďže na jednej strane nie sú nevyhntuné na poskytovanie oslobodených plnení a keďže na druhej strane sú v podstate určené na nadobúdanie dodatoč-

11 — Pozri rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 22.

12 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. februára 1988, Komisia/Spojené kráľovstvo, 353/85, Zb. s. 817, bod 32, a Dornier, už citovaný, bod 33.

ných ziskov pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich DPH.

30. Hoci Súdny dvor neodkázal na článok 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice v už citovanom rozsudku Komisia/Francúzsko, v ktorom sa vyslovil, aký má byť výklad pojmu „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou, domnievam sa, tak ako vnútroštátny súd a vyššie uvedené členské štáty, že toto ustanovenie je podstatné pre tento výklad. Z jeho znenia totiž vyplýva, že ukladá členským štátom dve výslovne uvedené povinnosti, ktoré sa musia dodržiavať v každom z prípadov oslobodenia, teda tie, ktoré sú uvedené v citovanom článku 13 A ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n). Okrem toho je potrebné uviesť, že každý z týchto prípadov sa týka služieb alebo plnení, ktoré sú „úzko súvisiace" alebo ktoré majú „úzku súvislosť" s činnosťou vo verejnom záujme [13].

31. Článok 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice, na rozdiel od tvrdenia Ygeia, nestanovuje teda dodatočné podmienky, ktoré by sa uplatňovali len v osobitnom prípade, keď sa členské štáty rozhodnú rozšíriť oslobodenie na poskytovateľov, iných ako právnických osôb podliehajúcich verejnému právu. Ak by to tak totiž bolo, je potrebné domnievať sa, že tieto podmienky neexistujú samostatne, ale nadväzujú na podmienky stanovené v článku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ktorá pre členské štáty stanovuje túto možnosť rozšírenia [14]. Zo znenia článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice takisto vyplýva, že dve podmienky, ktoré sú tam uvedené, sú záväzné pre členské štáty na rozdiel od tých, ktoré sú uvedené v článku 13 A ods. 2 písm. a), ktoré sú fakultatívnej povahy.

32. Vzhľadom na obsah článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice podmienky stanovené týmto ustanovením je nutné zohľadniť

13 — Napríklad článok 13 A ods. 1 stanovuje oslobodenie pre: v písm. g) poskytovanie služieb a dodávky tovaru „úzko súvisiacich" s verejnou sociálnou prácou, v písm. h) poskytovanie služieb a dodávky tovaru „úzko súvisiacich" s ochranou detí a mládeže, ako aj v písm. i) vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, profesionálne alebo rekvalifikačné školenia vrátane poskytovania s nimi „úzko súvisiacich" služieb a tovaru atď.

14 — Článok 13 A ods. 2 písm. a) znie takto:
„Členské štáty môžu poskytnúť orgánom, ktoré nepodliehajú verejnému právu, oslobodenie od dane podľa ustanovení uvedených v (1) b), g), h), i), l), m) a n) tohto článku, pričom každý jednotlivý prípad musí spĺňať jednu alebo viac z nasledujúcich podmienok:
— nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nerozdelí, ale použije sa na ďalšie poskytovanie alebo zdokonalenie služieb,
— musia byť riadené a spravované na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú priamy alebo nepriamy záujem či už osobne alebo cez sprostredkovateľov na výsledkoch príslušných činností,
— musia používať ceny schválené verejnými orgánmi alebo ceny, ktoré nie sú vyššie ako schválené, alebo v prípade neschválených služieb ceny nižšie, ako sú ceny používané na podobné služby obchodnými podnikmi podliehajúcimi dani z pridanej hodnoty,
— oslobodenie príslušných služieb od dane nespôsobí narušenie voľnej súťaže, napríklad znevýhodnením obchodných podnikov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty."

pri výklade okolností rôznych prípadov oslobodenia, ktoré sú tam uvedené, teda tých, ktoré sú stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n).

33. Toto posúdenie rozsahu článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice potvrdzuje už citovaný rozsudok Komisia/Nemecko, v ktorom sa Súdny dvor vyslovil k otázke, či výskumná činnosť vykonávaná za protihodnotu zariadeniami vyššieho vzdelávania môže byť oslobodená od DPH na základe článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice.

