



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 26. septembra 2013¹

Zadeva C-366/12

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija))

„DDV — Dobava citostatikov za izvenbolnišnično zdravljenje pacientov — Oprostitev bolnišnične in izvenbolnišnične zdravstvene oskrbe in z njo tesno povezanih dejavnosti — Ali morajo biti ‚tesno povezane dejavnosti‘ storitve — Ali jih mora opravljati ista oseba, ki opravlja bolnišnično ali izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo — Ali so oproščene, če so tesno povezane z zdravstveno oskrbo, ki je ne opravlja bolnišnica ali ustanova podobne vrste“

1. Pravo Evropske unije (v nadaljevanju: EU) po eni strani določa oprostitev DDV za „bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava“ ali, pod primerljivimi socialnimi pogoji, „bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste“, in po drugi „zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti“.

2. S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe nemško Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) sprašuje, kako naj uporabi te oprostitve, kadar se zdravila za kemoterapijo pripravljajo v bolnišnični lekarni in se uporabljajo pri izvenbolnišničnem zdravljenju, ki ga v bolnišnici izvajajo zdravniki, ki delujejo neodvisno.

Upoštevana zakonodaja EU

3. Postopek v glavni stvari zadeva davčni leti 2005 in 2006, ko je bila v zakonodaji EU veljavna Šesta direktiva.²

4. V skladu s členom 2(1) Šeste direktive je „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“ predmet DDV. V skladu s členoma 5(1) in 6(1) je dobava blaga pomenila „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“, opravljanje storitev pa je pomenilo „vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5“.³

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

2 — Šesta direktiva 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 1977, L 145, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23). Ta je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), s katero sta bila prenovljena zgradba in besedilo Šeste direktive, načeloma brez vsebinskih sprememb (glej uvodno izjavo 3).

3 — Glej člene 2(1)(a), 14(1) in 24(1) Direktive 2006/112.

5. Člen 12(3)(a) Šeste direktive je od držav članic zahteval, da določijo splošno stopnjo DDV, ki ne sme biti manjša od 15 %. Za dobave kategorij blaga in storitev iz Priloge H so lahko uporabljale tudi eno ali dve nižji stopnji, ki nista smeli biti nižji od 5 %.⁴

6. V skladu s členom 13A(1)(b) in (c) Šeste direktive so države članice („pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab“) morale oprostiti:

- „(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;
- (c) zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica.“⁵

7. Vendar je člen 13A(2)(b) te direktive določal:

„Dobava storitev ali blaga ni oproščena v skladu s pododstavki (1)(b), [...], 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.“⁶

8. V Prilogi H je bil seznam blaga in storitev, za katere so se lahko uporabljale nižje stopnje DDV. Postavka 3 tega seznama je vključevala „[f]armaceutsk[e] izdelk[e], ki se običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini [...]“.⁷

Upoštevno nemško pravo

9. V skladu s prvim stavkom člena 1(1), točka 1, Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) 2005 (v nadaljevanju: UStG) se prometni davek (to je DDV) obračuna na „dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih opravi podjetnik na ozemlju Nemčije za plačilo v okviru svoje dejavnosti“. Člen 3(1) dobave blaga podjetnika opredeljuje kot „dobave, s katerimi podjetnik ali, po njegovem nalogu, tretja oseba prejemniku ali, po njegovem nalogu, tretji osebi daje pravico, da v svojem imenu razpolaga z blagom (prenos pravice do razpolaganja)“, člen 3(9) pa opredeljuje storitve kot „transakcije, ki niso dobave blaga“.

10. Člen 4 UStG našteva oprostitev DDV. V spornih letih so bile s točko 14 oproščene „transakcije, ki izhajajo iz opravljanja poklica zdravnika, zobozdravnika, zdravilca, fizioterapevta (kinezioterapevta), babice ali drugih podobnih medicinskih dejavnosti [...]“, s točko 16 pa so bile pod določenimi pogoji oproščene „transakcije, tesno povezane z opravljanjem bolnišnične dejavnosti“.

4 — Glej člene od 96 do 99 Direktive 2006/112.

5 — Glej člen 132(1)(b) in (c) Direktive 2006/112. Angleška različica uporablja izraz „medical care“ v obeh določbah, nekatere druge jezikovne različice pa uporabljajo različna izraza. Vendar je Sodišče razsodilo, da je pomen obeh enak (glej sodbo z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier (C-45/01, ZODl., str. I-12911, točke od 46 do 50).

