



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

E. SHARPSTON

přednesené dne 26. září 2013¹

Věc C-366/12

**Finanzamt Dortmund-West
proti
Klinikum Dortmund gGmbH**

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Německo)]

„DPH — Dodávání cytostatik v rámci ambulantní péče — Osvobození poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce souvisejících činností od daně — Otázka, zda „úzce související činnosti“ musejí být službami — Otázka, zda musejí být poskytovány osobou poskytující nemocniční či lékařskou péči — Otázka, zda mohou být osvobozeny od daně, souvisejí-li úzce s poskytováním lékařské péče, která není prováděna nemocnicí či podobným zařízením“

1. Právo Evropské unie („EU“) stanoví, že od DPH je osvobozeno jednak „poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty“, nebo za srovnatelných sociálních podmínek „nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy“, a jednak „poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání“.

2. V projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce chce německý Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) zjistit, jak se tato osvobození od daně uplatní v případě, že jsou léky pro chemoterapii vydávány v nemocniční lékárně a podávány v průběhu ambulantní léčby poskytované v prostorách nemocnice, avšak nezávislémi lékaři.

Příslušné unijní právo

3. Věc v původním řízení se týká daňových roků 2005 a 2006, kdy byla použitelnou právní úpravou EU šestá směrnice².

4. Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice bylo předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. V souladu s čl. 5 odst. 1 se dodáním zboží rozuměl „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ a v souladu s čl. 6 odst. 1 se poskytováním služby rozumělo „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5“³.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). Tato směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), která přepracovává strukturu a znění šesté směrnice, přestože toto přepracování v zásadě nepřinese žádné věcné změny (viz bod 3 odůvodnění směrnice).

3 — Viz čl. 2 odst. 1 písm. a), čl. 14 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 směrnice 2006/112.

5. Článek 12 odst. 3 písm. a) šesté směrnice vyžadoval, aby členské státy stanovily základní sazbu DPH, která nesmí být nižší než 15 %. Členské státy mohly rovněž uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, které nesmí být nižší než 5 % na dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií zboží a služeb, které jsou uvedeny v příloze H⁴.

6. V souladu s čl. 13 částí A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice měly členské státy osvobodit od daně („za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“):

- „b) poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;
- c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny [vymezena] v dotyčném členském státě⁵.“

7. Článek 13 část A odst. 2 písm. b) téže směrnice však stanovil:

„Poskytování služeb nebo dodání zboží nebude osvobozeno od daně podle odst. 1 písm. b) [...] tohoto článku, jestliže:

- není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,
- jejich [jeho] základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytáváním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k dani z přidané hodnoty⁶.“

8. Příloha H uváděla seznam zboží a služeb, které mohou podléhat snížené sazbě DPH. Položka 3 seznamu zahrnovala „farmaceutické výrobky obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské [...] péče“⁷.

Příslušné německé právo

9. Podle ustanovení § 1 odst. 1 první věty bodu 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) za rok 2005 (dále jen „UStG“) podléhají dani z obratu (to znamená DPH) „dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněná v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikání“. Ustanovení § 3 odst. 1 definuje dodání zboží uskutečněné podnikatelem jako „plnění, na jehož základě podnikatel nebo jím zplnomocněná třetí osoba umožní příjemci nebo jím zplnomocněné třetí osobě disponovat zbožím vlastním jménem (převod práva nakládat se zbožím)“ a ustanovení § 3 odst. 9 definuje služby jako „plnění, která nejsou dodáním zboží“.

4 — Viz články 96 až 99 směrnice 2006/112.

5 — Viz čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112. Anglické znění používá výraz „lékařská péče“ v obou ustanoveních, zatímco některá jiná jazyková znění používají jiné výrazy. Soudní dvůr však rozhodl, že je význam v obou ustanoveních stejný: viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, Recueil, s. I-12911, body 46 až 50.

6 — Viz článek 134 směrnice 2006/112.

7 — Viz položka 3 přílohy III směrnice 2006/112.

