

Vec C-106/05

L.u.P. GmbH

proti

Finanzamt Bochum-Mitte

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof)

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia od dane – článok 13 A ods. 1 písm. b) a c) a článok 13 ods. 2 písm. a) – Lekárska starostlivosť zabezpečená inými než verejnoprávnymi organizáciami – Starostlivosť poskytovaná v rámci výkonu lekárskeho povolania – Lekárske analýzy vykonávané súkromnoprávnym laboratóriom mimo zariadenia zdravotnej starostlivosti na predpis praktických lekárov – Podmienky oslobodenia od dane – Voľná úvaha členských štátov – Hranice“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia upravené v šiestej smernici

[Smernica Rady 77/388, článok 13 A ods. 1 písm. b) a článok 13 A ods. 2 písm. a)]

Článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať tak, že na lekárske analýzy, ktorých predmetom je preventívne pozorovanie a vyšetovanie pacientov, a ktoré vykonáva súkromnoprávne laboratórium mimo liečebného zariadenia na základe predpisu praktických lekárov, sa môže vzťahovať oslobodenie od dane stanovené týmto ustanovením tak, ako na lekársku starostlivosť poskytovanú iným riadne uznaným súkromnoprávnym zariadením v zmysle uvedeného ustanovenia.

Na lekárske služby poskytované s cieľom chrániť, zachovať alebo obnoviť zdravie osôb sa totiž vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v uvedenom ustanovení. Pritom lekárske analýzy, ktoré sú predpisované praktickými lekármi v rámci nimi poskytovanej starostlivosti, môžu prispievať k zachovaniu zdravia osôb, pretože podobne ako všetky preventívne poskytované lekárske služby majú za cieľ umožniť pozorovanie a vyšetrenie pacientov ešte predtým, než bude nevyhnutné diagnostikovať, poskytnúť starostlivosť alebo vyliežiť prípadnú chorobu.

Článku 13 A ods. 1 písm. b) a článku 13 ods. 2 písm. a) šiestej smernice neodporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá podriaťuje oslobodenie takých lekárskejších analýz od dane podmienkam, ktoré sa jednak neuplatnia na oslobodenie od dane starostlivosti poskytovanej praktickými lekármi, ktorí ich predpísali, a jednak sú odlišné od podmienok uplatniteľných na činnosti úzko súvisiace s lekárskou starostlivosťou v zmysle prvého z týchto ustanovení. Podľa ustálenej judikatúry je však úlohou vnútroštátnych súdov, aby preskúmali, či členské štáty uložením takých podmienok neprekročili rámec svojej voľnej úvahy pri uplatňovaní zásad práva Spoločenstva, predovšetkým zásady rovnosti zaobchádzania, ktorá je v oblasti DPH vyjadrená zásadou daňovej neutrality.

Článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice tak odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá podriaťuje oslobodenie od dane lekárskejších analýz podmienke, že sa uskutočňujú pod lekárskejšým dohľadom. Pojem „lekárska starostlivosť“ uvedený v tomto ustanovení sa totiž vzťahuje nielen na

služby poskytované priamo lekármi alebo inými zdravotníckymi pracovníkmi pod lekárskym dohľadom, ale aj na paramedické služby poskytované v nemocničných podmienkach vo výlučnej zodpovednosti osôb, ktoré nie sú lekármi.

Tomuto ustanoveniu však neodporuje to, aby tá istá právna úprava podriadila oslobodenie od dane uvedených analýz podmienke, aby aspoň 40 % z nich bolo poskytnutých poisťovňami orgánom sociálneho zabezpečenia. Na určenie toho, či súkromnoprávne zariadenia môžu byť uznané na účely oslobodenia od dane stanovenej v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, môžu totiž vnútroštátne orgány v súlade s právom Spoločenstva a pod dohľadom vnútroštátnych súdov zohľadniť okrem skutočností, že činnosť dotknutého platiteľa dane má charakter verejného záujmu a skutočností, že iní platitelia dane vykonávajúci rovnaké činnosti už boli podobne uznaní, predovšetkým skutočnosť, že náklady na predmetné služby prípadne z veľkej časti preberajú nemocenské poisťovne alebo iné orgány sociálneho zabezpečenia.