6 — Glej člen 134 Direktive 2006/112.

7 — Glej postavko 3 Priloge III k Direktivi 2006/112.

11. V spornih letih je člen 116 pete knjige Sozialgesetzbuch (socialni zakonik, v nadaljevanju: SGB V) določal, da se lahko zdravniki, zaposleni v bolnišnici (brez pooblastila sistema zdravstvenega zavarovanja), z zaključenim nadaljnjim izobraževanjem, s soglasjem uprave bolnišnice pooblastijo za zdravljenje v okviru tega sistema; člen 116a pa je določal, da se pooblaščne bolnišnice, specializirane za zadevna področja, lahko pooblastijo za to, da pri opravljanju dejavnosti v okviru takega sistema take zdravnike razporedijo na področja, na katerih je bilo ugotovljeno pomanjkanje zdravnikov, če in dokler je to potrebno za pokrivanje pomanjkanja.

Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

12. Klinikum Dortmund gGmbH (v nadaljevanju: Klinikum Dortmund) je družba z omejeno odgovornostjo v javnem interesu, ki upravlja z bolnišnico. V spornih letih je razpolagala z institucionalnim pooblastilom na podlagi člena 116a SGB V, ki je bolnišnici dovoljeval izvajanje bolnišničnega in izvenbolnišničnega zdravljenja. Izvenbolnišnično zdravljenje so izvajali tudi zdravniki, zaposleni pri družbi Klinikum Dortmund, ki so v teh okoliščinah delovali na podlagi osebnega pooblastila v skladu s členom 116 SGB V.

13. Družba Klinikum Dortmund je zdravila bolnike z rakom s kemoterapijo. Zdravila (citostatike), ki so se pri tem dajala pacientom, so se proizvajala v bolnišnični lekarni na podlagi receptov, ki so jih zdravniki izdajali individualno za posamezne paciente. Ni sporno, da je bila uporaba citostatikov za bolnišnično zdravljenje in zdravljenje, ki se je izvajalo v bolnišnici, oproščena DDV.

14. Citostatiki, ki jih je proizvajala družba Klinikum Dortmund, so se poleg tega uporabljali tudi za izvenbolnišnično zdravljenje, ki so ga izvajali zdravniki, ki so delovali neodvisno, in tudi za te citostatike se je domnevalo, da so oproščeni DDV. Vendar je davčni urad na podlagi novih upravnih smernic (ki za sodišča niso zavezujoče) zavzel stališče, da je priprava zdravil za uporabo pri izvenbolnišničnem zdravljenju bolnikov s tumorji od leta 2005 obdavčljiva. Davčni urad je temu ustrezno družbi Klinikum Dortmund spremenil odmero DDV in obračunal izstopni DDV, dovolil pa je odbitek upoštevne vstopnega davka. (Zdi se, da ni sporno, da če bi isti zdravniki, ki bi prav tako delovali neodvisno, vendar v zasebnih prostorih in ne v okviru osebnega pooblastila v skladu s členom 116 SGB V, dajali ista zdravila, dobava teh zdravil ne bi bila oproščena DDV.)

15. Družba Klinikum Dortmund je spremembo odmere uspešno izpodbijala pred prvostopenjskim sodiščem, davčni urad pa je nato vložil revizijo pri predložitvenem sodišču, ki predlaga sprejetje predhodne odločbe o teh vprašanjih:

- „1. Ali mora biti tesno povezana dejavnost storitev v skladu s členom 6(1) [Šeste direktive]?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali gre za dejavnost, tesno povezano z bolnišnično ali izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, samo, če to dejavnost opravlja isti davčni zavezanec, ki opravlja tudi bolnišnično ali izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo?
3. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen: ali gre za tesno povezano dejavnost tudi, če izvenbolnišnična oskrba ni oproščena plačila davka na podlagi člena 13(A)(1)(b) [Šeste direktive], temveč na podlagi točke (c) te določbe?“

16. Pisna stališča so predložili družba Klinikum Dortmund, nemška vlada in Evropska komisija. Iste stranke so na obravnavi dne 13. junija 2013 predložile ustna stališča in odgovorile na številna vprašanja, ki jih je pisno zastavilo Sodišče.

Presoja

Prvo vprašanje

17. Vse stranke, ki so predložile stališča, menijo, da izraz „tesno povezane dejavnosti“ iz člena 13A(1)(b) Šeste direktive vključuje tako dobavo blaga kot opravljanje storitev. S tem se strinjam.

