SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PHILIPPA LÉGERJA,
predstavljeni 15. septembra 2005[1]

1. Zadevna predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ju je vložilo Symvoulio tis Epikrateias (državni svet) (Grčija), se nanašata na razlago pojma „dejavnosti, tesno povezane" z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, navedenega v členu 13(A)(1)(b) Šeste direktive 77/388/EGS[2].

I – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti*

3. Cilj Šeste direktive je vzpostaviti sistem DDV, skupen vsem državam članicam. S tem namenom po eni strani enotno določa obdavčljive dejavnosti[4]. Tako njen člen 2(1) določa, da je predmet DDV dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi za plačilo. V skladu z njenim členom 4 se za davčnega zavezanca šteje vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost, kakršna je dejavnost izvajalca storitev, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gre za vprašanje, ali se lahko dobava telefonskih storitev in dajanje v najem televizij bolnikom s strani bolnišnice ter njena dobava obrokov in postelj spremljevalcem bolnikov štejejo za dejavnosti, tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, in so tako oproščene davka na dodano vrednost[3] v skladu z navedeno določbo.

4. Po drugi strani Šesta direktiva v naslovu X vsebuje skupni seznam oprostitev, da bi se v skladu z enajsto uvodno izjavo Direktive

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 — V nadaljevanju: DDV.

4 — Glej sodbo z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 38) in sodbo z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE (C-25/03, ZOdl., I-3123, točka 36).

lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način.

5. V členu 13 iste direktive so v točki A naštete oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu. V odstavku 1 navedene določbe je navedeno:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

b) bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;

[...]“

6. Člen 13(A)(2)(a) Šeste direktive določa, da lahko države članice oprostitev iz odstavka 1(b) odobrijo osebam, ki niso osebe javnega prava, če v vsakem posameznem primeru izpolnjujejo enega ali več pogojev, ki so v njem navedeni.

7. Isti člen 13(A)(2)(b) določa:

„Dobava storitev ali blaga ni oproščena v skladu s pododstavki (1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n), če:

— ni nujna za oproščene transakcije,

— je njen osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za davek na dodano vrednost.“

B – *Nacionalno pravo*

8. V členu 18(1) zakona št. 1642/1986 o odmeri davka na dodano vrednost in druge določbe (FEK, A' 125) je navedeno:

„1. Davka so oproščene:

[...]

d) bolnišnična in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba ter z njo tesno povezane dobave blaga in storitev, ki jih zagotavljajo osebe, ki opravljajo dejavnost zakonito. Tem storitvam so podobne tudi te, ki jih zagotavljajo zdravilišča in ustanove, ki izkoriščajo termalne vire;

[...]"[5]

II – Dejansko stanje

9. Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon - Ygeia AE[6] je pravna oseba zasebnega prava, katere namen je zagotavljati bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo.

10. Po pregledu računovodskih izkazov družbe Ygeia za davčno obdobje dveh let, in sicer za leto 1992 in leto 1993, je pristojni upravni organ menil, da bi morali biti dohodki te družbe, realizirani, na eni strani, iz dobave telefonskih storitev in dajanja v najem televizije bolnikom ter, na drugi strani, dobave postelj in obrokov njihovim spremljevalcem, obdavčeni z DDV. Zato je popravil davčni dolg te družbe za dve ustrezni leti.

11. Pritožbi, ki ju je vložila družba Ygeia proti odločbama tega organa, je zavrnilo Dioikitiko Protodikeio (upravno sodišče prve stopnje) in nato še Dioikitiko Efeteio (upravno sodišče druge stopnje). Ti sodišči sta presodili, da se te storitve glede na njihovo naravo ne bi smele obravnavati kot dejavnosti, tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, ker se

5 — Glej francosko različico predložitvene odločbe, str. 3.

6 — V nadaljevanju: Ygeia.

z njimi skuša olajšati bivanje bolnikov v bolnišnicah in ne prispevajo k njihovi oskrbi.

12. Družba Ygeia se je pritožila zoper sodbe, ki jih je izdalo Dioikitiko Efeteio.

III – Vprašanje za predhodno odločanje

13. Predložitveno sodišče navaja, da ni sporno, da družba Ygeia kot pravna oseba zasebnega prava izpolnjuje pogoje za oprostitev spornega davka, kar zadeva bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, ki jo ponuja. Edino vprašanje, ki se po mnenju navedenega sodišča postavlja, je, ali se sporne storitve lahko uvrstijo v pojem z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo „tesno povezane dejavnosti".