10. Ustanovení § 4 UStG stanoví seznam osvobození od DPH. V průběhu sporných roků bod 14 od daně osvobozoval „plnění vyplývající z výkonu povolání lékaře, zubního lékaře, léčitele, fyzioterapeuta, porodní asistentky nebo z podobné profesní lékařské činnosti [...]“, zatímco bod 16 za určitých podmínek od daně osvobozoval „plnění úzce související s provozováním nemocnic“.

11. V průběhu sporných roků ustanovení § 116 páte knihy Sozialgesetzbuch (zákoník sociálního zabezpečení), (dále jen „SGB V“) stanovilo, že nemocniční lékaři [kteří nemají povolení vykonávat lékařskou péči v rámci režimu zdravotního pojištění] a kteří ukončili další odborné vzdělávání mohou se souhlasem provozovatele nemocnice získat povolení poskytovat lékařskou péči v rámci tohoto režimu; ustanovení § 116a stanovilo, že je možné nemocnicím, které získaly povolení pro příslušnou odbornou oblast, udělit povolení využít takových lékařů pro účely poskytnutí lékařské péče v rámci takového režimu v odvětvích, ve kterých byl konstatován nedostatek zdravotnického personálu, pokud je to nezbytné pro potřebnou dobu k pokrytí nedostatku personálu.

Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

12. Klinikum Dortmund gGmbH (dále jen „Klinikum Dortmund“) je nezisková společnost s ručením omezeným, která provozuje nemocnici. V průběhu sporných let byla držitelkou povolení pro zařízení podle ustanovení § 116a SGB V, které opravňovalo nemocnici k poskytování nemocniční i ambulantní péče. Ambulantní péče byla rovněž poskytována nemocničními lékaři zaměstnanými společností Klinikum Dortmund, kteří v tomto kontextu pracovali na základě individuálního povolení podle ustanovení § 116 SGB V.

13. Společnost Klinikum Dortmund poskytovala pro pacienty postižené rakovinou chemoterapeutickou léčbu. Podávané léky (cytostatika) byly vyráběny v nemocniční lékárně, a to na základě lékařského předpisu vydaného pro každého jednotlivého pacienta. Není zpochybňováno, že v případě, kdy byla cytostatika používána pro hospitalizované pacienty a v rámci lékařské péče v prostorách nemocnice, bylo jejich dodávání osvobozeno od DPH.

14. Cytostatika vyráběná společností Klinikum Dortmund byla používána rovněž při ambulantní péči poskytované v nemocnici nezávislými lékaři a mělo se za to, že jsou rovněž osvobozena od DPH. Daňový orgán však měl na základě nových administrativních pokynů (které pro soudy závazné nejsou) za to, že poskytování léků za úplatu pacientům postiženým nádorem v průběhu ambulantní péče je od roku 2005 zdanitelné. Tento daňový orgán v důsledku toho opravil přiznání společnosti Klinikum Dortmund k DPH, přičemž vybral DPH na výstupu, ale umožnil odpočet příslušné daně na vstupu (Nejeví se, že by bylo zpochybňováno, že jestliže by určité léky byly podány týměž lékařem vystupujícím rovněž jako nezávislý lékař, avšak v soukromých prostorách, a nikoli v kontextu individuálního povolení podle ustanovení § 116 SGB V, dodání léků by osvobození od DPH nepodléhalo).

15. Vzhledem k tomu, že soud prvního stupně společnosti Klinikum Dortmund vyhověl, pokud jde o její žalobu proti oprávněnému daňovému přiznání, podal daňový orgán kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, který položil následující předběžné otázky:

- „1. Musí se v případě úzce související činnosti jednat o službu podle čl. 6 odst. 1 [šesté směrnice]?
2. V případě záporné odpovědi na otázku 1, jde o činnost úzce související s poskytováním nemocniční nebo lékařské péče pouze tehdy, když tuto činnost poskytuje tatáž osoba povinná k dani, která poskytuje rovněž nemocniční nebo lékařskou péči?
3. V případě záporné odpovědi na otázku 2, existuje úzce související činnost i tehdy, když je poskytování péče osvobozeno od daně nikoli podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) [šesté směrnice], nýbrž podle písm. c) tohoto ustanovení?“

16. Společnost Klinikum Dortmund, německá vláda a Evropská komise předložily písemná vyjádření. Tito účastníci řízení přednesli řeči na jednání, které se konalo dne 13. června 2013, a odpověděli na písemné otázky, které jim položil Soudní dvůr.