34. Nemecká vláda v tomto konaní uvádzala, že výskum je službou úzko spojenou so vzdelávaním vo verejných zariadeniach vyššieho vzdelávania, pretože tieto zariadenia výskum potrebujú práve na riadny výkon vyučovania, pričom výskum im umožňuje rozvíjať a odovzdávať nové poznatky. Súdny dvor nesúhlasil s takýmto posúdením a rozhodol, že hoci výskum možno považovať za „veľmi potrebný pre univerzitné vzdelávanie, nie je nevyhnutný na dosiahnutie cieľa ním sledovaného, ktorým je najmä vzdelávanie študentov na účely umožniť im vykonávať povolanie“ [15].

35. Táto požiadavka uznaná Súdnym dvorom v rámci výkladu pojmu „plnenia úzko súvisiace“ s univerzitným vzdelávaním, stanovená v článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice, platí takisto vo vzťahu k obsahu článku 13 A ods. 2 písm. b) uvedenej smernice na výklad pojmu „plnenia úzko súvisiace“ s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. b).

36. Z toho vyplýva, že vzhľadom na uplatniteľnú právnu úpravu, podľa prvej podmienky uvedenej v článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice nestačí na oslobodenia od DPH, aby služby poskytnuté v nemocnici boli potenciálne alebo skutočne potrebné na uzdravenie pacienta. V súlade s týmto ustanovením „plnenia úzko súvisiace“ s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou sú iba tie, ktoré sú v tejto súvislosti nevyhnutné.

37. Keď skúmam predmetné služby, zdá sa, že žiadna z nich nemôže byť považovaná za nevyhnutnú alebo potrebnú v súvislosti s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou vo všeobecnosti, teda bez ohľadu na hospitalizovanú osobu a dôvody nemocničnej starostlivosti o ňu. Hoci sa zdá byť nesporné, že každá z týchto služieb môže prispieť viac alebo menej k zlepšeniu podmienok pobytu hospitalizovanej osoby

15 — Pozri bod 48. Súdny dvor tam takisto odôvodnil túto analýzu, uvádzajúc, že „mnohé zariadenia univerzitného vzdelávania dosahujú tento cieľ bez toho, aby sa venovali výskumu za protihodnotu, a že existujú iné spôsoby zabezpečenia existencie prepojenia medzi univerzitným vzdelávaním a praxou“.

a v dôsledku toho k uzdraveniu, zároveň sa domnievam, že tento príspevok k liečebnému procesu sa líši v závislosti od osôb a dôvodov nemocničnej starostlivosti. Situácia sa mi teda zdá byť veľmi odlišná v závislosti od toho, či je pacientom maloleté dieťa, alebo dospelý, a či predmetom nemocničnej starostlivosti je benígny chirurgický zákrok vyžadujúci si krátkodobú nemocničnú starostlivosť alebo liečba závažného ochorenia, v prípade ktorého je ohrozený život pacienta a vyžaduje sa dlhodobá nemocničná starostlivosť.

38. Nezdá sa byť teda možným, aby sa predmetné služby považovali z hľadiska svojej povahy za „úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou. Zdajú sa mi byť jednoznačne odlišné napríklad od plnenia, o ktoré išlo v už citovanej veci Komisia/Francúzsko, ktoré Súdny dvor považoval za „úzko súvisiace" s lekárskou analýzou oslobodenou od DPH.

39. V tejto veci posudzoval Súdny dvor francúzsku právnu úpravu, ktorá stanovovala, že niektoré biologické analýzy možno vykonávať len špecializovanými laboratóriami. Táto právna úprava vyžadovala takisto, aby špecializované laboratórium, ktoré vykonalo analýzu, zaplatilo určitý poplatok laboratóriu, ktoré vykonalo pacientovi odber s cieľom odovzdať odobratú vzorku špecializovanému laboratóriu. Výhrada Komisie proti tejto právnej úprave sa týkala toho, že na rozdiel od nákladov na analýzu a odber samotný náklad na odovzdanie odobratej vzorky podliehal DPH. Súdny dvor v súlade s argumentáciou Komisie rozhodol, že odovzdanie odobratej vzorky je plnením úzko súvisiacim s analýzou, oslobodeným od DPH, pretože k tomuto odovzdaniu dochádza logicky medzi odobratím vzorky a jej analýzou [16].