14. Predložitveno sodišče poudarja, da v členu 13(A)(1) Šeste direktive ta pojem ni opredeljen. Opozarja, da je v sodbi z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji[7], Sodišče presodilo, da se tega pojma ne sme razlagati posebej ozko, saj je namen oprostitve teh dejavnosti zagotoviti, da izvenbolnišnična in bolnišnična zdravstvena oskrba ter z njo povezane dejavnosti ne bi postale nedostopne zaradi povečanih stroškov, če bi bile predmet DDV.

15. Sklicuje se tudi na sodbo z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier[8], v kateri je Sodišče ugotovilo, da je to, ali se lahko neka dejavnost uvrsti v pojem „tesno povezane dejavnosti", odvisno od tega, ali je storitev dodatna. Drugače povedano, gre za to, ali zadevna storitev za njene prejemnike pomeni sredstvo, ki omogoča, da v najboljših razmerah izkoristijo druge storitve, ali pa je sama sebi namen. Predložitveno sodišče meni, da bi se s tega gledišča zadevne storitve lahko štele za dodatne storitve k oskrbi, ki jo zagotavlja družba Ygeia, ta kvalifikacija pa ne zadošča, da bi jih lahko uvrstili v kategorijo dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo.

16. S tem v zvezi navaja, da mora biti v skladu s prvim merilom iz člena 13(A)(2) (b) Šeste direktive dejavnost nujna, da se lahko šteje za tesno povezano z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo. Kot primer uporabe tega merila navaja sodbo z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji[9], v kateri je bilo presojeno, da pojem opravljanja storitev, „tesno povezanih"

7 — C-76/99, Recueil, str. I-249 (točka 23).

8 — C-45/01, Recueil, str. I-12911.

9 — C-287/00, Recueil, str. I-5811 (točki 31 in 48).

z univerzitetnim izobraževanjem, zajema opravljanje storitev oz. dobavo blaga, ki je *neposredno nujno* za izobraževanje. Iz tega sklepa, da na podlagi tega merila sporne dejavnosti ne morejo biti oproščene DDV.

17. Symvoulio tis Epikrateias je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo to vprašanje:

„Ali spadajo storitve, ki jih opravljajo osebe, določene v členu 13(A)(1)(b) Direktive 77/388/EGS, in ki vključujejo na eni strani to, da bolniki uporabljajo telefon in televizijo, ter na drugi strani dobavo postelj in obrokov njihovim spremljevalcem, med dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu zgoraj navedene določbe, ker so dodatne storitve k oskrbi in hkrati storitve, ki so nujne za oskrbo?“

IV – Analiza

18. Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali dobava telefonskih storitev in dajanje v najem televizij bolnikom ter dobava postelj in obrokov njihovim spremljevalcem, ki jih opravijo bolnišnice, določene v členu 13(A)(1)(b) Šeste direktive, pomenijo dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu te določbe.

19. To vprašanje se postavlja, ker so dobava telefonskih storitev in dajanje v najem televizij ter dobava obrokov in ležišč načeloma dejavnosti, ki so predmet DDV, kadar jih za plačilo opravi davčni zavezanec. V skupnem sistemu DDV je prav tako običajno, da lahko ista oseba opravlja dejavnosti, oproščene DDV, in storitve, ki so predmet tega davka[10].

20. Predložitveno sodišče želi torej z vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali so zadevne storitve po svoji naravi dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in izvenbol-

10 — Kadar davčni zavezanec uporabi blago in storitve, da bi hkrati izvajal oproščene dobave in obdavčene storitve, Šesta direktiva v členih 17(5) in 19 določa, da tak zavezanec odbije DDV, ki ga plača kot vstopni davek za izvedbo svojih obdavčenih dejavnosti.

nišnično zdravstveno oskrbo, in ali morajo biti zato vedno oproščene DDV v skladu s členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive.

21. Družba Ygeia predlaga pritrdilni odgovor na to vprašanje. Po eni strani meni, da pogoji iz člena 13(A)(2)(b) Šeste direktive niso nujno ustrezni za opredelitev pojma „dejavnosti, tesno povezanih" z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo. Mnenja je, da gre lahko za pogoje, ki jih lahko države članice postavijo za uporabo zadevne oprostitve za izvajalce, ki niso pravne osebe javnega prava.