Posouzení

Otázka 1

17. Všichni účastníci řízení, kteří předložili vyjádření, mají za to, že výraz „úzce související činnosti“ v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice zahrnuje dodání zboží i poskytování služeb. S tím souhlasím.

18. Přiznávám, že mohou existovat určité pochybnosti z jazykových důvodů. Některá jazyková znění⁸ používají slovo, které odpovídá „činnostem“, a sice výrazu, který lze vnímat jako vztahující se spíše k poskytování služeb než k dodání zboží, zatímco většina jazykových znění⁹ používá slovo, které odpovídá „plnění“, které lze považovat za vztahující se jak na poskytování služeb, tak na dodání zboží. Pokud jsou však od DPH osvobozeny „činnosti“, vyplývá z toho, že tento výraz odkazuje na něco, co jinak musí být schopné této dani podléhat. A v systému právních předpisů mohou DPH podléhat pouze plnění (kterými může být buď dodání zboží, nebo poskytování služeb, avšak vždy jedno z nich).

19. Původní návrh Komise šesté směrnice odkazoval ve všech jazykových zněních na „poskytování nemocničních a lékařských služeb a dodání souvisejícího zboží“¹⁰. Nic nenásvědčuje tomu, že by záměrem této změny znění ve verzi, která byla nakonec Radou přijata, bylo vyloučit dodání zboží. Pokud by to záměrem bylo, bylo by to jistě učiněno explicitnějším způsobem. Naopak se jeví jako pravděpodobnější, že záměrem bylo zahrnout poskytování služeb i dodání zboží.

20. Je pravda, že přinejmenším španělské znění čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice obsahuje formulaci, které se zdá být jasně restriktivnější: „prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas“. Ze striktního výkladu tohoto znění¹¹ může vyplývat, že je dotčeno pouze poskytování služeb.

21. Podle ustálené judikatury nemůže formulace použitá v jednom z jazykových znění ustanovení práva EU sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani nemůže mít přednost ve vztahu k jiným jazykovým zněním. V případě rozdílu mezi jednotlivými jazykovými zněním musejí být dotčená ustanovení vykládána s ohledem na účel a na celkové uspořádání pravidel, jichž jsou součástí¹². V tomto ohledu čl. 13 část A odst. 1 šesté směrnice stanoví osvobození „určitých činností ve veřejném zájmu“ od daně. Pokud je ve veřejném zájmu od daně osvobodit poskytování služeb, která úzce souvisejí s nemocniční a lékařskou péčí, je rovněž ve veřejném zájmu od daně osvobodit dodání zboží, která s nimi mají stejně úzký vztah. Jeví se mi tedy, že španělské znění tohoto ustanovení nemůže mít přednost ve vztahu k jiným zněním.

8 — Kromě anglického znění viz například maďarské, maltské a švédské znění.

9 — Včetně všech pěti jazykových znění, s výjimkou anglického, v nichž byla šestá směrnice původně přijata: dánské, nizozemské, francouzské, německé a italské.

10 — Úř. věst. 1973, C 80, s. 1, čl. 14 odst. 1 písm. b).

11 — Doslovně „poskytování nemocničních a lékařských služeb a jiná [t.j. jiná poskytování služeb], která s nimi přímo souvisejí“.

12 — Například viz rozsudek ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko (C-41/09, Sb. rozh. s. I-831, bod 44 a citovaná judikatura). Rovněž viz rozsudek ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další (C-296/95, Recueil, s. I-1605, bod 36).

22. Pochybnosti předkládajícího soudu vycházejí zvláště ze dvou rozsudků Soudního dvora – *Ygeia*¹³ a *CopyGene*¹⁴ – v nichž bylo na „úzcе související činnosti“ podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice odkazováno ve smyslu naznačujícím, že musí jít o poskytování služeb.

23. Jak však bylo zdůrazněno ve vyjádřeních u Soudního dvora, tyto rozsudky se týkaly skutkových okolností, které zahrnovaly pouze poskytování služeb, což vysvětluje použité výrazy. Kromě toho Soudní dvůr v rozsudku *Komise v. Spojené království*¹⁵ jasně uvedl, že se na dodání zboží vztahuje osvobození od daně na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, i když osvobození od daně nelze založit na čl. 13 části A odst. 1 písm. c).