40. Súhlasím takisto so stanoviskom Komisie, podľa ktorého žiadna z predmetných služieb nemôže byť postavená na roveň poskytovaniu lôžok a stravy samotnému pacientovi, ktoré je z hľadiska svojej povahy „plnením úzko spojeným" s nemocničnou starostlivosťou. Z toho vyplýva, že žiadna z predmetných služieb nemôže byť systematicky oslobodená od DPH na základe článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

41. Toto posúdenie sa podľa mňa potvrdzuje v druhom rade vzhľadom na cieľ oslobodenia stanoveného v tomto ustanovení. Ako už rozhodol Súdny dvor, toto oslobodenie má zabezpečiť, aby nemocničná a lekárska starostlivosť nebola neprístupná z dôvodu zvýšených nákladov, ktoré by vznikli, keby nemocničná a lekárska starostlivosť alebo plnenia s ňou úzko súvisiace podliehali DPH [17]. Podľa judikatúry ide o to, aby boli od DPH

16 — Pozri bod 24.

17 — Pozri rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 23, a Dornier, už citovaný, bod 43.

oslobodené služby poskytované v zariadeniach zabezpečujúcich sociálne potreby ako ochrana ľudského zdravia a služby, ktorých cieľom je diagnostikovať, liečiť a v rámci možností vyliečiť ochorenia alebo zdravotné ťažkosti [18]. Cieľom tohto oslobodenia je zníženie nákladov na zdravotnú starostlivosť a jej sprístupnenie jednotlivcom [19].

42. Je teda dôležité, ak sa má uplatniť oslobodenie stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, aby poskytnuté služby v predmetnej nemocnici naozaj sledovali liečebný účel. Iba vzhľadom na tento cieľ nesmie byť podľa judikatúry pojem „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou vykladaný príliš zužujúco. Táto judikatúra neumožňuje teda považovať predmetné služby za „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou, keďže, ako som uviedol, ich nemožno považovať vo všeobecnosti a systematicky za služby potrebné alebo nevyhnutné v súvislosti s nemocničnou starostlivosťou.

43. Okrem toho, ako uvádza Komisia, systematické oslobodenie predmetných služieb by mohlo viesť k výsledku, ktorý by bol opakom cieľa sledovaného článkom 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice. Keď totiž zdaniteľná osoba vykonáva činnosť oslobodenú od DPH, znáša ťarchu DPH, ktorú uhradila na vstupe v rámci nákupu tovarov a služieb potrebných na túto činnosť, pretože ju nemôže preniesť na konečných spotrebiteľov. Takisto platí, že keď zdaniteľná osoba poskytuje naraz zdaniteľné plnenia a oslobodené plnenia, môže si odpočítať DPH zaplatenú na vstupe iba proporcionálne, v závislosti od toho, aký podiel tvoria zdaniteľné plnenia. Zvýšenie podielu oslobodených plnení spôsobuje zníženie práva zdaniteľnej osoby na odpočet, a tým dochádza k zvýšeniu sumy DPH, ktorú musí zaplatiť. Keďže táto zdaniteľná osoba si chce zachovať vyvážený rozpočet, zvýšenie tohto daňového zaťaženia sa prejaví zvýšením ceny za jej služby oslobodené od DPH. Inými slovami, oslobodiť systematicky poskytovanie telefónnych služieb a prenájmu televízorov hospitalizovanému pacientovi, ako aj služby poskytovania lôžka osobám sprevádzajúcim pacienta by znamenalo, že môže vzniknúť riziko spôsobenia zvýšenia ceny za deň nemocničnej starostlivosti.