22. Po drugi strani navaja, da sporne storitve za bolnike niso same sebi namen, temveč sredstvo, ki omogoča, da v najboljših razmerah izkoristijo bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo. Meni torej, da gre za dodatne storitve k bolnišnični oskrbi, ki jih je treba glede DDV davčno obravnavati tako kot bolnišnično oskrbo. Sklicuje se tudi na dejstvo, da je v Grčiji v navadi, da družinski člani bolnika spremljajo in tako pomagajo osebju, ki skrbi za bolnika. Poudarja, da njihova prisotnost pomaga bolniku do boljšega psihičnega stanja in tako prispeva k ozdravitvi. Trdi, da velja enako za dobavo telefonskih storitev in televizije, saj take storitve bolniku omogočajo, da ostane v stiku z zunanjim svetom. Iz tega po mnenju družbe Ygeia izhaja, da je za ugotovitev, ali take storitve spadajo pod pojem z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo „tesno povezane dejavnosti", upoštevno merilo volja samega bolnika, ki skuša izkoristiti ugodnosti navedenih storitev, saj je presodil, da so nujne za njegovo okrevanje.

23. Nazadnje navaja, da so bile zadevne storitve opravljene zgolj v prostorih bolnišnice in zato niso v konkurenci s podobnimi storitvami, ki jih ponujajo druga podjetja, zavezana za DDV.

24. S to analizo se ne strinjam. Tako kot Helenska republika, Zvezna republika Nemčija in Republika Ciper ter Komisija Evropskih skupnosti menim, da se v skladu z veljavnim pravom Skupnosti nobena od zadevnih storitev ne more šteti za dejavnost, ki je po naravi „tesno povezana" z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo.

25. V nasprotju s temi državami članicami pa vendarle menim, da za nobeno od teh istih storitev ne sme biti sistematično izključena možnost, da je lahko oproščena DDV. Menim, da morajo biti take storitve oproščene DDV, kadar je ugotovljeno, da so nujne za zdravljenje hospitaliziranega bolnika, in edino ustrezno merilo, ki se v resnici

zdi primerno za določitev, ali so dejansko potrebne, je zdravniško priporočilo. To stališče po eni strani utemeljujem z vsebino člena 13(A) Šeste direktive in po drugi strani z namenom, ki ga ima oprostitev DDV glede bolnišnične in izvenbolnišnične zdravstvene oskrbe.

26. Najprej je glede vsebine člena 13(A) Šeste direktive treba navesti, da kot poudarja predložitveno sodišče in kot je ugotovilo Sodišče[11], v tem členu ni opredeljeno, kaj zajema pojem „dejavnosti, tesno povezane" z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo. Tudi v besedilu člena 13(A)(1)(b) navedene direktive ne najdem odgovora na to, ali sporni storitvi spadata pod ta pojem.

27. Kot navaja Komisija, je mogoče iz besedila navedene določbe sklepati, da se nanaša na storitve, ki jih opravlja bolnišnično osebje, saj zajema storitve, „ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice". Nasprotno pa se ne strinjam z mnenjem Komisije, da iz besedila navedene določbe izhaja tudi, da so lahko „tesno povezane dejavnosti" samo storitve, zagotovljene bolniku samemu. Menim, da iz dobesednega razumevanja člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive izhaja, da pojem „dejavnosti, tesno povezane" z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, zajema vse storitve, ki jih dobavi bolnišnica in ki so v tesni povezavi z bolnišničnim in izvenbolnišničnim zdravljenjem bolnika[12].

28. Na podlagi člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive torej ni mogoče sklepati, da so storitve, ki jih bolnišnica opravi za svojca bolnika, kot je dobava postelje in obrokov, izključene iz možnosti oprostitve.

29. Po drugi strani pa vidim v členu 13(A)(2)(b) Šeste direktive ustrezne napotke za odgovor na obravnavano vprašanje. Tako v skladu z navedeno določbo za dobave storitev in blaga ni mogoča oprostitev, predvidena med drugim v členu 13(A)(1)(b) navedene direktive, če po eni strani niso nujne za izvedbo oproščene dejavnosti in če je po drugi strani njihov osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek

11 — Glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji (točka 22).

12 — V tem smislu glej sodbo z dne 23. februarja 1988 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (353/85, Recueil, str. 817, točka 32) in zgoraj navedeno sodbo Dornier (točka 33).

z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV.