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

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 8. júna 2006 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia od dane – článok 13 A ods. 1 písm. b) a c) a článok 13 ods. 2 písm. a) – Lekárska starostlivosť zabezpečená inými než verejnoprávnymi organizáciami – Starostlivosť poskytovaná v rámci výkonu lekárskeho povolania – Lekárske analýzy vykonávané súkromnoprávnym laboratóriom mimo zariadenia zdravotnej starostlivosti na predpis praktických lekárov – Podmienky oslobodenia od dane – Voľná úvaha členských štátov – Hranice“

Vo veci C-106/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 25. novembra 2004 a doručený Súdnemu dvoru 3. marca 2005, ktorý súvisí s konaním:

L.u.P. GmbH

proti

Finanzamt Bochum-Mitte,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. Malenovský, J. P. Puissochet, U. Löhmus a A. Ó Caoimh (spravodajca),

generálny advokát: M. Poiares Maduro,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 19. januára 2006,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– L.u.P. GmbH, v zastúpení: pôvodne R. Todtenhöfer a N. Bohn, daňoví poradcovia, neskôr W. Krieger, Rechtsanwalt,

– Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. marca 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) a článkov 13 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi L.u.P. GmbH (ďalej len „L.u.P.“) a Finanzamt Bochum-Mitte (ďalej len „Finanzamt“) vo veci odmietnutia zo strany posledného uvedeného oslobodiť od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) lekárske analýzy vykonané L.u.P. pre spoločnosti prevádzkujúce laboratóriá, v ktorých sú združení praktickí lekári, ktorí predpísali uvedené analýzy v rámci nimi poskytovanej starostlivosti.

Právny rámec

Právna úprava Spoločnosti

3 Článok 13 A ods. 1 písm. b) a c) šiestej smernice uvádza:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločnosti, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

b) nemocničná a lekárska starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity realizované orgánmi podliehajúcimi verejnému právu [a s ňou úzko súvisiace činnosti vykonávané verejnoprávnymi organizáciami – *neoficiálny preklad*], alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podliehajúce verejnému právu aktivity realizované nemocnicami, medicínskymi liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy [za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre verejnoprávne organizácie činnosti vykonávané nemocnicami, liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými zariadeniami rovnakej povahy – *neoficiálny preklad*];

c) poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií [poskytovanie starostlivosti v rámci výkonu lekárskejších a paramedickejších povolání – *neoficiálny preklad*] definovaných príslušným členským štátom“.

4 § 13 ods. 2 písm. a) tretia zarážka tejto smernice stanovuje:

„2. a) členské štáty môžu poskytnúť orgánom, ktoré nepodliehajú verejnemu právu [iným než verejnoprávnym organizáciám – *neoficiálny preklad*], oslobodenie od dane podľa ustanovení uvedených v (1) b),... pričom každý jednotlivý prípad musí spĺňať jednu alebo viac z nasledujúcich podmienok:

...

– [dotknuté organizácie] musia používať ceny schválené verejnými orgánmi alebo ceny, ktoré nie sú vyššie ako schválené, alebo v prípade neschválených služieb ceny nižšie, ako sú ceny používané na podobné služby obchodnými podnikmi podliehajúcimi dani z pridanej hodnoty“.

Vnútroštátna právna úprava

5 Zákon o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, ďalej len „UStG“) vo svojom § 4 bode 14 prvej vete stanovuje oslobodenie od dane „činností vyplývajúcich z výkonu povolania lekára, stomatóloga, fyzioterapeuta, kinezioterapeuta, pôrodnej asistentky alebo inej podobnej lekárskej činnosti v zmysle § 18 ods. 1 bodu 1 zákona o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz) a z výkonu povolania klinického chemika.“

6 Podľa vnútroštátneho súdu môže lekárske laboratórium, ktoré má právnu formu spoločnosti s ručením obmedzeným (Gesellschaft mit beschränkter Haftung), využiť toto ustanovenie. Podľa Bundesverfassungsgericht totiž zásada rovnosti zaobchádzania bráni akémukoľvek rozdielnemu zaobchádzaniu v oblasti oslobodenia od dane z obratu založenému len na právnej forme podniku.

7 § 4 bod 16 písm. c) UStG uvádza:

„z plnení uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3 sú od dane oslobodené:

...

16. činnosti úzko súvisiace s prevádzkovaním nemocníc, kliník špecializujúcich sa na depistáž a iných liečebných a diagnostických zariadení, alebo zariadení poskytujúcich lekárske vyšetrenia, ... pokiaľ:

...

c) v prípade kliník špecializujúcich sa na depistáž a iných liečebných a diagnostických zariadení alebo zariadení poskytujúcich lekárske vyšetrenia, sú služby poskytované pod lekárske dohľadom a v predchádzajúcom roku sa aspoň 40 % služieb poskytlo osobám uvedeným v bode 15 písm. b)“.

8 Osobami spomínanými v tomto poslednom uvedenom ustanovení sú poistenci orgánu sociálneho zabezpečenia, poberatelia sociálnej podpory a poberatelia starobného dôchodku (alebo obeť vojny).

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 L.u.P. je spoločnosť s ručením obmedzeným založená podľa nemeckého práva, ktorej jediným spoločníkom je doktor Scharmman, doktor laboratórnej medicíny. Vykonáva lekárske analýzy predovšetkým pre spoločnosti prevádzkujúce laboratória, v ktorých sú združení praktickí lekári, ktorí predpísali uvedené analýzy v rámci nimi poskytovanej starostlivosti.