18. Priznavam, da lahko z jezikovnega vidika obstajajo določeni pomisleki. Nekatere jezikovne različice⁸ uporabljajo izraz, ki ustreza opredelitvi „dejavnosti“, za katerega se morda zdi, da se bolj nanaša na opravljanje storitev kot na dobavo blaga, večina jezikovnih različic⁹ pa uporablja izraz, ki ustreza opredelitvi „transakcije“, za katerega se morda bolj zdi, da se nanaša na dobavo blaga in opravljanje storitev. Vendar, če naj bi bile „dejavnosti“ oproščene DDV, iz tega izhaja, da se izraz nanaša na nekaj, kar bi bilo sicer lahko predmet DDV. V zakonodajnem okviru pa so lahko le transakcije (ki so lahko dobava blaga ali opravljanje storitev, morajo pa biti eno od tega) predmet DDV.

19. V Komisijinem prvotnem predlogu Šeste direktive je bilo v vseh jezikovnih različicah navedeno „opravljanje bolnišničnih in zdravstvenih storitev ter z njim povezane dobave blaga“.¹⁰ Nič ne kaže na to, da se je s spremembo v besedilu različice, ki jo je nazadnje sprejel Svet, nameravalo izključiti dobavo blaga. Če bi bil namen tak, bi bilo to zagotovo storjeno bolj nedvoumno. Nasprotno, zdi se mnogo bolj verjetno, da je bil namen zajeti tako opravljanje storitev kot dobavo blaga.

20. Res je, da se vsaj besedilo španske različice člena 13A(1)(b) Šeste direktive zdi bolj jasno omejujoče: „prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas“. Ozko gledano bi iz te različice¹¹ lahko izhajalo, da zadeva le opravljanje storitev.

21. V skladu z ustaljeno sodno prakso besedilo, uporabljeno v eni jezikovni različici določbe prava EU, ne more služiti kot edina podlaga za njeno razlago, niti ne more imeti prednosti pred drugimi jezikovnimi različicami. V primeru razhajanj med jezikovnimi različicami je treba določbo razlagati ob upoštevanju namena in splošne sistematike predpisov, katerih del je.¹² V obravnavani zadevi člen 13A(1) Šeste direktive določa oprostitev „za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. Če je v javnem interesu oprostitev opravljanja storitev, tesno povezanih z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, je v javnem interesu tudi oprostitev enako povezane dobave blaga. Zato menim, da španska različica te določbe ne more imeti prednosti pred drugimi.

22. Dvomi predložitvenega sodišča izhajajo zlasti iz sodb Sodišča v zadevah Ygeia¹³ in CopyGene¹⁴, v katerih so se „tesno povezane dejavnosti“ iz člena 13A(1)(b) navajale tako, kot da mora iti za opravljanje storitev.

8 — Ob angleški glej na primer tudi madžarsko, malteško in švedsko različico.

9 — Vključno z vsemi petimi jezikovnimi različicami, z izjemo angleške, v katerih je bila Šesta direktiva prvotno sprejeta: danska, nizozemska, francoska, nemška in italijanska različica.

10 — UL 1973 C 80, str. 1, člen 14(1)(b).

11 — Dobesedno: „opravljanje bolnišničnih in zdravstvenih storitev ter drugih [to je storitev], neposredno povezanih z njimi“.

12 — Glej na primer sodbo z dne 3. marca 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-41/09, ZOdl., str. I-831, točka 44 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 2. aprila 1998 v zadevi EMU Tabac in drugi (C-296/95, ZOdl., str. I-1605, točka 36).

13 — Sodba z dne 1. decembra 2005 (združeni zadevi C-395/04 in C-395/04, ZOdl., str. I-10373, točka 25).

14 — Sodba z dne 10. junija 2010 (C-262/08, ZOdl., str. I-5053, točka 40).

23. Vendar sta se ti tožbi, kot je bilo izpostavljeno v stališčih, predloženih Sodišču, nanašali na dejanski stanji, ki sta obsegali zgolj opravljanje storitev, kar obrazloži uporabo izrazov. Poleg tega je Sodišče v sodbi v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu¹⁵ razsodilo na jasni podlagi, da se je za dobave blaga uporabljala oprostitev na podlagi člena 13A(1)(b) Šeste direktive, tudi če oprostitev ni bilo mogoče opravičiti na podlagi člena 13A(1)(c).