30. Čeprav se Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji, v kateri se je opredelilo o razlagi pojma „dejavnosti, tesno povezane" z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, ne sklicuje na člen 13(A)(2)(b) Šeste direktive, se strinjam s predložitvenim sodiščem in zgoraj navedenimi državami članicami, da je navedena določba ustrezna za to razlago. Iz njenega besedila dejansko izhaja, da morajo države članice pri vsaki od oprostitev izpolnjevati dve izrecno navedeni obveznosti, to je pri oprostitvah iz člena 13(A)(1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n). Poleg tega poudarjam, da vsak od teh primerov zadeva dobave, ki so „tesno povezane" ali ki imajo „tesno povezavo" z dejavnostjo v javnem interesu[13].

31. V nasprotju s trditvijo družbe Ygeia člen 13(A)(2)(b) Šeste direktive torej ne določa dodatnih pogojev, ki bi se uporabljali samo v posebnih okoliščinah, ko države članice razširijo oprostitev na izvajalce, ki niso pravne osebe javnega prava. Če bi bilo tako, bi bilo popolnoma logično domnevati, da taki pogoji ne bi bili navedeni v ločeni točki, temveč za tistimi iz člena 13(A)(2)(a) Šeste direktive, v kateri je za države članice predvidena ta možnost razširitve[14]. Iz besedila člena 13(A)(2)(b) Šeste direktive izhaja tudi, da sta tam navedena pogoja za države članice obvezna, v nasprotju s pogoji iz istega člena 13(A)(2)(a), ki so neobvezni.

32. V skladu z vsebino člena 13(A)(2)(b) Šeste direktive je treba pogoja iz te določbe upoštevati pri razlagi izrazov različnih primerov oprostitev, na katere se nanaša, se

13 — Na primer, s členom 13(A)(1) je pod g) oproščeno opravljanje storitev in dobava blaga, ki je „tesno povezana" s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom; pod h) opravljanje storitev in dobava blaga, ki je „tesno povezana" z varstvom otrok in mladine, in pod i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacija, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, „tesno povezano" s temi storitvami, itd.

14 — V členu 13(A)(2)(a) je navedeno:
„Države članice lahko odobrijo osebam, ki niso osebe javnega prava, vsako od oprostitev iz pododstavkov (1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) tega člena, če v vsakem posameznem primeru izpolnjujejo enega ali več naslednjih pogojev:
— njihov cilj ni sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne razdelijo, ampak ga namenijo nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev,
— v glavnem jih prostovoljno upravljajo in vodijo osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposredne ali posredne pravice do deleža v rezultatih teh dejavnosti,
— zaračunavajo cene, ki jih odobrijo organi oblasti ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev, cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za davek na dodano vrednost,
— ni verjetno, da bi oprostitev za te storitve povzročila izkrivljanje konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezana davku na dodano vrednost."

pravi pri oprostitvah iz člena 13(A)(1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n).

33. Taka analiza področja uporabe člena 13(A)(2)(b) Šeste direktive je potrjena z zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji, v kateri se je Sodišče opredelilo glede tega, ali so lahko raziskovalne dejavnosti, ki jih za plačilo opravijo visokošolske ustanove, oproščene DDV v skladu s členom 13(A)(1)(i) Šeste direktive.

34. V navedenem postopku je nemška vlada trdila, da je raziskovanje storitev, ki je tesno povezana z izobraževanjem v javnih visokošolskih ustanovah, ker ga te potrebujejo za uspešno poučevanje, saj jim raziskovanje omogoča razvoj in prenos novega znanja. Sodišče te analize ni sprejelo in je presodilo, da čeprav bi se raziskovanje lahko obravnavalo kot „zelo koristno za univerzitetno izobraževanje, ni nujno za dosego cilja, ta pa je zlasti izobraziti študente za opravljanje poklicne dejavnosti“[15].

15 — Glej točko 48. Sodišče je to analizo utemeljilo tudi s tem, da „številne univerzitetne ustanove ta cilj dosežejo, ne da bi izvajale raziskovalne projekte za plačilo, in da obstajajo drugi načini za zagotavljanje povezave med univerzitetnim izobraževanjem in poklicnim življenjem“.

35. Ta zahteva, ki jo je Sodišče upoštevalo pri razlagi pojma „dejavnosti, tesno povezane“ z univerzitetnim izobraževanjem, iz člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive, velja tudi, glede na vsebino člena 13(A)(2)(b) navedene direktive, za razlago pojma „dejavnosti, tesno povezane“ z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, iz člena 13(A)(1)(b).

