

V?c C-106/05

L.u.P. GmbH

v.

Finanzamt Bochum-Mitte

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof (N?mecko)]

„Šestá sm?rnice o DPH – Osvobození od dan? – ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) a c) a odst. 2 písm. a) – Léka?ská pé?e zajiš?ovaná jinými než ve?ejnoprávními subjekty – Pé?e poskytovaná v rámci výkonu léka?ského povolání – Léka?ské rozbor? provád?né soukromoprávní laborato?í mimo lé?ebné za?ízení na p?edpis praktických léka?? – Podmínky osvobození od dan? – Posuzovací pravomoc ?lenských stát? – Meze“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 7. b?ezna 2006

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 8. ?ervna 2006

Shrnutí rozsudku

Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovené šestou sm?rnicí

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. a)]

?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že na léka?ské rozbor?, jejichž cílem je preventivní pozorování a vyšet?ení pacient?, které jsou provád?ny soukromoprávní laborato?í mimo lé?ebné za?ízení na základ? p?edpisu praktických léka??, se sm?že jakožto na léka?skou pé?i poskytovanou dalším za?ízením soukromého práva ?ádn? uznaným ve smyslu uvedeného ustanovení vztahovat osvobození od dan? stanovené tímto ustanovením.

Na léka?ské služby poskytnuté s cílem chránit, zachovat nebo obnovit zdraví osob se totiž vztahuje osvobození od dan? stanovené v uvedeném ustanovení. Léka?ské rozbor?, které jsou p?edepisovány praktickými léka?i v rámci pé?e, kterou poskytují, mohou p?itom p?ispívat k zachování zdraví osob, jelikož, podobn? jako všechny preventivn? poskytované léka?ské služby, sm?žují k umožn?ní pozorování a vyšet?ení pacienta p?ed tím, nežli bude nezbytné diagnostikovat, lé?it nebo uzdravovat p?ípadnou nemoc.

?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice nebrání vnitrostátní právní úprav?, která osvobození takových léka?ských rozbor? od dan? pod?izuje podmínkám, které se jednak nepoužijí na osvobození pé?e poskytované praktickými léka?i, kte?í je p?edepsali, a jednak se liší od podmínek osvobození od dan? použitelných na ?innosti úzce související s léka?skou pé?í ve smyslu prvn? uvedeného ustanovení. Vnitrostátním soud?m však p?isluší, aby p?ezkoumaly, zda ?lenské státy tím, že stanovily takové podmínky, nep?ekro?ily meze své posuzovací pravomoci, p?i uplat?ování zásad Spole?enství, zejména zásady rovného zacházení, která je v oblasti dan? z p?ídané hodnoty vyjád?ena zásadou da?ové neutrality.

§lánek 13 §ást A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice tak brání vnitrostátní právní úprav?, která pod?izuje osvobození od dan? t?chto léka?ských rozbor? podmínce, že se uskute??ují pod léka?ským dozorem. Pojem „léka?ská pé?e“ uvedený v tomto ustanovení totiž pokrývá nejen služby poskytované p?ímo léka?i nebo jinými zdravotnickými povoláními pod léka?ským dohledem, nýbrž rovn?ž zdravotnické služby neléka?ské povahy poskytované v nemocnicích pouze na zodpov?dnost osob, které nejsou léka?i.

Naopak, toto ustanovení nebrání tomu, aby tato stejná právní úprava pod?izovala osvobození uvedených rozbor? od dan? podmínce, aby p?inejmenším 40 % z nich bylo ur?eno pojišt?nc?m orgánu sociálního zabezpe?ení. Za ú?elem ur?ení, zda soukromoprávní za?ízení mohou být uznána pro ú?ely použití osvobození od dan? stanoveného v §l. 13 §ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice, mohou totiž vnitrostátní orgány, v souladu s právem Spole?enství a podléhající p?ezkumu vnitrostátních soud?, vzít v úvahu vedle toho, že doty?ná osoba povinná k dani vykonává ?innost ve ve?ejném zájmu, a skute?nosti, že ostatní osoby povinné k dani provozující stejné ?innosti již byly obdobným zp?sobem uznány, zejména skute?nost, že náklady na doty?né služby jsou p?ípadn? z velké ?ásti neseny zdravotními pojiš?ovny nebo jinými orgány sociálního zabezpe?ení.