24. Zato menim, da izraz „tesno povezane dejavnosti“ iz člena 13A(1)(b) Šeste direktive zajema tako dobavo blaga kot opravljanje storitev.

Drugo vprašanje

25. Družba Klinikum Dortmund in Komisija menita, da za upravičenost do oprostitve „tesno povezanih dejavnosti“ iz člena 13A(1)(b) Šeste direktive ni nujno, da dobavo opravi oseba, ki opravlja „bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo“.

26. Nemška vlada meni nasprotno. Trdi, da mora oskrbo in povezane dejavnosti opravljati ista oseba, pri čemer se sklicuje na besedilo določbe (bolnišnična in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba ter z njo tesno povezane dejavnosti, „ki jih opravljajo“ določeni ponudniki) in na ustaljeno sodno prakso Sodišča, da je treba oprostitev DDV razlagati ozko.

27. S tem stališčem se ne strinjam. Zadevno besedilo zahteva zgolj, da obe dobavi opravi ponudnik, ki je zajet z določeno opredelitvijo.¹⁶ Ne določa, da mora biti ponudnik v obeh primerih isti. Tudi sodna praksa Sodišča ne navaja le, da je treba izraze, ki se uporabljajo za določitev oprostitev, razlagati ozko. Dodaja, da mora biti razlaga v skladu s cilji, ki se jim sledi z oprostivami, in da mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV; ozka razlaga tako ne pomeni, da je treba uporabljene izraze razlagati tako, da bi se oprostivam odvzeli nameravani učinki.¹⁷ Poleg tega, kot izhaja iz sodbe Sodišča v zadevi Komisija proti Franciji,¹⁸ je oprostitev dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, namenjena zagotavljanju, da se koristi, ki izhajajo iz take oskrbe, ne bi zmanjšale s povečanjem stroškov njenega izvajanja, do katerega bi prišlo, če bi bila ta oskrba ali z njo tesno povezane dejavnosti predmet DDV. Zavrnitev oprostitve zgolj zato, ker oskrbe in povezanih dejavnosti ni opravljal ista oseba, bi bila v nasprotju s tem ciljem. Nazadnje, Sodišče je v navedeni sodbi prenos vzorca krvi iz enega laboratorija v drugega štelo kot „tesno povezan“ z analizo, ki jo je opravil ta drugi laboratorij, in da se ga mora zato glede DDV obravnavati enako, v skladu s členom 13A(1)(b) Šeste direktive. Iz tega je razvidno, da Sodišče za oprostitev povezanih dejavnosti ne zahteva, da oskrbo in te povezane dejavnosti opravlja ista oseba.

28. Nemška vlada dalje trdi, da so lahko oproščene zgolj 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“, ter da ta opredelitev ne zajema zdravnikov iz spora o glavni stvari.

29. Kot pravilno opozarja Komisija, se ta trditev pravzaprav nanaša na naslednje vprašanje.

15 — Sodba z dne 23. februarja 1988 (C-353/85, Recueil., str. 817, točke od 33 do 35).

16 — Glej tudi analizo v tabeli v točki 27 mojih sklepnih predlogov k sodbi CopyGene, navedeni v opombi 14.

17 — Kot nedaven primer glej sodbo z dne 15. novembra 2012 v zadevi Zimmermann (C-174/11, točka 22 in navedena sodna praksa).

18 — Sodba z dne 11. januarja 2001 (C-76/99, Recueil., str. I-249, točka 23).

Tretje vprašanje

30. Nacionalno sodišče v bistvu sprašuje, ali so „tesno povezane dejavnosti“ lahko oproščene na podlagi člena 13A(1)(b) Šeste direktive, če oskrba, s katero so tesno povezane, ni oproščena na podlagi te določbe, temveč na podlagi člena 13A(1)(c). Družba Klinikum Dortmund meni, da je tako, nemška vlada in Komisija pa menita nasprotno.

31. Sporna dejavnost je priprava zdravil s strani družbe Klinikum Dortmund, oskrbo, s katero je povezana, pa opravljajo zdravniki, ki delujejo neodvisno. Zdi se, da v postopku pred nacionalnim sodiščem in vseh stališčih, podanih pri Sodišču, ni sporno, da se sama oskrba, ki jo opravljajo taki zdravniki, lahko oprosti DDV na podlagi člena 13A(1)(c) Šeste direktive in ne na podlagi člena 13A(1)(b), s čimer se strinjam.