44. Takisto sa nedomnievam, že skúmanie predmetných služieb vzhľadom na kritérium, či sú doplnkové, neumožňuje oslobodiť ich systematicky od DPH. Ako pripomína vnútroštátny súd, toto kritérium použil Súdny dvor v už citovaných veciach Komisia/Francúzsko a Dornier na účely určenia, či

18 — Pozri rozsudok Dornier, už citovaný, body 47 a 48.
19 — Tamže, bod 43.

sa na služby, o ktoré išlo v tých veciach, vzťahoval pojem „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou. Zaiste, pojem „doplnková služba" sa môže javiť širší ako podmienka, podľa ktorej plnenie musí byť nevyhnutné na dosiahnutie predmetného všeobecného záujmu. Podľa judikatúry služba musí byť považovaná za doplnkovú k hlavnej službe, keď nepredstavuje pre zákazníka cieľ samotný, ale prostriedok využitia hlavnej služby poskytovateľa za lepších podmienok [20].

využívanie možnosti poskytnutia lôžka zo strany nemocnice blízkymi osobami pacienta nie je vždy potrebné vzhľadom na vek alebo ochorenie pacienta, ale treba vychádzať z vôle využiť možnosť poskytnutia lôžka ponúkanú nemocnicou, ktoré je lacnejšie a bližšie k hospitalizovanej osobe, ako rovnaká služba poskytovaná inou zdaniteľnou osobou, hotelom alebo reštauráciou.

45. Aj keby sa však vychádzalo z tohto kritéria a toto kritérium by sa mohlo uplatniť zovšeobecnením prvej podmienky uvedenej v článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice, aj tak sa zdá veľmi ťažké systematicky predpokladať, že predmetné služby nepredstavujú cieľ samotný. Ako som už uviedol, poskytovanie telefónnych služieb a prenájmu televízorov pacientovi nezodpovedá vždy liečebnému cieľu. Pacient si môže vybrať, či mu má tieto služby poskytnúť iný prevádzkovateľ alebo z dôvodov pohodlnosti nemocnica, bez toho, aby boli uvedené služby nevyhnutné na liečebný proces odôvodňujúci nemocničnú starostlivosť. Takisto

46. Okrem toho systematické oslobodenie predmetných služieb by bolo v rozpore so zásadami uvedenými v judikatúre, ktoré zahŕňajú výklad oslobodení stanovených šiestou smernicou. Ako pripomenuli všetci vedľajší účastníci, z ustálenej judikatúry vyplýva, že oslobodenia uvedené v článku 13 šiestej smernice musia byť vykladané doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb za protihodnotu zdaniteľnou osobou [21]. Je potrebné takisto zdôrazniť v tom istom zmysle, že šiesta smernica neoslobodzuje od DPH všetky činnosti vo verejnom záujme, ale výlučne tie, ktoré sú tam uvedené a podrobne popísané [22]. Predmetné služby teda môžu byť oslobodené od DPH, iba ak spĺňajú

20 — Pozri rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 24, a z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 30.

21 — Pozri najmä rozsudky z 5. júna 1997, SDC, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 20; z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 28, a z 20. novembra 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Zb. s. I-13989, bod 52.

22 — Pozri rozsudky z 12. novembra 998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Zb. s. I-7053, bod 18; zo 14. septembra 2000, D., C-384/98, Zb. s. I-6795, bod 20, ako aj D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, už citovaný, bod 54.

práve podmienky stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

47. Výklad tohto ustanovenia musí takisto dodržiavať zásadu daňovej neutrality, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH, podľa ktorého s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú tie isté plnenia, sa musí zaobchádzať rovnako v oblasti výberu DPH [23]. V tejto súvislosti na rozdiel od toho, čo uvádza Ygeia a ako to správne zdôraznili členské štáty, ktoré podali pripomienky v tomto konaní, nemocnica, keď poskytuje predmetné služby, súťaží s inými zdaniteľnými osobami, ktoré poskytujú služby rovnakej povahy, ako sú hotel a reštaurácie, pokiaľ ide o služby poskytnutia lôžka osobám sprevádzajúcim pacienta, a poskytovatelia telefónnych služieb a prenájmu televízorov. Ako uvádza Spolková republika Nemecko, pacienti, ktorí používajú mobilný telefón, platia DPH z nákladov na túto telefonickú službu a členovia ich rodín, ktorí spia a stravujú sa v hoteli, platia túto daň z ceny tohto ubytovania.