(viz body 29–30, 48, 51, 53, 55 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

8. ?ervna 2006 (*)

„Šestá sm?rnice o DPH – Osvobození od dan? – §lánek 13 §ást A odst. 1 písm. b) a c) a odst. 2 písm. a) – Léka?ská pé?e zajiš?ovaná jinými než ve?ejnoprávními subjekty – Pé?e poskytovaná v rámci výkonu léka?ského povolání – Léka?ské rozbor? provád?né soukromoprávní laborato?í mimo lé?ebné za?ízení na p?edpis praktických léka?? – Podmínky osvobození od dan? – Posuzovací pravomoc ?lenských stát? – Meze“

Ve v?ci C?106/05,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? §látku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (N?mecko) ze dne 25. listopadu 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 3. b?ezna 2005, v ?ízení

L.u.P. GmbH

proti

Finanzamt Bochum-Mitte,

SODNÍ DV?R (t?etí senát),

ve složení A. Rosas, p?edseda senátu, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U. Löhmus a A. Ó Caoimh (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. ledna 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za L.u.P. GmbH předvodně R. Todtenhöferem a N. Bohnem, conseillers fiscaux, poté W. Kriegerem, Rechtsanwalt,

– za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. března 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) a odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost je podána v rámci sporu mezi L.u.P. GmbH (dále jen „L.u.P.“) a Finanzamt Bochum-Mitte (dále jen „Finanzamt“) ve věci odmítnutí poslední uvedeného osvobodit od daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) lékařské rozborů prováděné L.u.P. pro společnosti provozující laboratoře, ve kterých jsou sdruženi praktičtí lékaři předepisující uvedené rozborů v rámci péče, kterou poskytují.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 13 část A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění 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 ústavami a dalšími řádně uznanými zařízeními těžké povahy;

c) poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotčeném členském státě“.

4 Článek 13 část A odst. 2 písm. a) této odrážka těžké směrnice stanoví:

„2. a) členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daní podle odst. 1 písm. b), [...] tohoto článku na jednu či více z těchto podmínek:

[...]

– musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými úřady nebo ceny, které takto schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než za podobné služby uplatňují obchodní podniky povinné k dani z přidané hodnoty“.

Vnitrostátní právní úprava

5 Zákon o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, dále jen „UStG“) ve svém § 4 bodu 14 první větě stanoví osvobození od daně „činností souvisejících s výkonem povolání lékaře, zubaře, fyzioterapeuta, kinezioterapeuta, porodní asistentky nebo jiných obdobných lékařských činností ve smyslu § 18 odst. 1 bodu 1 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz), a s výkonem povolání klinického chemika.“

6 Podle předkládajícího soudu může lékařská laboratoř mající právní formu společnosti s ručením omezeným („Gesellschaft mit beschränkter Haftung“) toto ustanovení využít. Podle Bundesverfassungsgericht totiž zásada rovného zacházení brání jakémukoliv rozdílnému zacházení v oblasti osvobození od daně z obratu založenému pouze na právní formě podniku.

7 § 4 bod 16 písm. c) UStG stanoví:

„Z plnění uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 až 3 jsou od daně osvobozeny:

[...]

16. činnosti úzce související s provozováním nemocnic, klinik specializovaných na depistáž a dalších léčebných a diagnostických zařízení, nebo zařízení poskytujících lékařská vyšetření, [...] pokud:

[...]

c) v případě klinik specializovaných na depistáž a dalších léčebných a diagnostických zařízení nebo zařízení poskytujících lékařská vyšetření, jsou služby poskytovány pod lékařským dohledem a v předcházejícím roce bylo alespoň 40 % služeb poskytnuto osobám uvedeným v bodu 15 písm. b)“.

8 Osobami uvedenými v tomto posledně uvedeném ustanovení jsou pojištěnci orgánu sociálního zabezpečení, příjemci sociální podpory a příjemci starobního důchodu (nebo oběti války).

Spor v povodním řízení a pedbžná otázka

9 L.u.P. je společnost s ručením omezeným, založená podle německého práva, jejímž jediným společníkem je doktor Scharmman, doktor laboratorní medicíny. Provádí lékařské rozbory zejména pro společnosti provozující laboratoře, ke kterým jsou přidružení praktičtí lékaři předepisující uvedené rozbory v rámci péče, kterou poskytují.