32. Kot opozarja Komisija, te določbe določajo ločene oprostitev za opravljanje zdravstvene oskrbe. Ne razlikujejo se glede narave storitve, temveč glede na okoliščine, v katerih se storitev opravlja.

33. Sodišče je s tem v zvezi res večkrat navedlo, da je kot merilo za jasno razločevanje med obema oprostitevama bolj upošteven kraj opravljanja storitve kot njena narava.¹⁹ Vendar menim, da se navedenega ne da razlagati tako, da zdravstvena oskrba spada v okvir člena 13A(1)(b) vedno, kadar se opravlja v *prostorih* pravne osebe ali ustanove iz te določbe, če je te pravne osebe ali ustanove ne opravljajo tudi *same*. V tem okviru je izraz „ki jih opravljajo“ jasen in nedvoumen.

34. Res je tudi, da je Sodišče v ne tako različnih okoliščinah, na katere se nanaša člen 13A(1)(g),²⁰ razsodilo, da izraza „ustanova“ in „organizacija“ ne izključujeta fizičnih oseb.²¹ Vendar se člen 13A(1)(b) nanaša na pravne osebe, bolnišnice, centre in ustanove, člen 13A(1)(c) pa se nanaša na opravljanje poklicne dejavnosti, česar so načeloma zmožne zgolj fizične osebe. V tem se te okoliščine ločijo od okoliščin, na katere se nanaša člen 13A(1)(g), ki mu ne sledi noben člen, ki bi bil enakovreden členu 13A(1)(c). Zdi se, da taka razlika nasprotuje tako široki razlagi člena 13A(1)(b), kot je to pri členu 13A(1)(g). Vendar tudi ob predpostavki, da države članice lahko posamezne zdravstvene delavce priznajo kot „uradno priznane ustanove“, ki opravljajo storitve „pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava“, iz predložitvene odločbe in iz nobenega od predloženih stališč ni razvidno, da bi bili zadevni zdravniki tako priznani. Iz izjav na obravnavi je bilo celo razvidno, da pooblastilo iz člena 116 SGB V zadeva le možnost kritja v okviru sistema zdravstvenega zavarovanja in da drugače nikakor ne vpliva na status zdravnika.

35. Zato bom nadaljevala na podlagi tega, da je oskrba, ki so jo v obravnavani zadevi opravljali zdravniki, ki so delovali neodvisno od bolnišnice, čeprav so oskrbo opravljali v njenih prostorih, oproščena na podlagi člena 13A(1)(c) Šeste direktive.

36. Iz besedila člena 13A(1)(b) Šeste direktive je razvidno, da za dejavnosti, tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, kadar je ta oskrba oproščena na podlagi te določbe, velja ista oprostitev. Nasprotno je mogoče sklepati, da ta oprostitev zajema zgolj nudenje zdravstvene oskrbe, kadar je ta oskrba oproščena na podlagi člena 13A(1)(c), ki ne navaja tesno povezanih dejavnosti.

19 — Glej na primer sodbo z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P. (C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 22 in navedena sodna praksa); sodba CopyGene, navedena v opombi 14 (točka 27 in navedena sodna praksa).

20 — Ki določa oprostitev za „opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot dobrodelné“.

21 — Sodba Zimmermann, navedena v opombi 17 (točka 57 in navedena sodna praksa).

37. S tem v zvezi je Sodišče v sodbi Komisija proti Združenemu kraljestvu²² navedlo, da „razen majhnih dobav blaga, ki so nedvomno potrebne v času oskrbe, je dobava zdravil ali drugega blaga, kot so korekcijska očala, ki jih predpiše zdravnik ali druga pooblaščenca oseba, fizično in gospodarsko ločljiva od opravljanja storitve“.

38. Ta zadeva se je sicer nanašala na dobavo predpisanih očal, Sodišče pa je na enak način obravnavalo tudi predpisana zdravila. V tam obravnavanih okoliščinah diagnostika (skupaj z morebitnimi manjšimi in nedvomno potrebnimi dobavami blaga – kot je morda uporaba kapljic za oči za razširitev zenic) in predpisovanje tvorita enotno dobavo, zajeto z oprostitev iz člena 13A(1)(c) Šeste direktive. Verjetno mora enako veljati za dobavo katerih koli elementov, na primer mazil ali obvezilnega materiala, ki so nujno potrebni za samo zdravljenje, ki ga zdravnik opravlja med pregledom. Nasprotno pa je dobava tistih elementov, ki jih predpiše zdravnik, ki jo opravi optik ali farmacevt, ločena dobava in ni zajeta s to oprostitev.