10 Finanzamt prišiel k záveru, že tieto služby musia podliehať DPH.

11 Rozhodnutie Finanzamt potvrdil Finanzgericht z dôvodu, že jednak aj keď L.u.P. predstavuje „iné zariadenie poskytujúce lekárske vyšetrenia“ v zmysle § 4 bodu 16 UStG, dotknuté služby neboli zabezpečené „pod lekárske dohody“ v zmysle tohto ustanovenia, a jednak, že L.u.P. nepredložila dôkaz, že v každom z predchádzajúcich kalendárnych rokov sa aspoň 40 % jej služieb poskytlo osobám vymenovaným v § 4 bode 15 písm. b) UStG.

12 L.u.P. podala proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof.

13 Bundesfinanzhof vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania konštatuje, že Finanzgericht sa správne domnieval, že dotknuté plnenia nie sú oslobodené od dane na základe § 4 bodu 16 písm. c) UStG, pretože sa preukázalo, že tieto služby neboli poskytnuté kategóriám osôb uvedených v bode 15 tohto ustanovenia v požadovanom rozsahu.

14 Tento súd však vyjadruje pochybnosti najskôr o tom, či dotknuté služby možno považovať za „úzkosúvisiace“ s „poskytovaním starostlivosti“ zabezpečené „nemocnicami“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, alebo za „poskytovanie starostlivosti v rámci výkonu lekárskeho a paramedického povolania“ v zmysle odseku 1 písm. c) rovnakého článku tejto smernice.

15 Bundesfinanzhof jednak uvádza, že aj keď lekárske analýzy prispievajú k diagnostike chorôb a môžu tak predstavovať starostlivosť v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, laboratória vykonávajúce tieto analýzy spravidla neposkytujú svoje služby v rámci dôverného vzťahu s pacientom, čo vylučuje uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného týmto ustanovením (rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 35). Tento súd okrem toho podotýka, že aj keď z rozsudku z 11. januára, Komisia/Francúzsko (C-76/99, Zb. s. I-249, bod 20) vyplýva, že lekárske analýzy predstavujú podľa Súdného dvora úzkosúvisiace s lekárskou starostlivosťou podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) uvedenej smernice, služby lekárov, ktorí predpísali tieto analýzy, sú podľa jeho názoru oslobodené od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. c) rovnakej smernice. Toto posledné uvedené ustanovenie sa však neuplatní na úzkosúvisiace s lekárskou starostlivosťou.

16 Podľa vnútroštátneho súdu v prípade, ak by dotknuté služby boli od dane oslobodené na základe článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, § 4 bod 16 písm. c) UStG by nesprávne preberal ustanovenie tejto smernice. Okrem toho, pokiaľ tieto služby spadajú pod článok 13 A ods. 1 písm. b) uvedenej smernice, tento súd sa pýta, či oslobodenie od dane úzkosúvisiacich s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou môže byť odmietnuté na základe podmienok stanovených v tomto odseku a v odseku 2 uvedeného článku, aj keď samotná lekárska starostlivosť je oslobodená od dane aj vtedy, ak nespĺňa tieto podmienky. Je pravda, že znenie článku 13 A ods. 1 písm. b) potvrdzuje tento výklad. Podmienku stanovenú týmto ustanovením vo vzťahu k liečebným zariadeniam, ktoré môžu byť oslobodené od dane, by však bolo možné vykladať aj tak, že sa týka len nemocničnej a lekárskej starostlivosti, a nie úzkosúvisiacich s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou. Prístup k lekárskej a nemocničnej starostlivosť by sa okrem toho sťažil, pokiaľ by sa na oslobodenie úzkosúvisiacich s nemocničnou a uvedenou starostlivosťou od dane uplatňovali prísnejšie požiadavky. Táto situácia by bola v rozpore aj so zásadou daňovej neutrality, pretože nemocnice, ako aj liečebné strediská, by boli daňovo znevýhodnené, pokiaľ by samy

nevykonávali svoje lekárske analýzy.

17 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol konanie prerušiť a položiť? Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Umožňujú ustanovenia článku 13 A ods. 1 písm. b) a článku 13 ods. 2 [šiestej smernice] podriaďovať oslobodenie od dane lekárske laboratórne analýzy predpisovaných praktickými lekármi podmienkam uvedeným v týchto ustanoveniach, aj keď je starostlivosť poskytovaná lekármi od dane oslobodená v každom prípade?“

O prejudiciálnej otázke

18 Svojou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, ktorým podmienkam môže článok 13 A šiestej smernice podriaďovať poskytnutie oslobodenia od DPH, pokiaľ ide o lekárske analýzy vykonávané súkromnoprávnymi laboratóriami mimo liečebných zariadení na predpis praktických lekárov.

