SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 1. decembra 2005*

V združenih zadevah C-394/04 in C-395/04,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ju je vložilo Symvoulio tis Epikrateias (Grčija) z odločbama z dne 16. junija 2004, ki sta prispeli na Sodišče 17. septembra 2004, v postopku

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

proti

Ypourgos Oikonomikon,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus in A. Ó Caoimh (poročevalec), sodniki,

* Jezik postopka: grščina.

generalni pravobranilec: P. Léger,
sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 29. junija 2005,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

— za Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE K. Karlis, odvetnik,

— za grško vlado E.-M. Mamouna in S. Trekli, zastopnici, ter V. Kyriazopoulos, zastopnik,

— za nemško vlado W.-D. Plessing, zastopnik, in A. Tiemann, zastopnica,

— za ciprsko vlado A. Miltiadou-Omirou, zastopnica,

— za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. septembra 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata predvsem na razlago člena 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 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru sporov med Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (v nadaljevanju: Ygeia), pravno osebo zasebnega prava, katere namen je zagotavljati bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, in Ypourgos Oikonomikon (minister za finance) zaradi zavrnitve Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (davčna uprava Atene, pristojna za obdavčitev delniških družb) oprostitve davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za dobavo telefonskih storitev in dajanja v najem televizije bolnikom ter dobavo postelj in obrokov njihovim spremljevalcem, kot dejavnosti, tesno povezanih z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive določa:

„1. 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".

4 Člen 13(A)(2)(b) te direktive določa:

„b) 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."

Nacionalna ureditev

5 Člen 18(1)(d) zakona št. 1642/1986 „O odmeri davka na dodano vrednost in druge določbe" (FEK A' 125) določa:

„Davka so oproščene:

[...]

d) bolnišnična in zunajbolnišnična 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".

Spori o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

6 Po pregledu računovodskih izkazov Ygeie za davčno obdobje dveh let, 1992 in 1993, je Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon menila, da bi morali biti realizirani dohodki te družbe na podlagi, na eni strani, dobave telefonskih storitev in dajanja v najem televizije bolnikom ter, na drugi strani, dobave postelj in obrokov njihovim spremljevalcem predmet DDV, ker se te storitve ne bi smele obravnavati kot dejavnosti, tesno povezane z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo. Posledično je popravila davčni dolg te družbe z različnima odločbama za vsako od dveh spornih let.

7 Ygeia se je pritožila zoper odločbi pred Dioikitiko Protodikeio Athinonom (upravno sodišče prve stopnje Aten) in nato na drugi stopnji pred Dioikitiko Efeteio Athinonom (upravno sodišče druge stopnje v Atenah). Ygeia je pritožbe utemeljila s tem, da sporne storitve izboljšajo oskrbo bolnikov in ohranjanje njihovih socialnih vezi ter pospešeno okrevanje z vzpostavitvijo ugodnega duševnega stanja. Te pritožbe so bile zavrnjene z utemeljitvijo, da se sporne storitve, če skušajo olajšati bivanje bolnikov v bolnišnicah, ne da bi izboljšale oskrbo, ki se jim ponuja, ne morejo obravnavati kot tesno povezane z bolnišnično oskrbo.

8 Ygeia se je pritožila pri Symvoulio tis Epikrateias (svet države) proti sodbam, ki jih je izdalo Dioikitiko Efeteio Athinon.

9 Symvoulio tis Epikrateias je v predložitvenih odločbah navedlo, da Ygeia kot pravna oseba zasebnega prava, nesporno izpolnjuje pogoje za oprostitev DDV, kolikor se nanaša na bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njima tesno povezane dejavnosti. Edino vprašanje, ki se ob tem zastavi, se po njegovem mnenju nanaša na to, ali se sporne storitve lahko uvrstijo v pojem z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo „tesno povezane dejavnosti".

10 Predložitveno sodišče je poudarilo, da člen 13(A)(1) Šeste direktive tega pojma ne opredeljuje. Vendar je opozorilo, da bi lahko na podlagi meril, določenih v členu 13(A)(2)(b) te direktive, obravnavali, da je dejavnost tesno povezana z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, kadar je nujna za oproščene transakcije in kadar ni namenjena temu, da organizacija, ki opravlja oproščeno dejavnost, pridobi dodatni dohodek. Dodaja, da je Sodišče v sodbi z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier (C-45/01, Recueil, str. I-12911, točke od 33 do 35) ugotovilo, da je vprašanje, ali dejavnost spada v pojem „tesno povezane dejavnosti", odvisno od tega, ali je storitev dodatna. To pomeni, da je treba ugotoviti, ali ta dejavnost za njene prejemnike pomeni sredstvo, ki omogoča, da izkoristijo druge storitve pod najboljšimi pogoji, ali pa je sama sebi namen.