10 Finanzamt měl za to, že tyto služby musí být zdaněny DPH.

11 Rozhodnutí Finanzamt bylo potvrzeno Finanzgericht jednak z důvodu, že aťkoliv je L.u.P. „dalším zařízením poskytujícím lékařská vyšetření“ ve smyslu § 4 bodu 16 UStG, dotčené služby nebyly zajišťovány „pod lékařským dohledem“ ve smyslu tohoto ustanovení, a jednak, že L.u.P. nepředložila důkaz, že pro každý z předcházejících kalendářních roků bylo alespoň 40 %

služeb poskytnuto osobám uvedeným v ?l. 4 bodu 15 písm. b) UStG.

12 L.u.P. proti tomuto rozhodnutí podala opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof.

13 Bundesfinanzhof ve svém předkládacím rozhodnutí konstatuje, že Finanzgericht má právem za to, že dotčená plnění nejsou osvobozena na základě ?l. 4 bodu 16 písm. c) UStG, jelikož je prokázáno, že tyto služby nebyly poskytovány kategoriím osob uvedeným v bodu 15 tohoto ustanovení v požadovaném rozsahu.

14 Tento soud nicméně vyjadřuje pochybnosti nejprve ohledně toho, zda dotčené služby musí být považovány za „řinnosti úzce související“ s „lékařskou péčí“ zajišťovanou „nemocnicemi“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté směrnice nebo za „poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání“ ve smyslu odst. 1 písm. c) téhož ?lanku.

15 Bundesfinanzhof jednak uvádí, že aťkoliv lékařské rozborů p?ispívají k diagnóze nemocných, a v důsledku toho by mohly představovat péči ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, laboratoře provádějící tyto rozborů obvykle neposkytují své služby v rámci dův?rného vztahu s pacientem, což vylučuje použití osvobození od dan? stanoveného tímto ustanovením (rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler, C?141/00, Recueil, s. I?6833, bod 35). Krom toho tento soud uvádí, že aťkoliv z rozsudku ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie (C?76/99, Recueil, s. I?249, bod 20) vyplývá, že lékařské rozborů podle Soudního dvora představují řinnosti úzce související s lékařskou péčí ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) téže směrnice, služby lékařů, kteří uvedené rozborů p?edepisují, jsou podle jeho názoru osvobozeny podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) téže směrnice. Toto poslední uvedené ustanovení se však nepoužije na řinnosti úzce související s lékařskou péčí.

16 Podle předkládajícího soudu v případě, že by dotčené služby byly od dan? osvobozeny na základě ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, ?l. 4 bod 16 písm. c) UStG by nesprávně prováděl ustanovení této směrnice. Krom toho se tento soud táže, zda, jestliže se na tyto služby vztahuje ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b) uvedené směrnice, může být osvobození řinností úzce souvisejících s nemocniční a lékařskou péčí od dan? odmítnuto na základě podmínek stanovených v tomto odstavci a v odstavci 2 uvedeného ?lanku, aťkoliv sama lékařská péče je osvobozena, i když tyto podmínky nesplňuje. Znění ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) tento výklad sice potvrzuje. Nicméně podmínka stanovená tímto ustanovením, pokud jde o zp?obilá lé?ebná zařízení, může být rovněž vykládána jako podmínka týkající se výlučn? nemocniční a lékařské péče, a nikoliv řinností, které s ní úzce souvisí. Krom toho přístup k lékařské a nemocniční péči by byl ztížen, pokud by na osvobození řinností úzce souvisejících s nemocniční a uvedenou péčí od dan? byly použity p?ísň?jší požadavky. Tato situace by byla rovněž v rozporu se zásadou da?ové neutrality, jelikož by lé?ebné a diagnostické ústavy byly da?ov? znevýhodněny, pokud by samy neprováděly své lékařské rozborů.

17 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Umožňují ustanovení ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a odstavce 2 [šesté směrnice] vázat osvobození lékařských laboratorních rozborů p?edepisovaných praktickými lékaři, na podmínky uvedené v těchto ustanoveních, i když je péče poskytovaná lékaři v každém případě od dan? osvobozena?“

K předběžné otázce

18 Podstatou otázky předkládajícího soudu je určení podmínek, na které ?l. 13 ?ást A šesté směrnice umožňuje vázat poskytnutí osvobození od DPH, pokud jde o lékařské rozborů

prováděné soukromoprávními laboratorními mimo léčebné zařízení na předpis praktických lékařů.