19 Pre odpoveď na túto otázku je najskôr potrebné overiť, či, ako to predpokladá uvedený súd, toto ustanovenie skutočne umožní členským štátom oslobodiť také lekárske analýzy od dane, podobne ako to robí dotknutá vnútroštátna právna úprava, a v prípade kladnej odpovede, akým podmienkam možno toto oslobodenie od dane podriaďovať.

O oslobodení služieb, o ktoré ide vo veci samej, od dane

20 Ako podotýka vnútroštátny súd, na služby lekárskeho charakteru sa môžu vzťahovať oslobodenia od dane stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) šiestej smernice.

21 Podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) tejto smernice členské štáty oslobodia od dane predovšetkým lekársku starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti zabezpečené verejnoprávnymi organizáciami, alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre verejnoprávne organizácie, nemocnicami, liečebnými a diagnostickými strediskami, a inými riadne uznanými zariadeniami rovnakej povahy. Odsek 1 písm. c) toho istého článku stanovuje oslobodenie od dane poskytovania starostlivosti v rámci výkonu lekárskeho a paramedických povolání, ako ich definuje dotknutý členský štát.

22 Podľa judikatúry Súdneho dvora je kritérium, ktoré sa má zohľadniť pri určovaní rozsahu pôsobnosti týchto dvoch prípadov oslobodenia od dane, spojené viac s miestom poskytnutia služby ako s jej charakterom. Článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice totiž oslobodzuje od dane služby zahŕňajúce všetku lekársku starostlivosť v zariadeniach, ktoré majú sociálny účel, ako je ochrana ľudského zdravia, zatiaľ čo písmeno c) rovnakého odseku sa týka oslobodenia od dane služieb poskytnutých mimo nemocníc, či už v bydlisku poskytovateľa, v bydlisku pacienta alebo na inom mieste (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. februára 1988, Komisia/Spojené kráľovstvo, 353/85, Zb. s. 817, body 32 a 33; Kügler, už citovaný, body 35 a 36, a zo 6. novembra 2003, Dornier, C-45/01, Zb. s. I-12911, bod 47).

O charaktere služieb, o ktoré ide vo veci samej

23 Aj keď sa v prejednávanej veci zdá, že sa vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí, ako aj L.u.P. a Komisia Európskych spoločností vo svojich písomných pripomienkach zhodujú na tom, že také lekárske analýzy, o aké ide vo veci samej, môžu predstavovať „činnosti... úzko súvisiace“ s lekárskou starostlivosťou v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, je potrebné overiť, či tieto analýzy napriek tomu nepredstavujú „lekársku starostlivosť“ v zmysle rovnakého ustanovenia alebo „poskytovanie starostlivosti“ v zmysle ods. 1 písm. c) toho istého článku. Ak by

to tak totiž bolo, uvedené analýzy by boli podľa šiestej smernice oslobodené od dane bez ohľadu na miesto ich vykonávania, zatiaľ čo toto posledné uvedené ustanovenie výslovne nestanovuje oslobodenie od dane vinností úzko súvisiacich s lekárskou starostlivosťou (pozri v tejto súvislosti rozsudok Dornier, už citovaný, bod 47).

24 Podľa judikatúry Súdneho dvora treba oslobodenia upravené v článku 13 šiestej smernice vykladať doslovne, pretože predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej dani z pridanej hodnoty podlieha každé poskytnutie služieb, ktoré platíte dane uskutoční za odplatu. Výklad pojmov použitých v tomto ustanovení však musí byť v súlade s cieľmi uvedených oslobodení a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH (rozsudky Dornier, už citovaný, bod 42, a z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 29).

25 Ako už Súdny dvor skôr rozhodol, spoločným cieľom oslobodení stanovených v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice a v písmene c) rovnakého odseku je zníženie nákladov na zdravotnú starostlivosť (rozsudky Dornier, už citovaný, bod 43, a z 20. novembra 2003, d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Zb. s. I-13989, bod 58).

26 Pokiaľ ide o služby lekárskeho charakteru, z judikatúry vyplýva, že pojem „lekárska starostlivosť“ uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice treba vykladať tak, že sa vzťahuje na všetky poskytnutia starostlivosti uvedené v písmene c) rovnakého odseku (rozsudok Dornier, už citovaný, bod 50), keďže predmetom týchto dvoch ustanovení je úprava všetkých oslobodení lekárskeho charakteru v úzkom slova zmysle od dane (rozsudok Kügler, už citovaný, bod 36).

27 Pojem „lekárska starostlivosť“ uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice a pojem „poskytovanie starostlivosti“ uvedený v rovnakom odseku písm. c) sa teda týkajú služieb, ktorých cieľom je diagnostikovať, liečiť, a ak je to možné, vyliečiť choroby alebo zdravotné anomálie (pozri v tomto zmysle rozsudok Dornier, už citovaný, bod 48).