24. Podle mého názoru tedy výraz „úzcе související činnosti“ v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice zahrnuje dodání zboží i poskytování služeb.

Otázka 2

25. Společnost Klinikum Dortmund a Komise mají za to, že pro účely využití osvobození od daně pro „úzcе související činnosti“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice není nezbytné, aby bylo dodání provedeno osobou, která poskytuje „nemocniční a lékařskou péči“.

26. Německá vláda zastává opačné stanovisko. Tato vláda, která odkazuje na znění tohoto ustanovení (poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzcе související činnosti „prováděné“ určitými definovanými poskytovateli) a na ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž osvobození od DPH musejí být vykládána striktně, má za to, že jak péči, tak související činnosti musí provádět tatáž osoba.

27. S posledně uvedeným stanoviskem nesouhlasím. Předmětné znění vyžaduje pouze, aby byla obě plnění prováděna poskytovatelem, který spadá pod určitou definici¹⁶. Neznamená to, že by poskytovatel musel být v obou případech stejný. Ani z judikatury Soudního dvora nevyplývá pouze to, že výrazy použité pro specifikaci osvobození od daně musejí být vykládány striktně. Judikatura dodává, že výklad musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH; striktní výklad neznamená, že by použité výrazy měly být vykládány způsobem, který by osvobození od daně zbavoval zamýšleného účinku¹⁷. A jak Soudní dvůr prohlásil v rozsudku *Komise v. Francie*¹⁸, osvobození činností úzcе souvisejících s nemocniční a lékařskou péčí od daně slouží k zaručení toho, aby se taková péče nestala nepřístupnou z důvodu zvyšujících se nákladů na tuto péči, pokud by sama tato péče či s ní úzcе související činnosti podléhaly DPH. Odmítnutí osvobození od daně pouze z důvodu, že péče a související činnosti nebyly poskytnuty stejnou osobou, by bylo v rozporu s tímto cílem. Soudní dvůr měl konečně v témže rozsudku za to, že přenos krevního vzorku z jedné laboratoře do druhé „úzcе souvisí“ s analýzou provedenou touto druhou laboratoří a vyžaduje z hlediska DPH stejné zacházení ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Je tedy jasné, že Soudní dvůr nevyžaduje, aby péče a související činnosti byly poskytovány stejnou osobou, aby tato osoba mohla osvobození od daně využít.

28. Německá vláda rovněž tvrdí, že se osvobození může uplatnit pouze na činnosti prováděné „veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy“ a že lékaři dotčení ve věci v původním řízení pod tuto definici nespadají.

13 — Rozsudek ze dne 1. prosince 2005, spojené věci C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 25.

14 — Rozsudek ze dne 10. června 2010 (C-262/08, Sb. rozh. s. I-5053, bod 40).

15 — Rozsudek ze dne 23. února 1988 (353/85, Recueil, s. I-817, body 33 až 35).

16 — Rovněž viz tabulková analýza v bodě 27 mého stanoviska ve věci *CopyGene*, uvedené výše v poznámce pod čarou 14.

17 — Jako nedávný příklad viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, *Zimmermann* (C-174/11, bod 22 a citovaná judikatura).

18 — Rozsudek ze dne 11. ledna 2001 (C-76/99, Recueil, s. I-249, bod 23).

29. Jak Komise správně zdůrazňuje, tento bod patří spíše pod následující otázku.

Otázka 3

30. Vnitrostátní soud chce v podstatě zjistit, zda se na „úzcе související činnosti“ může vztahovat osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, jestliže je péče, s níž úzcе souvisejí, sama osvobozena od daně nikoli podle téhož ustanovení, ale podle čl. 13 části A odst. 1 písm. c). Společnost Klinikum Dortmund má za to, že tomu tak být může, německá vláda a Komise mají za to, že tomu tak být nemůže.

31. Dotčenou činností je vydávání léků společností Klinikum Dortmund a péči, která s tím souvisí, poskytují nezávislí lékaři. Jeví se, že je ve vnitrostátním řízení a ve všech vyjádřeních Soudnímu dvoru přijímáno, že péče poskytovaná takovými lékaři je od DPH osvobozena podle čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, a nikoli čl. 13 části A odst. 1 písm. b), s čímž souhlasím.