11 V teh okoliščinah je Symvoulio tis Epikrateias, v okviru pritožbe, ki se nanaša na davčno obdobje 1992, prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predloži to vprašanje (zadeva C-394/04):

„Ali spadajo storitve, ki jih opravljajo osebe, določene v členu 13(A)(1)(b) Šeste direktive, 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 zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu zgoraj navedene določbe, ker so dodatne storitve oskrbe in hkrati storitve, ki so nujne za oskrbo?“

12 Glede davčnega obdobja 1993 je to sodišče prekinilo odločanje o pritožbi, ki mu je bila predložena, dokler Sodišče ne odgovori na zgoraj omenjeno vprašanje (zadeva C-395/04).

13 S sklepom predsednika Sodišča z dne 14. oktobra 2004 sta se zadevi C-394/04 in C-395/04 združili zaradi pisnega in ustnega postopka ter sodbe.

Vprašanje za predhodno odločanje

14 S tem vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali dobava telefonskih storitev in dajanje v najem televizij bolnikom ter dobava postelj in obrokov njihovim spremljevalcem, ki jih opravijo ustanove za oskrbo, določene v členu 13(A)(1)(b) Šeste direktive, pomenijo dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu te določbe.

15 Najprej je treba opozoriti, da je treba v skladu s sodno prakso pojme, uporabljene za določitev oprostitev, določene v členu 13 Šeste direktive, razlagati ozko, če pomenijo izjeme od splošnega načela, v skladu s katerim se DDV naloži na vse storitve, ki jih za plačilo opravi davčni zavezanec (sodbi z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija

proti Nemčiji, C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 43, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 29). Navedene oprostitve so samostojni pojmi prava Skupnosti, ki naj bi preprečevali različno uporabo sistema DDV od ene države članice do druge (sodbi z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 15, in z dne 8. marca 2001, v zadevi Skandia, C-240/99, Recueil, str. I-1951, točka 23).

16 Poleg tega je cilj člena 13 Šeste direktive, da določene dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprosti DDV. Vendar ta določba ne določa oprostitve DDV za vse dejavnosti v javnem interesu, ampak samo za tiste, ki so tam naštete in podrobno opisane (glej zlasti 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 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen, C-8/01, Recueil, str. I-13711, točka 60).

17 Kot je Sodišče že ugotovilo, člen 13(A)(1)(b) navedene direktive ne vsebuje nobene opredelitve pojma z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo „tesno povezan[ih] dejavnosti" (sodba z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 22). Kljub temu izhaja iz samih izrazov te določbe, da se ne nanašajo na storitve, ki nimajo nobene povezave z bolnišnično oskrbo prejemnikov teh storitev niti z zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, ki so je ti deležni (zgoraj navedena sodba Dornier, točka 33).

18 Zato storitve ne spadajo v pojem „tesno povezan[ih] dejavnosti" z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu člena 13(A)(1)(b) te direktive, če so dejansko dobavljene kot dodatne storitve k bolnišnični oskrbi prejemnikov ali k zunajbolnišnični zdravstveni oskrbi, ki so je ti deležni in ki je glavna storitev (zgoraj navedena sodba Dornier, str. 35).

19 Iz sodne prakse izhaja, da se storitev obravnava kot dodatna storitev h glavni storitvi, če ni sama sebi namen, ampak pomeni sredstvo, ki omogoča izvajanje glavne storitve ponudnikov storitve pod boljšimi pogoji (glej v tem smislu zlasti 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 zgoraj navedeno sodbo Dornier, točka 34).

20 V zvezi s tem Ygeia trdi, da storitve nastanitve in prehranjevanja za spremljevalce, ki imajo tak učinek, da pomagajo bolnikom s psihološkega vidika in jim pomagajo v primeru, ko zaradi svojega zdravja niso sami sposobni opravljati vsakodnevnih nalog, omogočajo boljše okrevanje ter tako deloma zmanjšajo delovno breme pomožnega bolnišničnega osebja. Glede telefonskih storitev in dajanja v najem televizije bolnikom, te dovoljujejo slednjim, da ostanejo v stiku z zunanjim svetom, kar vzpostavi psihološko stanje, ki omogoča hitrejše okrevanje in zato zmanjša končne stroške bolnišnične oskrbe. Iz tega sledi, po mnenju Ygeie, da je upoštevno merilo za določitev, ali te storitve spadajo pod pojem z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo „tesno povezan[ih] dejavnosti", volja samega bolnika, ki skuša izkoristiti ugodnosti navedenih storitev, saj je presodil, da so nujne za njegovo okrevanje.