39. Vendar menim, da bi se morala ta oprostitev, če bi bila priprava zdravil oproščena v okoliščinah v obravnavani zadevi, nanašati na vsa zdravila, izdana na recept, saj mora zdravnikovo predpisovanje zdravil, ki naj jih pripravijo farmacevti, načeloma vedno šteti za tesno povezano z zdravstveno oskrbo, ki jo zagotavljajo zdravniki. Vendar to ne bi bilo v skladu s sodbo v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu. Poleg tega je jasno, da so farmacevtski izdelki, „ki se [...] uporabljajo za [...] zdravljenje“ (opis, ki se zdi ustreznejši za zdravila na recept kot za zdravila brez recepta), praviloma predmet DDV, drugače ne bi bili navedeni v Prilogi H k Šesti direktivi.

40. Zato načeloma menim, da bi bilo na tretje vprašanje treba v bistvu odgovoriti, da dobava zdravil na podlagi recepta, izdanega med zdravstveno oskrbo, ni oproščena v skladu s členom 13A(1)(b) Šeste direktive, če oskrba, s katero je tesno povezana, ni oproščena na podlagi tega člena temveč na podlagi člena 13A(1)(c).

41. Vendar iz tega ne sledi nujno, da v posebnih okoliščinah v glavni stvari dobava zdravil ne more biti oproščena na podlagi člena 13A(1)(c). Dobava se lahko ne bi štela za „tesno povezano dejavnost“ temveč bi se obravnavala, z besedami, ki jih je Sodišče uporabilo v sodbi v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu²³, kot dobava, „ki [je] nedvomno potrebna v času oskrbe“ in ni „gospodarsko ločljiva od opravljanja storitve“.

42. Različica te možnosti bi lahko bila, da je treba dobavo in dajanje zdravil obravnavati, ponovno z besedami Sodišča, kot „tako tesno povezana, da objektivno sestavljata eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna“.²⁴ Morda pa bi bilo treba dobavo in dajanje zdravil obravnavati kot pomožno storitev glavne storitve, saj „ni sama sebi namen, ampak sredstvo, ki omogoča izvajanje glavne storitve ponudnikov storitve v boljših razmerah“; to bi se lahko nanašalo na „storitve, ki spadajo v [...] zdravstveno oskrbo in ki so nujno potrebna stopnja v procesu opravljanja teh storitev za doseg njihovih terapevtskih ciljev“.²⁵

43. Druga možnost bi lahko bila, da je treba dobavo z vidika DDV obravnavati enako ne glede na to, ali so se zdravila dajala med bolnišničnim ali izvenbolnišničnim zdravljenjem, da bi se spoštovalo načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s sistemom DDV in ki v skladu z ustaljeno sodno prakso nasprotuje temu, da bi se opravljanje podobnih storitev, ki so si konkurenčne, glede DDV obravnavalo različno.²⁶

22 — Navedena v opombi 15 (točka 33).

23 — Glej točko 37 in opombo 22 zgoraj.

24 — Kot najnovejši primer glej sodbo z dne 21. februarja 2013 v zadevi Žammerk (C-18/12, točka 28 in navedena sodna praksa).

25 — Glej na primer sodbo CopyGene, navedeno v opombi 14 (točka 40 in navedena sodna praksa).

26 — Glej na primer sodbo L.u.P., navedeno v opombi 19 (točki 24 in 32).

44. Kakršna koli ocena navedenih možnosti mora temeljiti na več informacijah o okoliščinah zdravljenja, kot jih je v predložitveni odločbi. Celotno ugotovitev dejanskega stanja v zvezi s tem mora seveda opraviti pristojno nacionalno sodišče, vendar je Sodišče na obravnavi stranke pozvalo, naj upoštevajo umestnost številnih okoliščin, vključno z natančno naravo zdravstvene oskrbe in istovetnostjo dobavitelja, vprašanjem, ali bi bila ta oskrba mogoča brez dobave zadevnih zdravil, ter istovetnostjo osebe, na katero je bila prenesena pravica do razpolaganja z zdravili kot lastnik (z drugimi besedami prejemnik dobave).