19 Za účelem odpovědi na tuto otázku je nejprve třeba ověřit, zda, jak to předpokládá uvedený soud, toto ustanovení skutečně umožňuje členským státům, aby osvobodily, podobně jako to stanoví dotčená vnitrostátní právní úprava, takové lékařské rozборы, a v případě kladné odpovědi, na jaké podmínky může být toto osvobození vázáno.

K osvobození služeb dotčených v zdravotním řízení

20 Tak jak to uvádí předkládající soud, na služby lékařské povahy se mohou vztahovat osvobození od daní stanovená v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice.

21 Podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) této směrnice členské státy osvobodí od daní zejména poskytování lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy. Pokud jde o odst. 1 písm. c) tohoto článku, stanoví osvobození od daní poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotčeném členském státě.

22 Podle judikatury Soudního dvora je kritérium, které má být vzato v úvahu za účelem vymezení působnosti těchto dvou případů osvobození od daní, spojeno méně s povahou služby než s místem jejího poskytování. Článek 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice totiž od daní osvobozuje služby zahrnující veškerou lékařskou péči v zařízení, která mají sociální účel, jako je ochrana lidského zdraví, zatímco stejný odstavec písm. c) se týká osvobození plnění skutečných mimo nemocnice, tedy v bydlišti poskytovatele, bydlišti pacienta nebo na jiném místě (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 23. února 1988, Komise v. Spojené království, 353/85, Recueil, s. 817, body 32 a 33; výše uvedený rozsudek Kügler, body 35 a 36, a ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 47).

K povaze služeb dotčených v zdravotním řízení

23 Aťkoliv se v projednávané věci zdá, že se předkládající soud ve svém rozhodnutí, jakož i L.u.P. a Komise Evropských společenství ve svých písemných vyjádřeních, shodují na názoru, že takové lékařské rozборы, jakými jsou rozборы dotčené ve věci v zdravotním řízení, mohou představovat „činnosti úzce související“ s lékařskou péčí ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, je třeba ověřit, zda tyto rozборы nicméně nepředstavují „lékařskou péči“ ve smyslu téhož ustanovení, nebo „poskytování péče“ ve smyslu odst. 1 písm. c) téhož článku. Pokud by tomu tak bylo, uvedené rozборы by byly osvobozeny podle šesté směrnice bez ohledu na místo, kde jsou prováděny, aťkoliv poslední uvedené ustanovení výslovně nestanoví osvobození od daní činností úzce souvisejících s lékařskou péčí (viz v tomto ohledu výše uvedený rozsudek Dornier, bod 47).

24 Podle judikatury Soudního dvora je třeba osvobození od daní stanovená v článku 13 šesté směrnice vykládat striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Výklad výrazů použitých v tomto ustanovení však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 42, rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 29).

25 Jak již Soudní dvůr rozhodl, osvobození od daní stanovená v čl. 13 části A odst. 1 písm. b)

šesté směrnice a v písmeni c) téhož odstavce mají společný cíl snížení nákladů na zdravotní péči (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 43, a rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 58).

26 Pokud se jedná o služby lékařské povahy, z judikatury vyplývá, že pojem „lékářská péče“ uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že pokrývá všechna poskytování služeb péče uvedená v písmeni c) téhož odstavce (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 50), jelikož tato dvě ustanovení mají za cíl upravit všechna osvobození lékařských služeb ve striktním smyslu od daní (výše uvedený rozsudek Kügler, bod 36).

27 V důsledku toho se jak pojem „lékářská péče“ uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, tak i pojem „poskytování péče“ uvedený v písmeni c) stejného ustanovení týkají služeb, které mají za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dornier, bod 36).