32. Jak Komise zdůrazňuje, tato ustanovení stanoví odlišná osvobození od daně pro poskytování lékařské péče. Liší se nikoli podle povahy služby, ale podle okolnosti, za nichž je poskytována.

33. Je pravda, že Soudní dvůr opakovaně v tomto ohledu uvedl, že kritériem pro stanovení jasného odlišení mezi oběma případy osvobození od daně je spíše místo poskytování služby, než její povaha¹⁹. Podle mého názoru to však nelze vykládat v tom smyslu, že poskytování lékařské péče musí spadat pod čl. 13 část A odst. 1 písm. b) vždy, kdy je zajišťováno v *prostorách* subjektu nebo zařízení definovaných v tomto ustanovení, kromě případu, kdy je uvedená péče zároveň poskytována tímto subjektem nebo zařízením. V tomto kontextu je výraz „prováděné“ jasný a jednoznačný.

34. Je rovněž pravda, že Soudní dvůr za dosti podobných okolností čl. 13 části A odst. 1 písm. g)²⁰ rozhodl, že výrazy „zařízení“ a „organizace“ nevylučují fyzické osoby²¹. Článek 13 část A odst. 1 písm. b) však odkazuje na subjekty, nemocnice, ústavy a zařízení, zatímco čl. 13 část A odst. 1 písm. c) odkazuje na výkon povolání, která mohou v zásadě vykonávat pouze fyzické osoby. To se liší od situace uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. g), za kterým nenásleduje žádný ekvivalent čl. 13 části A odst. 1 písm. c). Jeví se, že taková odlišnost svědčí proti výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) v tak širokém rozsahu jako čl. 13 část A odst. 1 písm. g). V každém případě, i kdyby se mělo za to, že členské státy jsou oprávněny uznat, že individuální zdravotničtí pracovníci jsou „řádně uznanými zařízeními“ poskytujícími služby „za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů“, v předkládacím rozhodnutí ani v žádném vyjádření není uvedeno, že dotčeným lékařům by takové uznání bylo přiznáno. Z toho, co bylo uvedeno na jednání, totiž vyplývá, že povolení přiznané podle ustanovení § 116 SGB V se týkalo pouze možnosti pokrytí zdravotním pojištěním, a nedotklo se postavení lékařů žádným jiným způsobem.

35. Na základě toho, že je v projednávané věci péče poskytována lékaři, kteří jednají nezávisle na nemocnici, i když ji poskytují v prostorách nemocnice, mám tedy za to, že je tato péče osvobozena od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice.

19 — Viz například rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.P. (C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 22 a citovaná judikatura); rozsudek *CopyGene*, uvedený výše v poznámce pod čarou 14, bod 27 a citovaná judikatura.

20 — Toto ustanovení osvobozuje od daně „poskytování služeb a dodání zboží úzcе související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“.

21 — Rozsudek Zimmermann, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 57 a citovaná judikatura.

36. Ze znění čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice jasně vyplývá, že je-li nemocniční a lékařská péče osvobozena od daně podle tohoto ustanovení, na činnosti úzce související s touto péčí se uplatní stejné osvobození od daně. *A contrario* je z toho možné vyvodit, že je-li lékařská péče osvobozena od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. c), který nezmiňuje úzce související činnosti, osvobození od daně se nevztahuje nad rámec poskytování péče samotné.

37. V tomto ohledu Soudní dvůr prohlásil v rozsudku Komise v. Spojené království²², že „kromě drobných dodávek zboží, které jsou striktně nezbytné v okamžiku poskytování péče, dodávku takových léků a jiného zboží, jako jsou korekční brýle předepsané lékařem nebo jinými oprávněnými osobami, je možné materiálně i hospodářsky oddělit od poskytování služeb.“

38. Tato věc se týkala konkrétně dodávky předepsaných brýlí, a Soudní dvůr na dodávku předepsaných léků nahlížel ve stejném smyslu. Za daných okolností diagnostické úkony (jakož i jakékoli drobné a striktně nezbytné dodávky zboží – jako je například podání kapek za účelem rozšíření zornic) a předpis představují jedno a totéž plnění, na které se vztahuje osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice. To se pravděpodobně použije i na dodávku jakéhokoli výrobku – jako je například masť či obinadlo – který je nezbytný pro jakoukoli péči prováděnou lékařem v průběhu konzultace. Naproti tomu je to, že optik či lékárník poskytne zboží, které předepsal lékař, samostatnou dodávkou, na kterou se osvobození od daně nevztahuje.