36. Iz tega izhaja, da po zdaj veljavni zakonodaji v skladu s prvim pogojem iz člena 13(A)(2)(b) Šeste direktive za oprostitev DDV ne zadošča, da so storitve, dobavljene v bolnišnici, potencialno ali dejansko koristne za okrevanje bolnika. V skladu z navedeno določbo so z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo tesno povezane dejavnosti samo dejavnosti, ki so za tako oskrbo nujne.

37. Pri proučitvi zadevnih storitev na splošno nobene ni mogoče šteti za nujno ali potrebno pri bolnišnični in izvenbolnišnični zdravstveni oskrbi, se pravi ne glede na bolnika in na razloge za njegovo zdravljenje v bolnišnici. Ne zdi se sicer sporno, da bi lahko vsaka od njih bolj ali manj prispevala k izboljšanju bivanja bolnika v bolnišnici in torej k okrevanju, vendar je ta prispevek k procesu zdravljenja zelo različen glede na

osebe in razloge za njihovo bolnišnično oskrbo. Tako so okoliščine zelo različne glede na to, ali je pacient majhen otrok ali odrasla oseba in ali je namen hospitalizacije manjši kirurški poseg, pri katerem je potrebna kratka bolnišnična oskrba, ali zdravljenje hude bolezni, zaradi katere je ogroženo življenje bolnika in je potrebna dolgotrajna bolnišnična oskrba.

38. Ni torej mogoče šteti, da so zadevne storitve po svoji naravi „tesno povezane" z bolnišnično in izvenbolnišnično oskrbo. Zdijo se očitno različne od, na primer, dejavnosti, ki jo je Sodišče obravnavalo v zgoraj navedeni zadevi Komisija proti Franciji in ki jo je štelo za „tesno povezano" z medicinsko analizo, oproščeno DDV.

39. V navedeni zadevi se je Sodišče srečalo s francosko zakonodajo, ki je določala, da se lahko nekatere biološke analize opravljajo samo v specializiranih laboratorijih. Ta zakonodaja je od specializiranega laboratorija, ki je opravil analizo, zahtevala tudi, da laboratoriju, ki je vzel vzorec od bolnika, plača honorar za pošiljanje tega vzorca. Komisija se je pritožila zoper to zakonodajo, ker je bilo pošiljanje vzorca, v nasprotju s stroškom analize in odvzemom vzorca samega, predmet DDV. Sodišče, ki je sledilo utemeljevanju Komisije, je presodilo, da je posredovanje vzorca dejavnost, ki je tesno povezana z analizo, oproščeno DDV, ker je do pošiljanja logično prišlo med odvzemom vzorca in analizo[16].

40. S Komisijo se strinjam tudi glede tega, da se nobena od zadevnih storitev ne more primerjati z dobavo obrokov in dobavo postelje za bolnika, za kateri je dejansko videti, da sta po svoji naravi dejavnosti, ki sta tesno povezani z bolnišnično oskrbo. Iz tega izhaja, da nobene od spornih storitev ni mogoče sistematično oprostiti DDV v skladu s členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive.

41. Drugič, tako analizo potrjuje tudi cilj oprostitve, predvidene v navedeni določbi. Kot je presodilo Sodišče, je namen te oprostitve zagotoviti, da izvenbolnišnična in bolnišnična zdravstvena oskrba ne postane nedostopna zaradi povečanih stroškov te oskrbe, če bi bila sama ali z njo tesno povezane dejavnosti predmet DDV[17]. V skladu s sodno prakso gre za oprostitev DDV pri storitvah, opravljenih v ustanovah, ki imajo socialne cilje, kot je varovanje

16 — Glej točko 24.

17 — Glej zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji (točka 23) in Dornier (točka 43).

zdravja ljudi, in katerih namen je postaviti diagnozo, negovati in, v okviru zmožnosti, ozdraviti bolezni ali zdravstvene motnje[18]. Cilj te oprostitve je torej znižati stroške zdravstvene oskrbe in omogočiti večjo dostopnost te oskrbe za posameznike[19].

42. Da bi bile storitve, dobavljene v zadevni zdravstveni ustanovi, lahko oproščene v skladu s členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive, je torej pomembno, da je njihov namen dejansko terapevtski. Samo ob upoštevanju tega cilja v skladu s sodno prakso pojma „dejavnosti, tesno povezane" z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, ni treba razlagati preveč ozko. S to sodno prakso torej ni dovoljeno, da bi se zadevne storitve nujno štele za dejavnosti, tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, saj, kot smo videli, se na splošno in sistematično ne morejo šteti za storitve, ki so potrebne ali nujne za bolnišnično zdravstveno oskrbo.