28 Předkládající soud v projednávané věci vyjadřuje pochybnosti ohledně otázky, zda takové lékařské rozborů, jako jsou rozborů dotčené v povodním řízení, takovou péči představují, i když připouští, že uvedené rozborů přispívají k diagnóze nemocí. Pokud jde o Komisi, tvrdí, že podle funkčního a teleologického výkladu relevantních ustanovení šesté směrnice laboratorů provádějící takové rozborů nemůže být postavena na rovné diagnostickému ústavu, jelikož uvedené rozborů pouze umožňují stanovit diagnózu, a současně, že podle systematického výkladu stejných ustanovení, mohou být tyto rozborů považovány za lékařskou péči, jelikož umožňují stanovení diagnózy a jsou její nedílnou součástí.

29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zatímco „lékářská péče“ a „poskytování péče“ musí mít terapeutický účel, nevyplývá z toho nutně, že terapeutický účel služby musí být chápán v obzvlášť úzkém pojetí. Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, lékařské služby poskytované za preventivním účelem mohou být osvobozeny na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice. I v případech, kdy se ukáže, že osoby, které jsou předmětem vyšetření a dalších lékařských zásahů preventivní povahy, netrpí žádnou nemocí nebo zdravotní obtíž, zahrnutí těchto služeb do pojmů „lékářská péče“ a „poskytování péče“ je v souladu s cílem snižování nákladů na zdravotní péči, které je společný jak osvobození od daní stanovenému v čl. 13 části A odst. 1 písm. b), tak osvobození od daní stanovenému v písmeni c) téhož odstavce. Na lékařské služby poskytnuté s cílem chránit, zachovat nebo obnovit zdraví osob se tedy vztahuje osvobození od daní stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) uvedené směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Unterperinger, C-212/01, Recueil, s. I-13859, body 40 a 41, jakož i výše uvedený rozsudek D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, body 58 a 59).

30 Lékařské rozborů, které jsou, jako rozborů v projednávané věci, předepisovány praktickými lékaři v rámci péče, kterou poskytují, mohou přitom přispívat k zachování zdraví osob, jelikož, podobně jako všechny preventivně poskytované lékařské služby, směřují k umožnění pozorování a vyšetření pacienta před tím, nežli bude nezbytné diagnostikovat, léčit nebo uzdravovat případnou nemoc.

31 Za těchto podmínek, jak to tvrdila L.u.P. při jednání a jak to předkládající soud a Komise připustily, je třeba se domnívat, že vzhledem k cíli snížení nákladů na zdravotní péči sledovanému výše uvedenými osvobozeními od daní takové lékařské rozborů, jako jsou rozborů dotčené v povodním řízení, které mají za cíl preventivní pozorování a vyšetření pacienta, mohou představovat „lékařskou péči“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice nebo „poskytování péče“ ve smyslu písmena c) téhož odstavce (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 30).

32 Tento výklad je kromě toho v souladu se zásadou daňové neutrality která brání tomu, aby bylo

s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, zacházeno odlišně z hlediska DPH (rozsudky ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo, C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 20, jakož i výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 54). Tato zásada by totiž nebyla dodržena, pokud by lékařské rozborly prováděné praktickými lékaři podléhaly režimu DPH odlišnému podle místa, kde jsou uskutečňovány, aťkoliv jejich kvalita je vzhledem ke vzdělání dotyčných poskytovatelů srovnatelná (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dornier, bod 49, a rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, Sb. rozh. s. I-3617, body 40 a 41).

K postavení zařízení poskytujících služby dotčené v povodním zařízení

33 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že lékařské rozborly dotčené v povodním zařízení jsou prováděny mimo ordinace praktických lékařů, kteří je předepisují. Za těchto podmínek je třeba zkoumat, zda se na uvedené rozborly může vztahovat čl. 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

34 Podle Komise taková laboratoř, jako je laboratoř dotčená ve věci v povodním zařízení, není ani nemocnicí, ani „léčebným nebo diagnostickým ústavem“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Nemůže být ani dalším zařízením „téže povahy“, jelikož systematika tohoto ustanovení se vztahuje na zařízení, která mají propracovanou organizační strukturu. Konečně nemůže být považována za diagnostické zařízení, jelikož rozborly umožňují pouze stanovení diagnózy.

35 Tento názor nemůže být přijat. Jelikož totiž lékařské rozborly náleží, s přihlédnutím k jejich terapeutickému účelu, do pojmu „lékařská péče“ stanoveného v čl. 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice, musí být taková laboratoř, jako je laboratoř dotčená ve věci v povodním zařízení, považována za zařízení „téže povahy“ jako „nemocnice“ a „léčebné a diagnostické ústavy“ ve smyslu tohoto ustanovení.