45. Iz odgovorov strank sem razumela, da zadevno zdravljenje sestavlja niz medsebojno povezanih dejavnosti. Zdravnik pacientu postavi natančno diagnozo in določi sestavo citostatika, ki je primerna za zdravljenje pacientov s takšno diagnozo; s pacientom se izdela načrt terapije; zdravnik predpiše citostatik, ki se izdelava v lekarni; citostatik se preveri, po potrebi pa se dodajo dopolnilna zdravila za lajšanje stranskih učinkov; pacientu ga nato da zdravstveno osebje ali pod nadzorom zdravnika ali pa se zdravnika obvešča o morebitnih težavah, zaradi katerih bi moral posredovati; kadar koli med zdravljenjem se lahko zgodi, da mora zdravnik prilagoditi dozo ali sestavo zdravil, ki se dajejo pacientu, ali pa spremeniti načrt zdravljenja.

46. Iz tega opisa je razvidno, da gre za nadaljevano zdravljenje, ki obsega „zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti“ in dobavo zdravil. Razvidno je tudi, da brez dajanja zdravil zdravstvena oskrba ne bi služila svojemu namenu, zato je navedena dobava „nedvomno potrebna v času oskrbe“.

47. Vendar obenem težko štejem, da dobava zdravil ni „fizično in gospodarsko ločljiva od opravljanja [zdravstvene oskrbe]“ ali da je „tako tesno povezana [z zdravstveno oskrbo], da objektivno sestavljata eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna“.

48. V zvezi s tem je treba preučiti kdo dobavlja zdravila in komu jih dobavlja. To vprašanje se je obravnavalo na obravnavi in čeprav je bilo potrjeno, da je plačilo v skoraj vseh primerih opravila zasebna ali javna zdravstvena zavarovalnica, se je zdelo, da se stranke strinjajo, da „pravico do razpolaganja [z zdravili] kot lastnik“ pridobi pacient. Niti zdravnik niti zdravstvena zavarovalnica pacientu ne moreta ukazati, naj jemlje zdravila oziroma naj jih ne jemlje. Zaradi tega ni mogoče šteti, da zdravnik pacientu dobavi zdravila kot del opravljene zdravstvene oskrbe. Zato se zdi, da je treba zadevo naprej obravnavati ob ugotovitvi, da pacient prejme več kot eno dobavo, in sicer zdravstveno oskrbo od zdravnika in zdravstvenega osebja ter zdravila od bolnišnične lekarne.

49. Kadar različne osebe opravljajo različne dobave se zdi neizogibno, da te dobave ne morejo „sestavljati en[e] sam[e] nedeljiv[e] gospodarsk[e] storit[ve], katere razdelitev bi bila umetna“, in biti „fizično in gospodarsko ločljive“. Lahko so (in zdi se, da *dejansko* so) „tesno povezane“ in zaradi tega tesnega razmerja je dobava zdravil oproščena, kadar je povezana zdravstvena oskrba oproščena na podlagi člena 13A(1)(b) Šeste direktive, ne pa kadar je oproščena na podlagi člena 13A(1)(c). V zvezi s tem menim, da mora ločenost osebe, ki dobavlja zdravila, in osebe, ki opravlja zdravstveno oskrbo, preprečevati to, da se navedena dobava in opravljanje štejeta kot enotna dobava, ne glede na to, da ne ta dobava ne to opravljanje drug brez drugega ne služita namenu – nasprotno od primera v okoliščinah iz zadeve Deutsche Bank,²⁷ kjer je dve sorazmerno tesno povezani dobavi opravil isti davčni zavezanec.

50. Na podlagi podobnega sklepanja sem oblikovala stališče, da se dobave zdravil ne da šteti kot „pomožno storitev glavne storitve, saj ni sama sebi namen, ampak sredstvo, ki omogoča izvajanje glavne storitve ponudnikov storitve v boljših razmerah“. Kadar zdravnik opravlja storitve diagnostike, predpisovanja in nadzora, ki so bile opisane v odgovoru na vprašanja Sodišča, bi bilo umetno trditi, da so bila zdravila dobavljena -s strani druge osebe – kot „sredstvo, ki omogoča izvajanje teh storitev v boljših razmerah“. Dobava zdravil je jasno tesno povezana z zdravnikovimi storitvami, vendar je

27 — Sodba z dne 19. julija 2012 v zadevi Deutsche Bank (C-44/11, točke od 20 do 29); glej tudi moje sklepne predloge v tej zadevi (točke od 26 do 32).

očitno ločena od njih in to ne kot sredstvo za njihovo boljšo uporabo (ali, bolj dobesedno, kot se je Sodišče izrazilo v francoščini, v kateri presoja, sredstvo, ki omogoča koriščenje teh storitev v boljših razmerah). Lahko bi se celo štelo, da je dobava zdravil glavni vidik skrbi za pacienta, diagnoza, predpisovanje in nadzor nad jemanjem pa sredstva koriščenja te dobave v najboljših možnih razmerah.