48. Z judikatúry napokon vyplýva, že oslobodenia uvedené v článku 13 šiestej smernice predstavujú samostatné pojmy práva Spoločenstva, ktorých účelom je vyhnúť sa rozdielnemu uplatňovaniu DPH v jednotlivých členských štátoch [24]. To znamená, že pojem „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou nemôže mať premenlivú definíciu v závislosti od sociálno-ekonomických okolností každého členského štátu.

49. Vzhľadom na všetky tieto okolnosti sa domnievam, že predmetné služby nemožno považovať vo všeobecnosti a systematicky za služby úzko súvisiace s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

50. Nemožno preto vylúčiť, že na predmetné služby sa za určitých okolností bude vzťahovať oslobodenie uvedené v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice. Ako vidno, účelom tohto oslobodenia je zníženie nákladov na zdravotnú staroslivosť, teda služieb, ktorých cieľom je chrániť a udržiavať zdravie ľudí alebo im ho prinavrátiť. Je to teda účel služby, ktorý určuje, či má byť oslobodená od DPH.

23 — Pozri už citované rozsudky Kügler, bod 30, a Dornier, body 42 a 44.

24 — Pozri rozsudok z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Zb. s. 1737, bod 11, ako aj rozsudky CPP, už citovaný, bod 15; Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 21, ako aj D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, už citovaný, bod 52.

51. Zdá sa mi celkom prijateľné, aby za určitých okolností bola prítomnosť blízkej osoby pri hospitalizovanej osobe nevyhnutná na staroslivosť o ňu a poskytnutie lôžka a jedla tejto blízkej osobe môže byť potrebné na zabezpečenie jej stálej prítomnosti pri pacientovi. Tento prípad by mohol nastať, napríklad keď hospitalizovanou osobou je maloleté dieťa alebo má ochorenie, ktoré vyvoláva značnú úzkosť.

52. Poskytovanie telefónnych služieb pacientovi môže ako také umožniť mu zostať v kontakte s blízkymi a nájsť u nich psychické povzbudenie, ktoré môže byť nevyhnutné za určitých podmienok. Hoci by sa to mohlo zdať na prvý pohľad menej zjavné, je rovnako ťažké kategoricky vylúčiť, aby poskytnutie prenájmu televízora, ktorý predstavuje prostriedok informácií a zábavy pre väčšinu ľudí, mohlo byť v určitých prípadoch potrebné na liečbu hospitalizovaného pacienta. V tejto súvislosti mám na mysli deti, ktoré v prípade ťažkého ochorenia alebo jeho liečby nemôžu byť navštevované vôbec alebo len za obmedzených podmienok. Poskytnutie televízora týmto deťom sa môže javiť ako prostriedok rozptýlenia nevyhnutný pri starostlivosti o nich v nemocnici.

53. Hoci sa zdá, že sa dá ľahko predstaviť si, že poskytovanie týchto služieb by mohlo byť v určitých prípadoch považované za nevyhnutné pri starostlivosti o hospitalizovanú osobu, zdá sa na druhej strane veľmi ťažké objektívne stanoviť tieto prípady vzhľadom na veľmi veľkú variabilitu situácií, ktoré môžu nastať v praxi. Je potrebné takisto mať na pamäti, že cieľom šiestej smernice bolo zriadenie spoločného režimu DPH a že tento režim musí byť jasný a predvídateľný [25]. Nie je teda v súlade s týmto cieľom a požiadavkami, aby sa zverila právomoc posúdenia, či v jednotlivých prípadoch predmetné služby sú naozaj potrebné, nemocniciam a príslušným vnútroštátnym orgánom. Prináleží teda Súdnemu dvoru, aby definoval objektívne kritérium spoločné pre všetky členské štáty.