36 Ostatně, jak to vyplývá z bodů 31 a 32 tohoto rozsudku, jak cíl snížení nákladů na zdravotní péči, který sleduje čl. 13 odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice, tak zásada daňové neutrality brání tomu, aby lékařské rozborly podléhaly režimu DPH odlišnému podle místa, kde jsou uskutečňovány, pokud je jejich kvalita srovnatelná vzhledem ke vzdělání dotyčných poskytovatelů služeb.

37 Pokud jde o tvrzení Komise, podle kterého z judikatury v oblasti osvobození od daně vyplývá, že plnění uskutečňovaná na vstupu plnění poskytovaných posledním poskytovatelem, nejsou od daně osvobozena (rozsudky ze dne 11. července 1985, Komise v. Německo, 107/84, Recueil, s. 2655, bod 20; ze dne 8. března 2001, Skandia, C-240/99, Recueil, s. I-1951, body 40 a 41; ze dne 13. prosince 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Recueil, s. I-10237, body 39 a 40, a ze dne 3. března 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Recueil, s. I-1719, bod 39), takže čl. 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice by se vztahoval pouze na lékařské rozborly prováděné laboratořemi na účet pacientů v rámci přímého smluvního vztahu s posledně uvedenými, musí být rovněž odmítnuto, jelikož se tato judikatura týká výkladu jiných osvobození od daně, jejichž znění i cíle se liší od cílů sledovaných tímto posledně uvedeným ustanovením (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ze dne 11. července 1985, Komise v. Německo, bod 13).

38 Krom toho Soudní dvůr již rozhodl, pokud jde o osvobození od daně vzorků odebraných laboratořemi za účelem lékařských rozborů, že pro použití čl. 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice je nerelevantní, zda laboratoř, která provádí uvedené odběry vzorků, rovněž provádí rozborly nebo zda rozbor zadá jiné laboratoři, ale zůstává vzhledem k pacientům odpovědná, nebo, s ohledem na povahu prováděného rozboru, je povinna předat vzorek do specializované laboratoře (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 28). Z bodu 67 výše uvedeného rozsudku

D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services rovněž vyplývá, že lékařské kontroly směřující k umožnění prevence a depistáže nemocí, jakož i sledování zdravotního stavu pracovníků nebo pojištěnců mohou splňovat podmínky osvobození od daní stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, i když se uskutečnilo na základě žádosti těchto osob.

39 Z výše uvedeného tak vyplývá, že na lékařské rozborů prováděné takovou soukromoprávní laboratoří, jako je laboratoř dotčená v povodním řízení, které mají za cíl preventivní pozorování a vyšetření pacientů, se může vztahovat osvobození lékařské péče od daní stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

40 Je proto třeba zkoumat, na jaké podmínky toto ustanovení umožní vázat takové osvobození.

K podmínkám osvobození

41 Z čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vyplývá, že takové soukromoprávní laboratoře, jako je laboratoř dotčená v povodním řízení, které náleží do pojmu „další [...] zařízení téže povahy“ uvedeného v tomto ustanovení, musí být proto, aby mohly být z osvobození od daní, které jím je stanoveno, „úplně uznány“.

42 Tak, jak již bylo rozhodnuto, čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice neupřesňuje podmínky a způsoby tohoto uznání. V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle kterých takové uznání může být uděleno zařízením, která o něj požádala. členské státy v tomto ohledu disponují posuzovací pravomocí (výše uvedený rozsudek Dornier, body 64 a 81).

43 Krom toho čl. 13 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice umožňuje členským státům, aby vázaly osvobození od daní stanovené v odst. 1 písm. b) jiným než ve veřejnoprávním subjektům na splnění jedné z podmínek, které toto ustanovení dále stanoví (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dornier, bod 65). Tyto fakultativní podmínky mohou být členskými státy volně a dodatečně uloženy pro uvedené osvobození od daní (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 38).

44 Ze znění předložené otázky vyplývá, že předkládající soud se táže, zda tato ustanovení umožní vázat osvobození takových lékařských rozborů, jako jsou rozborů dotčené ve věci v povodním řízení, od daní, na podmínky, kterým nepodléhá péče praktických lékařů, kteří tyto rozborů předepisují.