28 Vnútroštátny súd v prejednávanej veci vyjadruje pochybnosti o tom, či také lekárske analýzy, o aké ide vo veci samej, predstavujú takú starostlivosť, aj keď pripúšťa, že uvedené analýzy prispievajú k diagnostike chorôb. Pokiaľ ide o Komisiu, tá tvrdí, že podľa funkcionálneho a teleologického výkladu príslušných ustanovení šiestej smernice laboratórium vykonávajúce také analýzy nemožno postaviť na roveň diagnostického strediska, keďže uvedené analýzy len umožňujú stanovenie diagnózy, a že podľa systematického výkladu tých istých ustanovení by sa tieto analýzy mohli považovať za lekársku starostlivosť, keďže umožňujú stanovenie diagnózy a sú jej neoddeliteľnou súčasťou.

29 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že aj keď „lekárska starostlivosť“ a „poskytovanie starostlivosti“ musia mať terapeutický účel, z toho nevyhnutne nevyplýva, že terapeutický účel služby treba chápať v osobitne úzkom zmysle. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, lekárske služby poskytované na účely prevencie môžu byť oslobodené od dane na základe článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice. Totiž aj v prípade, že sa ukáže, že osoby, ktoré podstupujú vyšetrenia alebo iné zdravotné zákroky preventívnej povahy, netrpia žiadnou chorobou alebo zdravotnou anomáliou, je zahrnutie týchto služieb do pojmov „lekárska starostlivosť“ alebo „poskytovanie starostlivosti“ v súlade s cieľom znížovať náklady na zdravotnú starostlivosť, ktorý je spoločný tak pre oslobodenie od dane stanovené v článku 13 ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ako aj pre oslobodenie od dane stanovené v písmene c) rovnakého odseku. Na lekárske služby poskytnuté s cieľom chrániť, zachovať alebo obnoviť zdravie osôb sa teda vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. novembra 2003, *Unterperinger*, C-212/01, Zb. s. I-13859, body 40 a 41, a *d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services*, už citovaný, body 58 a 59).

30 Lekárske analýzy, ktoré sú rovnako ako analýzy v prejednávanej veci predpisované praktickými lekármi v rámci nimi poskytovanej starostlivosti, môžu pritom prispievať k zachovaniu zdravia osôb, pretože podobne ako všetky preventívne poskytované lekárske služby majú za cieľ umožniť pozorovanie a vyšetrenie pacientov ešte predtým, než bude nevyhnutné diagnostikovať, poskytnúť starostlivosť alebo vyliečiť prípadnú chorobu.

31 Za týchto okolností, ako tvrdila L.u.P. na pojednávaní a ako pripustili vnútroštátny súd a Komisia, je potrebné sa domnievať, že s ohľadom na cieľ znížiť náklady na zdravotnú starostlivosť sledovaný vyššie uvedenými oslobodeniami od dane môžu také lekárske analýzy, o aké ide vo veci samej, ktorých predmetom je preventívne pozorovanie a vyšetrenie pacienta, predstavovať „lekársku starostlivosť“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice alebo „poskytovanie starostlivosti“ v zmysle písmena c) rovnakého odseku (pozri v tomto zmysle rozsudok *Komisia/Francúzsko*, už citovaný, bod 30).

32 Tento výklad je okrem toho v súlade so zásadou daňovej neutrality, ktorá bráni tomu, aby sa z hľadiska DPH odlišne zaobchádzalo s poskytovaním podobných služieb, ktoré si tak navzájom konkurujú (rozsudky z 23. októbra 2003, *Komisia/Nemecko*, C-109/02, Zb. s. I-12691, bod 20, a *Kingscrest Associates a Montecello*, už citovaný, bod 54). Táto zásada by totiž nebola dodržaná, pokiaľ by lekárske analýzy predpísané praktickými lekármi podliehali odlišnému systému DPH v závislosti od miesta, kde sa vykonávajú, aj keď ich kvalita je vzhľadom na vzdelanie dotknutých poskytovateľov rovnocenná (pozri v tomto zmysle rozsudky *Dornier*, už citovaný, bod 49, a z 27. apríla 2006, *Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 a C-444/04, Zb. s. I-3617, body 40 a 41).

O postavení zariadení poskytujúcich služby, o ktoré ide vo veci samej

33 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že lekárske analýzy, o ktoré ide vo veci samej, sa vykonávajú mimo ambulancie praktických lekárov, ktorí ich predpísali. Za týchto okolností je potrebné preskúmať, či sa na uvedené analýzy môže vzťahovať článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

34 Podľa Komisie také laboratórium, o aké ide vo veci samej, nie je ani nemocnicou, ani „liečebným a diagnostickým strediskom“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice. Nie je ani iným zariadením „rovnakej povahy“, keďže štruktúra tohto ustanovenia sa vzťahuje na zariadenia, ktoré majú prepracovanú organizáciu. Nakoniec, nemožno ho považovať ani za diagnostické stredisko, pretože analýzy len umožňujú stanovenie diagnózy.