39. Pokud by se na léky vydané za okolností dotčených v projednávané věci osvobození od daně vztahovalo, jeví se mi však, že by se muselo vztahovat na všechny léky vydané na předpis, jelikož poskytnutí léků, které předepsal doktor, lékárníkem je třeba v zásadě vždy považovat za úzce související s lékařskou péčí, kterou lékaři poskytují. To by přitom nebylo v souladu s rozsudkem ve věci Komise v. Spojené království. Navíc je jasné, že farmaceutické výrobky „užívané pro [...] účely lékařské [...] péče“ (popis, který se jeví jako relevantnější pro léky předepsané lékařem než pro léky prodávané volně bez předpisu) v zásadě DPH podléhají, jinak by nebyly uvedeny na seznamu v příloze H šesté směrnice.

40. V zásadě se mi tak jeví, že je na otázku 3 třeba odpovědět v tom smyslu, že se na dodání léků v souladu s předpisem vyhotoveným v průběhu poskytování lékařské péče nemůže vztahovat osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, jestliže je péče, s níž úzce souvisí, sama od daně osvobozena nikoli podle téhož ustanovení, ale podle čl. 13 části A odst. 1 písm. c).

41. Z toho však nezbytně nevyplývá, že se za specifických okolností věci v původním řízení na dodání léků nemůže vztahovat osvobození od daně podle samotného čl. 13 části A odst. 1 písm. c). Dodávka může být případně považována za nikoli „úzce související činnost“, ale za dodávku, „která je striktně nezbytná v okamžiku poskytování péče“ a kterou není „možné materiálně i hospodářsky oddělit od poskytování služeb“, jak Soudní dvůr uvedl v rozsudku Komise v. Spojené království²³.

42. Variantou této možnosti by mohlo být, že by dodání a podávání léků bylo považováno – stále podle výrazů použitých Soudním dvorem – „za tak těsně spojené, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé“²⁴. Anebo je třeba je případně považovat za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud je „nikoliv samotným cílem, nýbrž prostředkem k požívání hlavního plnění poskytovatele služeb za nejvýhodnějších podmínek“; to se může použít na „poskytování služeb, které logicky náleží do rámce poskytování lékařské [...] péče a které představuje nezbytnou etapu v procesu poskytování těchto služeb k dosažení léčebných cílů“²⁵.

22 — Uvedený v poznámce pod čarou 15, bod 33.

23 — Viz bod 37 a výše uvedená poznámka pod čarou 22.

24 — Jako nedávný příklad viz rozsudek ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, bod 28 a citovaná judikatura).

25 — Viz například rozsudek CopyGene, uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 40 a citovaná judikatura.

43. Jinou možností by mohla být potřeba přiznat dodání stejné zacházení z hlediska DPH bez ohledu na to, zda jsou léky podávány v průběhu nemocniční či ambulantní péče, a to za účelem dodržování zásady daňové neutrality vlastní systému DPH, která podle ustálené judikatury brání tomu, aby bylo s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, zacházeno odlišně z hlediska DPH²⁶.

44. Jakékoli zvážení těchto možností je třeba založit na více informacích týkajících se okolností poskytování péče, než jsou informace obsažené v předkládacím rozhodnutí. Všechny nezbytné skutkové okolnosti v tomto hledu musí samozřejmě určit příslušný vnitrostátní soud, Soudní dvůr však účastníky řízení požádal, aby se na jednání vyjádřili k některým skutečnostem, včetně přesné povahy poskytované lékařské péče a totožnosti poskytovatele, otázky, zda by péče mohla být poskytována bez dodání předmětných léků a totožnosti osoby, na níž bylo převedeno právo s léky disponovat jakožto vlastník (jinými slovy příjemce dodávky).