45 V tomto ohledu postačí uvést, že ze samotného znění čl. 13 části A odst. 2 šesté směrnice vyplývá, že podmínky uvedené v jeho písmeni a) mohou být použity pouze na lékařské služby, na které se vztahuje odst. 1 písm. b) tohoto článku, a nikoliv na péči osvobozenou od daní na základě jeho odst. 1 písm. c). Toto poslední uvedené ustanovení krom toho podmiňuje osvobození uvedené péče od daní nikoliv veřejnoprávnímu postavení nebo uznání entity nebo zařízení, která ji zajišťují dotčeným členským státem, ale podmínce, že tato péče je poskytována v rámci výkonu lékařského povolání a nelékařského zdravotnického povolání, tak jak jsou vymezena vnitrostátní právní úpravou (výše uvedený rozsudek Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, bod 23).

46 Proto je tímto ustanovením inherentní, že osvobození lékařských rozborů od daní může být podřízeno podmínkám, které se nepoužijí na lékaře, kteří tyto rozborů předepisují.

47 Krom toho v rozporu s tím, co naznačuje předkládající soud, jak z posuzovací pravomoci, kterou požívají členské státy pro uznání soukromoprávního zařízení pro účely čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, tak z ustanovení odst. 2 písm. a) téhož článku, který členským státům

neukládá, aby stanovily podmínky v něm uvedené, nýbrž jim umožňuje, aby takové podmínky ukládaly případ od případu, vyplývá, že tyto státy v zásadě mohou vázat osvobození lékařských rozborů jakožto lékařské péče na podmínky odlišné od podmínek stanovených pro osvobození od daně zinností úzce souvisejících s takovou péčí.

48 Podle ustálené judikatury nicméně přísluší vnitrostátním soudům, aby prozkoumaly, zda členské státy tím, že stanovily takové podmínky, nepřekročily meze své posuzovací pravomoci, při uplatnění zásad Společenství, zejména zásady rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality (viz, v tomto smyslu, výše uvedené rozsudky Dornier, bod 69; Kingscrest Associates a Montecello, bod 52, a Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, bod 36).

49 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že osvobození lékařských rozborů prováděných takovou laboratoří, jako je laboratoř dotčená v povodním řízení, od daně, je podřízeno vnitrostátní právní úpravou podmínce, že uvedené rozborů jsou jednak prováděny pod lékařským dohledem, a jednak se přinejmenším 40 % z nich týká pojištění orgánu sociálního zabezpečení.

50 V tomto ohledu je bez dalšího třeba zdůraznit, že dodržování zásady daňové neutrality zejména vyžaduje, aby všechny kategorie soukromoprávních zařízení uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice podléhaly pro účely svého uznání k poskytování podobných služeb stejným podmínkám. V projednávané věci proto předkládacímu soudu přísluší, aby ověřil, zda je vnitrostátní právní úprava v souladu s tímto požadavkem, nebo zda naopak omezuje použití dotčených podmínek na určité typy zařízení, zatímco jiné jsou z tohoto použití vyloučeny.

51 Dále, pokud vnitrostátní právní úprava podřizuje osvobození takové lékařské péče, jako je péče dotčená v povodním řízení od daně, což přísluší určit předkládacímu soudu, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že podmínka týkající se lékařského dohledu v rozsahu, v němž směřuje k vyloučení osvobození plnění uskutečňovaných pouze na zodpovědnost nelékařských zdravotnických povolání od daně, překračuje meze posuzovací pravomoci svěřené členským státům v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Pojem „lékařská péče“ uvedený v tomto ustanovení totiž pokrývá nejen služby poskytované přímo lékaři nebo jinými zdravotnickými povoláními pod lékařským dohledem, nýbrž rovněž zdravotnické služby nelékařské povahy poskytované v nemocnicích pouze na zodpovědnost osob, které nejsou lékaři (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 70).

52 Z toho vyplývá, že pro účely osvobození stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice členský stát nemůže platně vázat uznání soukromoprávního zařízení na podmínku, která vyžaduje, aby rozborů prováděné posledně uvedenými byly poskytovány pod lékařským dohledem (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Dornier, body 71 a 82).