21 Te trditve ni mogoče sprejeti.

22 Za ugotovitev, ali so storitve, ki so sporne v postopku v glavni stvari, sredstvo za izvajanje storitev bolnišnične in zunajbolnišnične zdravstvene oskrbe, ki jih zagotavlja Ygeia, pod boljšimi pogoji, bi bilo treba, tako kot so poudarile vlade vseh držav članic, ki so predložile stališča, in Komisija Evropskih skupnosti, upoštevati namen, zaradi katerega se navedene storitve opravljajo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 24).

23 Dejansko je oprostitev dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, določeno v členu 13(A)(1)(b) Šeste direktive, namenjena temu, da zagotovi, da ne bi bile koristi zunajbolnišnične zdravstvene in bolnišnične oskrbe nedostopne zaradi povečanih stroškov te oskrbe, ki bi nastali, če bi bila ta oskrba ali dejavnosti, ki so z njo tesno povezane, obdavčena z DDV (zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 23).

24 Torej je cilj bolnišnične in zunajbolnišnične zdravstvene oskrbe v smislu te določbe v skladu s sodno prakso postaviti diagnozo, negovati in, v okviru zmožnosti, ozdraviti bolezni ali zdravstvene motnje (zgoraj navedena sodba Dornier, točka 48).

25 Torej, ob upoštevanju namena, ki se ga zasleduje z oprostitvijo, določeno v členu 13(A)(1)(b) navedene direktive, iz tega sledi, da so samo storitve, ki spadajo v bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo in ki so nujna potrebna stopnja v procesu opravljanja teh storitev za dosego njihovih terapevtskih ciljev, primerne za to, da se opredelijo kot „tesno povezane dejavnosti" v smislu te določbe. Dejansko so samo te storitve take, da lahko vplivajo na stroške zdravstvene oskrbe, katere sporna oprostitev dovoljuje, da postane dostopna posameznikom.

26 Ta ugotovitev je potrjena, kot to pravilno trdijo navedene vlade, ki so predložile stališča, s členom 13(A)(2)(b), prva alinea, te direktive, v skladu s katerim države članice ne smejo oprostiti storitev, določenih zlasti v (1)(b) istega člena, če niso nujne za oproščene transakcije. Dejansko, kot je generalni pravobranilec navedel v točkah od 30 do 32 sklepnih predlogov, ta določba, ki je zavezujoča za države članice, določa pogoje, ki jih je treba upoštevati pri razlagi različnih primerov

oprostitev, ki so tam predvideni, in ki se, tako kot tisti, določeni v členu 13(A)(1)(b) iste direktive, nanašajo na storitve ali dobave, ki so „tesno povezane“ ali ki imajo „[tesno povezavo]“ z dejavnostjo, ki je v javnem interesu.

27 Poleg tega je treba poudariti, da je v točkah 48 in 49 zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji Sodišče že razsodilo glede oprostitve, določene v členu 13(A)(1)(i) Šeste direktive v zvezi z opravljanjem storitev, „tesno povezan[ih]“ z univerzitetnim izobraževanjem, da izpeljava raziskovalnega projekta za plačilo, čeprav bi se lahko obravnavala kot zelo koristna za univerzitetno izobraževanje, ni nujna za dosego cilja, to je zlasti izobraziti študente za izvajanje poklicne dejavnosti, in torej ne spada v navedeno oprostitev.

28 Z upoštevanjem namena oprostitve, določene v členu 13(A)(1)(b) navedene direktive, in glede na pogoje (2)(b) tega člena te ugotovitve enako veljajo, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 35 sklepnih predlogov, za razlago pojma z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo „tesno povezane dejavnosti“, ki se pojavi v prvi izmed dveh določb.