43. Poleg tega bi lahko, kot navaja Komisija, sistematično oproščanje spornih storitev privedlo do rezultata, ki je v nasprotju s ciljem člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive. Kadar davčni zavezanec opravlja dejavnost, oproščeno DDV, dejansko nosi breme DDV, ki ga je plačal kot vstopni davek pri nakupu blaga in storitev, potrebnih za to dejavnost, ker tega davka ne more prenesti na končne potrošnike. Videli smo tudi, da kadar hkrati opravlja obdavčene in oproščene dejavnosti, lahko vstopni DDV odbije samo sorazmerno z razmerjem med obdavčenimi dejavnostmi in oproščenimi dejavnostmi. S povečanjem deleža oproščenih dejavnosti se torej zmanjšajo pravice davčnega zavezanca do odbitka in s tem zviša znesek DDV, ki ga mora plačati. Če mora tak davčni zavezanec uravnotežiti svoj proračun, povišanje tega davčnega bremena povzroči povišanje cene njegovih storitev, ki so oproščene DDV. Z drugimi besedami, pri sistematičnem oproščanju dobave telefonskih storitev in dajanja v najem televizij bolnikom v bolnišnici ter storitev namestitve spremljevalcev teh bolnikov obstaja veliko tveganje povečanja cene dneva bivanja v bolnišnici.

44. Ne verjamem tudi, da bi lahko proučitev spornih storitev glede njihove dodatnosti omogočila, da bi bile sistematično oproščene DDV. Kot opozarja predložitveno sodišče, je Sodišče to merilo v zgoraj navedenih zadevah Komisija proti Franciji in Dornier uporabilo, da bi ugotovilo, ali storitve, ki so bile predmet navedenih zadev, spadajo pod pojem z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo „tesno povezane dejavnosti".

18 — Glej zgoraj navedeno sodbo Dornier (točki 47 in 48).

19 — Ibidem (točka 43).

Seveda se lahko pojem „dodatne storitve" zdi širši kot pogoj, v skladu s katerim mora biti dejavnost nujna za doseganje zadevnega javnega interesa. V skladu s sodno prakso se namreč storitev obravnava kot dodatna storitev h glavni storitvi, če ni sama sebi namen, ampak pomeni sredstvo, ki omogoča izvajanje glavne storitve ponudnikov storitve v boljših razmerah[20].

45. Vendar tudi če bi se oprli na to merilo in predpostavili, da se lahko uporabi ne glede na prvi pogoj iz člena 13(A)(2)(b) Šeste direktive, se zdi zelo težko sistematično domnevati, da sporne storitve niso same sebi namen. Kot sem navedel, dobava telefonskih storitev in dajanje v najem televizije bolnikom nimata vedno terapevtskega namena. Bolnik si lahko te storitve priskrbi pri zdravstveni ustanovi in ne pri drugem podjetju zaradi enostavnosti in ne da bi bile te storitve potrebne pri zdravljenju, ki je razlog za njegovo bivanje v bolnišnici.

Podobno svojci bolnika ne uporabljajo nastanitvenih možnosti v bolnišnici vedno zato, ker bi bilo to potrebno zaradi starosti ali bolezni bolnika, temveč samo zaradi želje, da bi izkoristili možnosti namestitve v bolnišnici, ki je cenejša in bližja osebi v bolnišnici kot podobne storitve, ki jih dobavlja drug davčni zavezanec, hotel ali restavracija.

46. Poleg tega bi bila sistematična oprostitev zadevnih storitev v nasprotju z načeli iz sodne prakse, ki so okvir za razlago oprostitev, predvidenih v Šesti direktivi. Kot so opozorili vsi intervenienti, je treba v skladu s sodno prakso oprostitve iz člena 13 Šeste direktive razlagati ozko, če pomenijo izjeme glede na splošno načelo, v skladu s katerim se DDV naloži za vse storitve, ki jih za plačilo opravi davčni zavezanec[21]. Enako je treba poudariti, da s Šesto direktivo niso oproščene DDV vse dejavnosti v javnem interesu, temveč samo tiste, ki so naštete in zelo podrobno opisane[22]. Zadevne storitve so

20 — Glej sodbo z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 24) in sodbo z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP (C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 30).

21 — Glej zlasti sodbe z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC (C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 20), z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 28) in z dne 20. novembra 2003 v zadevi D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services (C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 52).