45. Z odpovědí účastníků řízení jsem vyrozuměla, že se shodují v tom, že předmětná léčba zahrnuje řadu vzájemně souvisejících činností. Lékař diagnostikuje přesný zdravotní stav pacienta a určuje složení cytostatik přesně stanovených pro léčbu individuální situace, ve spolupráci s pacientem je vyhotoven terapeutický program, cytostatika jsou předepsána lékařem a jsou vyrobená v lékárně, jsou ověřena a mohou být doplněny další léky ke zmírnění vedlejších účinků, následně jsou podána zdravotnickým personálem buď pod dohledem lékaře, nebo s tím, že je lékař informován o jakémkoli problému, který by si mohl vyžádat jeho zásah, a v jakékoli fázi může být nezbytné, aby lékař upravil dávkování nebo složení podávaných léků, nebo aby změnil terapeutický program.

46. Na základě tohoto popisu je jasné, že existuje terapeutická kontinuita, která zahrnuje jak „poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání“, tak dodání léků. Je rovněž jasné, že bez dodání léků by lékařská péče samotná nesloužila k žádnému účelu; toto dodání je tedy „striktně nezbytné v okamžiku poskytování péče“.

47. Mám však za to, že je obtížné mít zároveň za to, že dodání léků není možné „materiálně i hospodářsky oddělit od poskytování [lékařské péče]“ nebo že „je tak těsně spojené [s lékařskou péčí], že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé“.

48. V tomto ohledu je nezbytné posoudit, kdo provádí dodání léků a komu jsou dodávky určeny. Tato otázka byla vznesena na jednání, a třebaže bylo uznáno, že platba byla učiněna téměř ve všech případech soukromoprávní či veřejnoprávní zdravotní pojišťovnou, jeví se mi, že existovala shoda ohledně toho, že „právo disponovat [léky] jakožto vlastník“ získá pacient. Lékař ani zdravotní pojišťovna nemohou pacientovi uložit, zda má podávání léků přijmout, či nikoli. Není tedy možné mít za to, že lékař zajišťuje dodání léků pacientovi jakožto nedílnou součást poskytované lékařské péče. Jeví se tedy nezbytné vycházet z toho, že pacient dostává více než jednu dodávku: lékařskou péči od lékaře a zdravotnického personálu a léky z nemocniční lékárny.

49. Jsou-li oddělená plnění poskytnuta různými osobami, jeví se mi jako nevyhnutelné, že tato plnění nemohou „objektivně tvořit jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé“ nebo být „materiálně i hospodářsky neoddělitelná“. Mohou být (a skutečně se jeví, že *jsou*) „úzcе související“ a na základě takového úzkého vztahu bude dodání léků osvobozeno od daně, jestliže je související poskytování lékařské péče osvobozeno od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, avšak nikoli v případě, že je od daně osvobozeno podle čl. 13 části A odst. 1 písm. c). V tomto ohledu skutečnost, že osoba dodávající léky a osoba poskytující lékařskou péči nejsou stejnými

26 — Viz například výše uvedený rozsudek L.u.P., uvedený v poznámce pod čarou 19, body 24 a 32.

osobami, musí podle mého názoru zabránit tomu, aby se obě tato plnění považovala za jediné plnění, a to neohledně k tomu, že žádné z nich nemůže mít užitečný smysl bez druhého, a to na rozdíl například od situace přezkoumávané v rozsudku *Deutsche Bank*²⁷, v rámci něhož byla dvě srovnatelně související plnění poskytnuta stejnou osobou povinnou k dani.

50. Podobné úvahy mě vedou k názoru, že dodání léků nelze považovat za „vedlejší k plnění hlavnímu, pokud je nikoliv samotným cílem, nýbrž prostředkem k požívání hlavního plnění poskytovatele služeb za nejvýhodnějších podmínek.“ Jestliže lékař stanoví diagnózu, předepisuje léky a zajišťuje dohled, jak bylo uvedeno v odpovědi na otázky Soudního dvora, bylo by vykonstruované tvrdit, že podané léky byly dodány – jinou osobou – „jako prostředek k požívání těchto služeb za nejvýhodnějších podmínek“. Dodání léků logicky úzce souvisí se službami poskytovanými lékařem, ale je od nich zjevně oddělitelné a není možné jej považovat za prostředek k jejich požívání za nejvýhodnějších podmínek. Lze dokonce mít za to, že dodání léků je hlavním aspektem zájmu pacienta a diagnóza, předepisování léků a dohled nad jejich podáváním jsou prostředky k využití tohoto dodání za co možná nejvýhodnějších podmínek.