35 S týmto tvrdením nemožno súhlasiť. Keďže totiž lekárske analýzy vzhľadom na svoj terapeutický účel spadajú pod pojem „lekárska starostlivosť“ stanovený v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, musí sa také laboratórium, o aké ide vo veci samej, považovať za zariadenie „rovnakej povahy“ ako „nemocnice“ a „liečebné a diagnostické strediská“ v zmysle tohto ustanovenia.

36 Ako napokon vyplýva z bodov 31 a 32 tohto rozsudku, cieľ zníženia nákladov na zdravotnú starostlivosť sledovaný článkom 13 A ods. 1 písm. b) a c) šiestej smernice, ako aj zásada daňovej neutrality bránia tomu, aby lekárske analýzy podliehali odlišnému systému DPH v závislosti od miesta, kde sa vykonávajú, pokiaľ je ich kvalita vzhľadom na vzdelanie dotknutých poskytovateľov rovnocenná.

37 Tvrdenie Komisie, podľa ktorého z judikatúry v oblasti oslobodenia od dane vyplýva, že plnenia uskutočnené na vstupe plnení poskytovaných posledným poskytovateľom nie sú od dane oslobodené (rozsudky z 11. júla 1985, Komisia/Nemecko, 107/84, Zb. s. 2655, bod 20; z 8. marca 2001, Skandia, C-240/99, Zb. s. I-1951, bod 40 a 41; z 13. decembra 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Zb. s. I-10237, body 39 a 40, a z 3. marca 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Zb. s. I-1719, bod 39), takže článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice by sa vzťahoval len na lekárske analýzy vykonané laboratóriami na úžitie pacientov v rámci priameho zmluvného vzťahu s týmito pacientmi, treba takisto odmietnuť, pretože táto judikatúra sa týka výkladu iných prípadov oslobodenia od dane, ktorých znenie, ako aj ciele, sa líšia od cieľov sledovaných týmto posledným uvedeným ustanovením (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júla 1985, Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 13).

38 Súdny dvor okrem toho už skôr rozhodol, pokiaľ ide o oslobodenie od dane odoslania vzoriek odobratých laboratóriami na účely lekárskeho vyšetrenia, že pre uplatnenie článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice je nepodstatné, či laboratórium, ktoré vykonáva uvedený odber vzoriek, vykonáva aj ich analýzu, alebo vykonaním analýzy poverí iné laboratórium, ale zostáva zodpovedným vo vzťahu k pacientovi, alebo či je s ohľadom na charakter vykonávanej analýzy nútené zaslať vzorku špecializovanému laboratóriu (rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 28). Z bodu 67 už citovaného rozsudku d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services rovnako vyplýva, že lekárske kontroly, ktorých prvotným cieľom je umožnenie prevencie a zisťovania chorôb, ako aj sledovania zdravotného stavu pracovníkov alebo poistencov môžu spĺňať podmienky oslobodenia od dane stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, aj ak sa uskutočnili na žiadosť tretích osôb.

39 Z vyššie uvedeného teda vyplýva, že na lekárske analýzy vykonávané takým súkromnoprávnym laboratóriom, o aké ide vo veci samej, ktorých predmetom je preventívne pozorovanie a vyšetrenie pacientov, sa môže vzťahovať oslobodenie lekárskej starostlivosti od dane stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

40 Je preto potrebné preskúmať, akým podmienkam toto ustanovenie umožní podriať také oslobodenie od dane.

O podmienkach oslobodenia od dane

41 Z článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice vyplýva, že také súkromnoprávne laboratóriá, ako je laboratórium, o ktoré ide vo veci samej, ktoré spadajú pod pojem „iné zariadenia... rovnakej povahy“ uvedený v tomto ustanovení, musia byť „riadne uznané“, aby mohli byť na základe tohto ustanovenia oslobodené od dane.

42 Ako už bolo rozhodnuté, článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice neupresňuje

podmienky a spôsob tohto uznania. V zásade je teda na vnútroštátnom práve každého členského štátu, aby stanovilo pravidlá, podľa ktorých také uznanie možno udeliť zariadeniam, ktoré o to požiadajú. členské štáty v tomto smere disponujú voľnou úvahou (rozsudok Dornier, už citovaný, body 64 a 81).

43 Článok 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice okrem toho umožňuje členským štátom, aby podmienili poskytnutie oslobodenia od dane stanoveného v odseku 1 písm. b) iným než verejnoprávnym organizáciám splnením jednej z podmienok, ktoré sú uvedené v tomto ustanovení (pozri v tomto zmysle rozsudok Dornier, už citovaný, bod 65). Tieto fakultatívne podmienky môžu členské štáty voľne a dodatočne ukladať na poskytnutie uvedeného oslobodenia od dane (pozri v tomto zmysle rozsudok Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 38).