54. Vzhľadom na uplatniteľnú právnu úpravu Spoločenstva si nemyslím, že týmto kritériom by mohla byť žiadosť samotného pacienta, ako to navrhuje Ygeia alebo žiadosť blízkych osôb pacienta. Takéto kritérium by neumožnilo zabezpečiť, aby oslobodenie bolo obmedzené na plnenia, ktoré sú naozaj potrebné v súvislosti s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou. Okrem toho

25 — Pozri najmä rozsudok z 13. marca 1990, Komisia/Francúzsko, C-30/89, Zb. s. I-691, bod 23.

otázka, či poskytovanie jednej alebo viacerých predmetných služieb je potrebné v súvislosti so starostlivosťou o hospitalizovanú osobu, sa zdá byť otázkou lekárskeho posúdenia. Zdá sa teda, že práve lekár poverený liečbou hospitalizovanej osoby v nemocnici je príslušný posúdiť, či také služby, o aké ide v tomto prípade, ktoré nepredstavujú z hľadiska svojej povahy služby úzko súvisiace s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou, musia byť napriek tomu považované za nevyhnutné v súvislosti so starostlivosťou o túto osobu. Toto kritérium je takisto výhodné preto, že je objektívne a rešpektuje požiadavky istoty a predvídateľnosti.

55. V súlade s týmto kritériom poskytovanie telefónnych služieb a prenájom televízora hospitalizovanej osobe, ako aj poskytovanie stravy a lôžka osobám sprevádzajúcim túto osobu zo strany nemocnice je „plnením úzkym súvisiacim" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou, ak poskytnutie tohto vybavenia alebo trvalá prítomnosť blízkej osoby je predpísaná lekárom.

56. Na pojednávaní boli účastníci konania vyzvaní vyjadriť svoje stanovisko k tomuto kritériu a zástupca Ygeia uviedol, že lekári nikdy nepredpisujú tento typ služby. Zástupca helénskej vlády uviedol, že toto kritérium by naopak mohlo viesť k zneužívaniu situácie.

57. V súvislosti s odpoveďou helénskej vlády sa domnievam, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Ygeia, navrhované kritérium sa môže v praxi uplatniť. Hoci nespochybňujem, že uplatňovanie tohto kritéria môže viesť k zneužívaniu a prinajmenšom k rôznej praxi v jednotlivých nemocniciach. Toto riziko a tento nedostatok sa vyskytujú pri uplatňovaní akéhokoľvek kritéria, ktoré spočíva na ľudskom posúdení, a záujem kategoricky nevylúčiť, aby sa na predmetné služby vzťahovalo oslobodenie, je podľa mňa v prípade tohto navrhovaného kritéria väčší ako praktické ťažkosti spojené s jeho uplatňovaním. Je potrebné takisto pripomenúť, že členské štáty môžu v prípade potreby prijať vhodné opatrenia na predchádzanie zneužívaniu pri uplatňovaní tohto kritéria takisto, ako ich na to vyzýva článok 13 A ods. 1 šiestej smernice, vo vzťahu ku každému z rôznych prípadov oslobodenia stanovených týmto ustanovením.

58. Ak by Súdny dvor súhlasil s týmto návrhom, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal v danom prípade, či predmetné služby poskytované zo strany Ygeia pacientom hospitalizovaným v jej nemocnici boli predpísané lekárom. Vnútroštátny súd by mal takisto preveriť, či poskytovanie týchto služieb neslúžilo Ygeia na nadobúdanie dodatočných ziskov, v zmysle článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice.

59. Vzhľadom na všetky tieto okolnosti navrhujem odpovedať na prejudiciálnu otázku tak, že článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie telefónnych služieb a prenájom televízorov hospitalizovanej osobe, ako aj poskytovanie stravy a lôžka osobám, ktoré ju sprevádzajú, zo strany nemocnice predstavuje „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou v zmysle tohto ustanovenia, iba ak poskytnutie tohto zariadenia pacientovi alebo trvalá prítomnosť blízkej osoby pri pacientovi bola predpísaná lekárom.

V — Návrh

60. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem odpovedať na otázku položenú Symvoulio tis Epikrateias takto:

Článok 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, sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie telefónnych služieb a prenájom televízorov hospitalizovanej osobe, ako aj poskytovanie stravy a lôžka osobám, ktoré ju sprevádzajú, zo strany nemocnice predstavuje „plnenia úzko súvisiace" s nemocničnou alebo lekárskou starostlivosťou v zmysle tohto ustanovenia, iba ak poskytnutie tohto zariadenia pacientovi alebo trvalá prítomnosť blízkej osoby pri pacientovi bola predpísaná lekárom.