29 Iz tega izhaja, da storitve, ki, kot te sporne v postopkih v glavni stvari, izboljšajo udobje in blagostanje bolnikov, na splošno niso primerne za oprostitev, določeno v členu 13(A)(1)(b) te direktive. Drugače je lahko le, če so te storitve nujne za dosego terapevtskih ciljev, ki se jih zasleduje s storitvami bolnišnične in zunajbolnišnične zdravstvene oskrbe, v okviru katere so dobavljene.

30 Predložitveno sodišče mora, ob upoštevanju vseh konkretnih dejstev sporov, v katerih sodi, in, v tem primeru, vsebine zdravniških priporočil, izdanih v korist zadevnih bolnikov, določiti, ali so dobavljene storitve nepogrešljive ali ne.

31 Te ugotovitve niso omajane zaradi utemeljitve, ki jo navaja Ygeia, v skladu s katero pojem z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo „tesno povezan[ih] dejavnosti", določen v členu 13(A)(1)(b) Šeste direktive, ob upoštevanju namena oprostitve ne zahteva posebej ozke razlage (zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 23). Dejansko, kot izhaja iz točke 25 te sodbe, obdavčenje storitev, ki niso dodatne, z DDV nima za posledico povečanja stroškov bolnišnične in zunajbolnišnične zdravstvene oskrbe, katere dostopnost posameznikom ta določba namerava zagotoviti, saj te storitve niso nujne za dosego terapevtskih ciljev, določenih z njimi (glej v tem smislu sodbo z dne 20. novembra 2003 v zadevi D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 59).

32 Poleg tega, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 47 sklepnih predlogov, mora biti davčna zavezanost teh storitev za DDV v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki izključuje zlasti to, da se podobne storitve, ki so med seboj v konkurenčnem položaju, obravnavajo drugače z vidika DDV (sodba z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-109/02, Recueil, str. I-12691, točka 20).

33 V nasprotju s tem, kar trdi Ygeia, in kot pravilno navaja nemška vlada, je negovalna ustanova, če opravlja take storitve, kot so sporne storitve, v konkurenčnem položaju z davčnimi zavezanci, ki opravljajo enake storitve, kot dobavitelji telefonskih in televizijskih storitev v zvezi s takimi storitvami, ki jih ponujajo bolnikom, ter hoteli in restavracije v zvezi s storitvami nastanitve za njihove spremljevalce.

34 V skladu s členom 13(A)(2)(b), druga alinea, Šeste direktive bi bilo treba storitve, kot so te, ki so sporne v postopkih v glavni stvari, tudi opredeliti kot neupravičene do oprostitve iz člena 13(A)(1)(b) iste direktive, če so v bistvu namenjene priskrbeti dodatni prihodek osebi, ki jih opravlja; to mora preveriti predložitveno sodišče na podlagi konkretnih dejstev sporov, ki sta mu bila predložena.

35 Na zastavljeno vprašanje je treba odgovoriti, da dobava telefonskih storitev in dajanje v najem televizije bolnikom, ki ju opravijo osebe, določene v členu 13(A)(1)(b) Šeste direktive, ter dobava postelj in obrokov za njihove spremljevalce, ki jo opravijo iste osebe, na splošno ne pomenijo dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu te določbe. Drugače lahko velja le, če so te storitve nujne za dosego terapevtskih ciljev, določenih z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, in v bistvu niso namenjene temu, da dobavitelj teh storitev pridobi dodatne prihodke z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezana za DDV.

Predložitveno sodišče mora, ob upoštevanju vseh konkretnih dejstev sporov, ki sta mu bila predložena, ter v tem primeru vsebine zdravniškega priporočila, izdanega v korist zadevnih bolnikov, določiti, ali dobavljene storitve izpolnjujejo te pogoje.

Stroški

36 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Dobava telefonskih storitev in dajanje v najem televizije bolnikom, ki ju opravijo osebe, določene v členu 13(A)(1)(b) Šeste direktive, ter dobava postelj in obrokov za njihove spremljevalce, ki jih opravijo iste osebe, na splošno ne pomenijo dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu te določbe. Drugače lahko velja le, če so te storitve nujne za dosego terapevtskih ciljev, določenih z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, in v bistvu niso namenjene temu, da dobavitelj teh storitev pridobi dodatne prihodke z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezana za DDV.**

2. **Predložitveno sodišče mora, ob upoštevanju vseh konkretnih dejstev sporov, ki sta mu bila predložena, ter v tem primeru vsebine zdravniškega priporočila, izdanega v korist zadevnih bolnikov, določiti, ali dobavljene storitve izpolnjujejo te pogoje.**

Podpisi