44 Zo znenia prejudiciálnej otázky vyplýva, že vnútroštátny súd sa pýta, či tieto ustanovenia umožňujú podriať oslobodenie od dane takých zdravotných analýz, o aké ide vo veci samej, podmienkam, ktorým nepodlieha oslobodenie od dane, starostlivosti vykonávanej praktickými lekármi, ktorí predpísali tieto analýzy.

45 V tejto súvislosti stačí poznamenať, že zo samotného znenia ustanovenia článku 13 A ods. 2 šiestej smernice vyplýva, že podmienky uvedené v jeho písmene a) sa môžu uplatniť len na lekárske služby spadajúce pod odsek 1 písm. b) tohto článku, a nie na starostlivosť oslobodenú od dane na základe písmena c) jeho odseku 1. Toto posledné uvedené ustanovenie okrem toho nepodriať oslobodenie uvedenej starostlivosti od dane verejnoprávnemu postaveniu alebo uznaniu organizácie alebo zariadenia, ktoré ich zabezpečujú, dotknutým členským štátom, ale podmienke, že táto starostlivosť je poskytovaná v rámci výkonu lekárskeho alebo paramedického povolania definovaného vnútroštátnou právnou úpravou (rozsudok Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, už citovaný, bod 23).

46 Týmto ustanoveniam je teda vlastné, že oslobodenie lekárskejších analýz od dane môže podliehať podmienkam, ktoré sa neuplatnia na lekárov, ktorí uvedené analýzy predpísali.

47 Navyše, v rozpore s tým, čo naznačuje vnútroštátny súd, tak z voľnej úvahy, ktorou disponujú členské štáty na uznanie súkromnoprávných zariadení na účely článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ako aj z ustanovení odseku 2 písm. a) toho istého článku, ktorý uvedeným štátom neukladá povinnosť, aby stanovili podmienky, ktoré sú v ňom uvedené, ale im dovoľuje, aby také podmienky stanovili v závislosti od konkrétneho prípadu, vyplýva, že tie isté štáty môžu v zásade podriať oslobodenie od dane lekárskejších analýz ako časti lekárskej starostlivosti odlišným podmienkam, než ktoré sa použijú pre oslobodenie od dane činností úzko súvisiacich s takou starostlivosťou.

48 Podľa ustálenej judikatúry je však úlohou vnútroštátnych súdov, aby preskúmali, či členské štáty uložením takých podmienok neprekročili rámec svojej voľnej úvahy pri uplatňovaní zásad práva Spoločenstva, predovšetkým zásady rovnosti zaobchádzania, ktorá je v oblasti DPH vyjadrená zásadou daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudky Dornier, už citovaný, bod 69; Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 52, a Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen., bod 36).

49 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že oslobodenie od dane lekárskejších analýz vykonaných takým laboratóriom, o aké ide vo veci samej, podriať vnútroštátna právna úprava podmienke, aby uvedené analýzy jednak boli poskytnuté pod lekárskejšým dohľadom, a jednak aby sa aspoň 40 % z nich týkalo poistencov orgánu sociálneho zabezpečenia.

50 V tejto súvislosti je na začiatok potrebné zdôrazniť, že dodržanie zásady daňovej neutrality

predovšetkým vyžaduje, aby všetky kategórie súkromnoprávnych zariadení, na ktoré sa vzťahuje článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, podliehali rovnakým podmienkam na účely ich uznania na poskytovanie podobných plnení. V prejednávanej veci je teda na vnútroštátnom súde, aby overil, či je vnútroštátna právna úprava v súlade s touto požiadavkou, alebo či naopak obmedzuje uplatnenie predmetných podmienok na niektoré typy zariadení a iné z tohto uplatnenia vylučuje.

51 Ďalej, pokiaľ vnútroštátna právna úprava podriaďuje oslobodenie od dane lekárskej starostlivosti, o akú ide vo veci samej, týmto podmienkam, čo má určiť vnútroštátny súd, je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že podmienka týkajúca sa lekárskeho dohľadu v rozsahu, v akom smeruje k vylúčeniu z oslobodenia od dane plnení uskutočnených vo výlučnej zodpovednosti paramedických odborníkov, prekračuje hranice voľnej úvahy zverenej členským štátom v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice. Pojem „lekárska starostlivosť“ uvedený v tomto ustanovení sa totiž vzťahuje nielen na služby poskytované priamo lekármi alebo inými zdravotníckymi pracovníkmi pod lekárske dohľadom, ale aj na paramedické služby poskytované v nemocničných podmienkach vo výlučnej zodpovednosti osôb, ktoré nie sú lekármi (rozsudok Dornier, už citovaný, bod 70).