51. Zbývá posoudit, zda zásada daňové neutrality nevyžaduje jiný výsledek.

52. Souhlasím s Komisí, že tomu tak není.

53. Tato zásada nemůže rozšířit působnost osvobození od daně, pokud tak není jednoznačně stanoveno. Uvedená zásada není pravidlem primárního práva, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně se zásadou striktního výkladu osvobození od daně²⁸.

54. V tomto ohledu znění čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice stanoví jasný rozdíl mezi péčí prováděnou veřejnoprávními subjekty nebo řádně uznanými zařízeními za srovnatelných sociálních podmínek a péčí prováděnou jinou osobou a za jiných sociálních podmínek při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání.

55. Jelikož je tedy rozdílné zacházení jasně stanoveno v šesté směrnici, nemůže být překonáno výkladovou zásadou, která nemá přednost před legislativním textem.

56. Musí nicméně zůstat možné, aby členské státy zabránily jakémukoli nebezpečí narušení soutěže tím, že použijí možnost stanovit podmínky „k zamezení [...] zneužití daňového režimu“ podle čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice nebo tím, že podle čl. 13 části A odst. 2 písm. b) nepřiznají osvobození od daně pro poskytování služeb nebo dodání zboží, které by byly jinak osvobozeny od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b), jestliže jejich základním účelem „je získání dodatečného příjmu [...] poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k dani z přidané hodnoty.“ Každé takové opatření by však znamenalo omezení osvobození od daně na plnění, která úzce souvisejí s nemocniční a lékařskou péčí ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b), jelikož by se nevztahovalo na plnění úzce související s poskytováním lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. c). Jinými slovy by to znamenalo zdanění v případech, ve kterých se v současné době daň nevybírání, a nikoli rozšíření působnosti osvobození od DPH.

57. Přiznávám, že stanovisko, ke kterému jsem dospěla – a sice že dodání léků může podléhat DPH nebo od ní může být osvobozeno podle kontextu, v němž jsou podávány – se může jevit jako paradoxní. Tvrdit, že čl. 13 část A odst. 1 písm. c) má podobně jako čl. 13 část A odst. 1 písm. b) zahrnovat činnosti, které úzce souvisejí s popsanou péčí, by však znamenalo vkládat do prvního uvedeného ustanovení slova, která v něm nejsou. Připouštím, že z toho může vyplývat legislativní

27 — Rozsudek ze dne 19. července 2012 (C-44/11, body 20 až 29); viz rovněž mé stanovisko v této věci, body 26 až 32.

28 — Viz rozsudek *Deutsche Bank*, uvedený výše v poznámce pod čarou 27, bod 45.

mezera. Pokud tomu tak je, jde o otázku pro zákonodárce. Nejeví se mi však jako vhodné, aby se výklad v rozsudku Soudního dvora Komise v. Francie²⁹ použil na všechny případy, v nichž může dojít ke zvýšení nákladů v důsledku podrobení DPH, jestliže v tomto smyslu neexistuje žádný jasný legislativní záměr.

Závěry

58. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Bundesfinanzhof takto:

1. Výraz „úzce související činnosti“ v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně – zahrnuje dodání zboží i poskytování služeb.
2. Aby mohla být činnost úzce související s nemocniční a lékařskou péčí osvobozena od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) směrnice 77/388, není nezbytné, aby bylo plnění poskytnuto osobou, která poskytuje předmětnou péči.
3. Na dodání zboží nebo poskytování služeb, která
 - (i) úzce souvisejí s poskytováním lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. c) směrnice 77/388,
 - (ii) je možné materiálně i hospodářsky oddělit od poskytování takové lékařské péče a
 - (iii) úzce nesouvisejí s nemocniční a lékařskou péčí ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) téže směrnice,se nevztahuje osvobození od daně podle žádného z obou těchto ustanovení.

29 — Uvedený v bodě 27, poznámka pod čarou 18.