51. Preučiti je treba še, ali načelo davčne nevtralnosti zahteva drugačno rešitev.

52. Strinjam se s Komisijo, da ne.

53. To načelo ne more razširiti področja uporabe oprostitev brez jasne navedbe tega. Ne gre za pravilo primarnega prava temveč za razlagalno načelo, ki ga je treba uporabiti skupaj z načelom ozke razlage oprostitev.²⁸

54. Glede tega določbe člena 13A(1)(b) in (c) Šeste direktive jasno ločijo med oskrbo, ki jo opravljajo osebe javnega prava ali, pod primerljivimi socialnimi pogoji, uradno priznane ustanove, in oskrbo, ki jo opravljajo druge osebe pod drugačnimi socialnimi pogoji pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti.

55. Kadar je različno obravnavanje tako jasno določeno v Šesti direktivi, ga razlagalno načelo, ki nima prednosti pred zakonodajnim besedilom ne bi smelo izničiti.

56. Še vedno pa lahko države članice preprečujejo tveganja za izkrivljanje konkurence z uporabo možnosti, da določijo pogoje „zaradi [...] preprečevanja vsakršnih možnih [...] zlorab“ v skladu s členom 13A(1) Šeste direktive, ali s tem, da na podlagi člena 13A(2)(b) ne oprostijo dobav, ki bi bile sicer oproščene na podlagi člena 13A(1)(b), če je njihov osnovni namen, da se „pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za davek na dodano vrednost“. Vsak tak ukrep pa bi vključeval omejevanje oprostitev transakcij, ki so tesno povezane z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu člena 13A(1)(b), in oprostitev ne bi širil na transakcije, ki so tesno povezane z zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti v smislu člena 13A(1)(c). Z drugimi besedami, pomenil bi uvedbo davka tam, kjer se zdaj ne pobira, namesto da bi razširil področje oprostite DDV.

57. Priznavam, da se moje stališče, da je dobava zdravil lahko predmet DDV ali pa ga je oproščena glede na okoliščine, v katerih se zdravila dajejo – lahko zdi nerazumno. Vendar bi trditev, da je namen člena 13A(1)(c), tako kot je to v členu 13A(1)(b), vključiti dejavnosti, ki so tesno povezane z navedeno oskrbo, pomenila, da se besedilu te določbe daje pomen, ki ga nima. Zato bi v zakonodaji lahko bila pravna praznina. Če je tako, je to stvar zakonodaje. Vendar menim, da razširitev razlogovanja Sodišča v sodbi Komisija proti Franciji²⁹ na vse primere, v katerih bi se zaradi izpostavljenosti DDV povečali stroški, ni primerna, če za to ni jasnega zakonodajnega namena.

Predlog

58. Glede na zgoraj navedene ugotovitve menim, da bi moralo Sodišče na vprašanja, ki jih je predložilo Bundesfinanzhof, odgovoriti:

1. Izraz „tesno povezana dejavnost“ iz člena 13A(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 – zajema dobavo blaga in opravljanje storitev.

28 — Glej sodbo *Deutsche Bank*, navedena v opombi 27 (točka 45).

29 — Navedena v točki 27 (opomba 18 zgoraj).

2. Za oprostitev za dejavnost, ki je tesno povezana z bolnišnično ali izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo, v skladu s členom 13A(1)(b) Direktive 77/388/EGS ni bistveno, da dobavo opravi oseba, ki opravlja zadevno oskrbo.
3. Dobava blaga in opravljanje storitev, ki:
 - (i) sta tesno povezana z zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti v smislu člena 13A(1)(c) Direktive 77/388/EGS,
 - (ii) sta fizično in gospodarsko ločljiva od opravljanja take zdravstvene oskrbe in
 - (iii) nista tesno povezana z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu člena 13A(1)(b) te direktive,nista oproščena na podlagi nobene od navedenih določb.