52 Z toho vyplýva, že na účely oslobodenia od dane stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice členský štát nemôže platne podriaďiť uznanie súkromnoprávnych zariadení podmienke, aby analýzy vykonávané týmito zariadeniami boli poskytované pod lekárske dohľadom (pozri v tomto zmysle rozsudok Dornier, už citovaný, body 71 a 82).

53 Pokiaľ ide o druhú podmienku, z judikatúry takisto vyplýva, že na určenie toho, či súkromnoprávne zariadenia môžu byť uznané na účely oslobodenia od dane stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, môžu vnútroštátne orgány v súlade s právom Spoločenstva a pod dohľadom vnútroštátnych súdov zohľadniť okrem skutočnosti, že činnosť dotknutého platiteľa dane má charakter verejného záujmu a skutočnosti, že iní platitelia dane vykonávajúci rovnaké činnosti už boli podobne uznaní, predovšetkým skutočnosť, že náklady na predmetné služby prípadne z veľkej časti preberajú nemocenské poisťovne alebo iné orgány sociálneho zabezpečenia (rozsudok Dornier, už citovaný, body 72 a 73).

54 Dotknutý členský štát teda neprekročil rámec voľnej úvahy, ktorú mu poskytuje uvedené ustanovenie, tým, že na účely uznania za súkromnoprávne laboratórium na účely uvedeného oslobodenia od dane vyžaduje, aby aspoň 40 % z lekárskejších analýz vykonávaných dotknutými laboratóriami bolo určených pre poisťencov orgánu sociálneho zabezpečenia.

55 Vzhľadom na vyššie uvedené je na položenú otázku potrebné odpovedať, že:

– článok 13 A ods. 1 písm. b) sa má vykladať tak, že na lekárske analýzy, ktorých predmetom je preventívne pozorovanie a vyšetřovanie pacientov, a ktoré vykonáva, tak ako vo veci samej, súkromnoprávne laboratórium mimo liečebného zariadenia na základe predpisu praktických lekárov, sa môže vzťahovať oslobodenie od dane stanovené týmto ustanovením tak, ako na lekárske starostlivosť poskytovanú iným riadne uznaným súkromnoprávnym zariadením v zmysle uvedeného ustanovenia.

– článok 13 A ods. 1 písm. b) a článok 13 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice neodporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá podriaďuje oslobodenie takých lekárskejších analýz od dane podmienkam, ktoré sa jednak neuplatnia na oslobodenie od dane starostlivosti poskytovanej praktickými lekármi, ktorí ich predpísali, a jednak sú odlišné od podmienok uplatniteľných na činnosti úzko súvisiace s lekárskejšou starostlivosťou v zmysle prvého z týchto ustanovení.

– článok 13 A ods. 1 písm. b) tej istej smernice odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá

podria?uje oslobodenie od dane lekárskeho vyšetrenia vykonávaných súkromnoprávnym laboratóriom mimo lie?ebného zariadenia podmienke, že sa uskuto?ujú pod lekárskeho doh?adom. Tomuto ustanoveniu však neodporuje to, aby tá istá právna úprava podriadila oslobodenie od dane uvedených analýz podmienke, aby aspo? 40 % z nich bolo poskytnutých poistencom orgánu sociálneho zabezpe?enia.

O trovách

56 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vyklada? tak, že na lekárske analýzy, ktorých predmetom je preventívne pozorovanie a vyšetrenie pacientov, a ktoré vykonáva, tak ako vo veci samej, súkromnoprávne laboratórium mimo lie?ebného zariadenia na základe predpisu praktických lekárov, sa môže vz?ahova? oslobodenie od dane stanovené týmto ustanovením tak, ako na lekárske starostlivos? poskytovanú iným riadne uznaným súkromnoprávnym zariadením v zmysle uvedeného ustanovenia.

Článku 13 A ods. 1 písm. b) a článku 13 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice neodporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá podria?uje oslobodenie takých lekárskeho vyšetrenia od dane podmienkam, ktoré sa jednak neuplatnia na oslobodenie od dane starostlivosti poskytovanej praktickými lekármi, ktorí ich predpísali, a jednak sú odlišné od podmienok uplatnite?ných na ?innosti úzko súvisiace s lekárskeho starostlivos?ou v zmysle prvého z týchto ustanovení.

Článku 13 A ods. 1 písm. b) tej istej smernice odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá podria?uje oslobodenie od dane lekárskeho vyšetrenia vykonávaných súkromnoprávnym laboratóriom mimo lie?ebného zariadenia podmienke, že sa uskuto?ujú pod lekárskeho doh?adom. Tomuto ustanoveniu však neodporuje to, aby tá istá právna úprava podriadila oslobodenie od dane uvedených analýz podmienke, aby aspo? 40 % z nich bolo poskytnutých poistencom orgánu sociálneho zabezpe?enia.

Podpisy

* Jazyk konania: nem?ina.