53 Pokud jde o druhou podmínku, z judikatury rovněž vyplývá, že za účelem určení, zda soukromoprávní zařízení mohou být uznána pro účely použití osvobození od daně stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, mohou vnitrostátní orgány, v souladu s právem Společenství a podléhající prozkoumání vnitrostátních soudů, vzít v úvahu vedle toho, že dotyčná osoba povinná k dani vykonává zinnost ve veřejném zájmu a skutečnosti, že ostatní osoby povinné k dani provozující stejné zinnosti, již byly obdobným způsobem uznány, zejména skutečnost, že náklady na dotyčné služby jsou případně z velké části neseny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení (výše uvedený rozsudek Dornier, body 72 a 73).

54 Proto dotyčný členský stát tím, že pro účely uznání jako soukromoprávní laboratoře pro použití uvedeného osvobození od daně požadoval, aby lékařské rozborů byly, přinejmenším ze

40 %, ur?eny pojišťnc?m orgánu sociálního zabezpe?ení, nep?ekro?il posuzovací pravomoc, která je mu uvedeným ustanovením p?iznána.

55 S ohledem na výše uvedené je t?eba na položenou otázku odpov?d?t tak, že:

– ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že na léka?ské rozbor, jejichž cílem je preventivní pozorování a vyšet?ení pacient?, které jsou provád?ny, tak jako rozbor dot?ené v p?vodním ?ízení soukromoprávní laborato?í mimo lé?ebné za?ízení na základ? p?edpisu praktických léka??, se m?že jakožto na léka?skou pé?i poskytovanou dalším za?ízením soukromého práva ?ádn? uznaným ve smyslu uvedeného ustanovení vztahovat osvobození od dan? stanovené tímto ustanovením.

– ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) uvedené sm?rnice nebrání vnitrostátní právní úprav?, která osvobození takových léka?ských rozbor? od dan? pod?izuje podmínkám, které se jednak nepoužijí na osvobození pé?e poskytované praktickými léka?i, kte?í je p?edepsali, a jednak se liší od podmínek osvobození od dan? použitelných na ?innosti úzce související s léka?skou pé?í ve smyslu prvn? uvedeného ustanovení.

– ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) téže sm?rnice brání vnitrostátní právní úprav?, která pod?izuje osvobození od dan? léka?ských rozbor? provád?ných soukromoprávní laborato?í mimo za?ízení léka?ské pé?e podmínce, že se uskute??ují pod léka?ským dozorem. Naopak, toto ustanovení nebrání tomu, aby tato stejná právní úprava pod?izovala osvobození uvedených rozbor? od dan? podmínce, aby p?inejmenším 40 % z nich bylo ur?eno pojišťnc?m orgánu sociálního zabezpe?ení.

K náklad?m ?ízení

56 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? musí být vykládán v tom smyslu, že na léka?ské rozbor, jejichž cílem je preventivní pozorování a vyšet?ení pacient?, které jsou provád?ny, tak jako rozbor dot?ené v p?vodním ?ízení soukromoprávní laborato?í mimo lé?ebné za?ízení na základ? p?edpisu praktických léka??, se m?že jakožto na léka?skou pé?i poskytovanou dalším za?ízením soukromého práva ?ádn? uznaným ve smyslu uvedeného ustanovení vztahovat osvobození od dan? stanovené tímto ustanovením.

?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. a) uvedené sm?rnice nebrání vnitrostátní právní úprav?, která osvobození takových léka?ských rozbor? od dan? pod?izuje podmínkám, které se jednak nepoužijí na osvobození pé?e poskytované praktickými léka?i, kte?í je p?edepsali, a jednak se liší od podmínek osvobození od dan? použitelných na ?innosti úzce související s léka?skou pé?í ve smyslu prvn? uvedeného ustanovení.

?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) téže sm?rnice brání vnitrostátní právní úprav?, která pod?izuje osvobození od dan? léka?ských rozbor? provád?ných soukromoprávní laborato?í mimo za?ízení léka?ské pé?e podmínce, že se uskute??ují pod léka?ským dozorem. Naopak, toto ustanovení nebrání tomu, aby tato stejná právní úprava pod?izovala osvobození uvedených rozbor? od dan? podmínce, aby p?inejmenším 40 % z nich bylo

ur?eno pojišt?nc?m org?nu soci?ln?ho zabezpe?en?.

Podpisy.

* Jednac? jazyk: n?m?ina.