22 — Glej sodbi z dne 12. novembra 1998 v zadevi Institute of the Motor Industry (C-149/97, Recueil, str. I-7053, točka 18) in z dne 14. septembra 2000 v zadevi D. (C-384/98, Recueil, str. I-6795, točka 20) ter zgoraj navedeno sodbo D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services (točka 54).

torej lahko oproščene DDV samo, če natančno izpolnjujejo pogoje iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive.

47. Pri razlagi navedene določbe je treba upoštevati tudi načelo davčne nevtralnosti, vgrajeno v skupni sistem DDV, po katerem se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake dejavnosti, ne smejo obravnavati različno glede na odmero DDV[23]. V nasprotju s trditvijo družbe Ygeia in kot upravičeno poudarjajo države članice, ki so v tem postopku predložile pripombe, zdravstvena ustanova, ki dobavlja zadevne storitve, s tem konkurira drugim davčnim zavezancem, ki ponujajo storitve enake vrste, kot so hoteli in restavracije, kar zadeva storitve namestitve, dobavljene spremljevalcem bolnikov, ter dobavitelji telefonskih storitev in najemodajalci televizij. Kot navaja Zvezna republika Nemčija, bolniki, ki uporabljajo mobilni telefon, plačajo DDV na ceno telefonskih storitev in družinski člani, ki spijo in jedo v hotelu, plačajo ta davek na ceno nastanitve.

48. Nazadnje, iz sodne prakse izhaja, da so oprostitve iz člena 13 Šeste direktive samostojni pojmi prava Skupnosti, ki naj bi preprečevali različno uporabo sistema DDV od ene države članice do druge[24]. To pomeni, da pojem „dejavnosti, tesno povezane“ z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, ne sme biti opredeljen različno glede na socialno-ekonomske značilnosti posamezne države članice.

49. Glede na vse te elemente torej menim, da spornih storitev ni mogoče na splošno in sistematično šteti za storitve, tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, v smislu člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive.

50. Vseeno ni mogoče izključiti, da lahko v nekaterih okoliščinah za zadevne storitve velja oprostitev iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive. Kot smo videli, je cilj te oprostitve znižati stroške zdravstvene oskrbe, torej storitev, katerih namen je varovati, vzdrževati in povrniti zdravje ljudem. S ciljem storitve je torej določeno, ali mora biti storitev oproščena DDV.

23 — Glej zgoraj navedeni sodbi Kügler (točka 30) in Dornier (točki 42 in 44).

24 — Glej sodbo z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, str. 1737, točka 11) ter zgoraj navedene sodbe CPP (točka 15), Komisija proti Franciji (točka 21) in D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services (točka 52).

51. Seveda je mogoče, da je lahko v nekaterih okoliščinah prisotnost svojca pri bolniku v bolnišnici nujna za njegovo zdravljenje in da je lahko dobava postelje in obrokov temu svojcu potrebna za zagotovitev njegove stalne prisotnosti pri bolniku. Za tak primer gre lahko, ko je bolnik v bolnišnici majhen otrok ali ima hudo bolezen.

52. Dobava telefonskih storitev lahko takemu bolniku omogoča, da ostane v stiku s svojci in da pri njih najde pomembno moralno podporo, ki je lahko v nekaterih okoliščinah nujna. Čeprav se to lahko na prvi pogled zdi manj očitno, je prav tako težko kategorično izključiti možnost, da je lahko v nekaterih primerih za zdravljenje bolnika v bolnišnici potrebno, da se mu zagotovi televizija, ki za veliko večino pomeni sredstvo obveščanja in razvedrila. Tudi tu mislim na otroke, ki zaradi hude bolezni ali njenega zdravljenja ne morejo sprejemati obiskov ali jih lahko sprejemajo samo v omejenih okoliščinah. Dobava televizije lahko za take otroke pomeni razvedrilo, ki je nujno za njihovo zdravljenje v bolnišnici.

53. Vendar pa, čeprav bi se v nekaterih primerih dobava takih storitev lahko štela za nujno za zdravljenje bolnika v bolnišnici, je po drugi strani ob upoštevanju velike raznolikosti okoliščin, ki lahko obstajajo v praksi, zelo težko objektivno določiti, kateri so taki primeri. Treba se je tudi zavedati, da je namen Šeste direktive vzpostaviti skupni sistem DDV in da mora biti ta sistem zanesljiv in predvidljiv[25]. Ne bi torej bilo v skladu s tem ciljem in temi zahtevami, če bi bilo zdravstvenim ustanovam in pristojnim nacionalnim organom naloženo, naj za vsak primer posebej ocenijo, ali so zadevne storitve dejansko potrebne. Zato je naloga Sodišča opredeliti objektivno merilo, skupno za vse države članice.

54. Glede na sedanje stanje upoštevnega prava Skupnosti ne verjamem, da bi lahko to bila zahteva bolnika samega, kot to predlaga družba Ygeia, ali zahteva njegovih svojcev. S takim merilom ne bi bilo mogoče zagotavljati, da bi bila oprostitev omejena na dejavnosti, ki so resnično potrebne za bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo. Poleg tega se zdi, da je za odgovor na vprašanje, ali so zadevne storitve potrebne za zdravljenje bolnika v bolnišnici, potrebna medicinska ocena. Zdravnik, zadolžen za

25 — Glej zlasti sodbo z dne 13. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji (C-30/89, Recueil, str. I-691, točka 23).

zdravljenje hospitalizirane osebe v zdravstveni ustanovi, se zdi najbolj pristojen, da oceni, ali je storitve, kakršne so zadevne storitve, ki po naravi niso tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, treba vseeno šteti za nujne za zdravljenje te osebe. Prednost tega merila bi bila tudi objektivnost in spoštovanje zahtev v zvezi z zanesljivostjo in predvidljivostjo.

55. V skladu s tem merilom bi dobava telefonskih storitev in dajanje v najem televizij bolnikom s strani bolnišnice ter njena dobava obrokov in postelj spremljevalcem bolnikov bile dejavnosti, tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, če bi zagotovitev te opreme ali stalno prisotnost svojcev predpisal zdravnik.

56. Ko so bile na obravnavi stranke pozvane, naj dajo svoje mnenje o tem merilu, je predstavnik družbe Ygeia navedel, da zdravniki nikoli ne predpišejo tovrstne storitve. Predstavnik grške vlade pa je po drugi strani navedel, da bi lahko to merilo povzročilo zlorabe.

57. Iz odgovora grške vlade najprej sklepam, da bi se, v nasprotju s trditvijo družbe Ygeia, merilo, ki ga predlagam, lahko uporabljalo v praksi. Dalje, ne izpodbijam tega, da bi lahko ob uporabi tega merila prišlo do zlorab oziroma vsaj različnih praks po zdravstvenih ustanovah. Vendar pa taka nevarnost in nevšečnost obstajata pri uporabi katerega koli merila, ki je odvisno od človekove ocene, in interes, da ne bi kategorično izključili zadevnih storitev s področja uporabe oprostitve, je po mojem mnenju pomembnejši od praktičnih težav ob uporabi predlaganega merila. Treba je tudi opozoriti, da lahko države članice, če je to potrebno, sprejmejo ustrezne ukrepe za preprečevanje zlorab pri uporabi tega merila na enak način, kot lahko to storijo v skladu s členom 13(A)(1) Šeste direktive za vsak posamezen primer oprostitve, ki je predviden s to določbo.

58. Če se bo Sodišče strinjalo z mojim predlogom, bo naloga nacionalnega sodišča, da v obravnavani zadevi presodi, ali je zadevne storitve, ki jih je družba Ygeia dobavila hospitaliziranim osebam v svoji ustanovi, predpisal zdravnik. Preveriti mora tudi, ali ni bila dobava teh storitev v bistvu namenjena temu, da bi družba Ygeia v skladu s členom 13(A)(2)(b) Šeste direktive pridobila dodatne prihodke.

59. Glede na vse navedeno predlagam, naj se na vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da so dobava telefonskih storitev in dajanje v najem televizij bolnikom s strani bolnišnice ter njena dobava obrokov in postelj spremljevalcem bolnikov dejavnosti, tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, v skladu s to določbo samo, če je dobavo te opreme bolniku ali stalno prisotnost svojca ob njem predpisal zdravnik.

V – Predlog

60. Glede na navedeno predlagam naslednji odgovor na vprašanje, ki ga je zastavilo Symvoulio tis Epikrateias:

Člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da so dobava telefonskih storitev in dajanje v najem televizij bolnikom s strani bolnišnice ter njena dobava obrokov in postelj spremljevalcem bolnikov dejavnosti, tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, v skladu s to določbo samo, če je dobavo te opreme bolniku ali stalno prisotnost svojca ob njem predpisal zdravnik.