

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

21. března 2013 (*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození – Článek 132 odst. 1 písm. b) a c) – Poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti – Poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání – Služby spočívající v provádění chirurgických zákroků a léčby s estetickým účelem – Zákroky čistě estetické povahy, prováděné na základě přání pacienta“

Ve věci C-91/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko) ze dne 8. února 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 17. února 2012, v řízení

Skatteverket

proti

PFC Clinic AB,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, E. Jarašičnas, A. Ó Caoimh (zpravodaj), C. Toader a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená

- za Skatteverket K. Korpinen, jako zmocněnkyní,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Paraskevopoulou a D. Kalogirosem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s A. De Stefanem, avvocato dello Stato,
- za maďarskou vládu M. Fehérem a K. Szíjjártó, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a C. Schillemans, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi J. Enegrenem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket, který má ve Švédsku pravomoc k výběru daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a společnosti PFC Clinic AB (dále jen „PFC“) ve věci DPH, kterou byla tato společnost povinna odvést za účetní období odpovídající květnu 2007.

Právní rámec

Směrnice o DPH

3 Směrnice o DPH zrušila a nahradila ode dne 1. ledna 2007 právní úpravu Společenství existující v oblasti DPH, zejména šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

4 Hlava IX směrnice o DPH je nadepsána „Osvobození od daně“. Kapitola 1 této hlavy obsahuje pouze článek 131, který zní následovně:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či [veškerého] zneužití daňového režimu.“

5 Kapitola 2 uvedené hlavy IX je nadepsána „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“. Zahrnuje články 132 až 134.

6 Článek 132 odst. 1 směrnice o DPH zní:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní 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 těžké povahy;

c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotčeném členském státě;

[...]

7 Článek 133 směrnice o DPH stanoví, že členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně zejména podle čl. 132 odst. 1

písm. b) této směrnice na jednu či více podmínek, které stanoví.

8 Článek 134 směrnice o DPH zní:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), [...]:

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně; nebo

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v primárním soudním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

9 Podle článku 173 směrnice o DPH je v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Odpočitatelný podíl se stanoví v souladu s články 174 a 175 této směrnice pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

Švédská právní úprava

10 Podle článku 4 kapitoly 3 zákona 1994:200 o DPH [mervärdeskattelagen (1994:200), dále jen „ML“], je poskytování služeb, které zahrnují zdravotní péči, péči zubního lékaře nebo sociální péči osvobozeno od DPH.

11 Podle článku 5 kapitoly 3 ML se zdravotní péčí rozumí prevence, vyšetření a léčba nemocí, tělesných vad a zranění a péče spojená s porodem, pokud je tato péče poskytována v nemocnicích nebo jiném zdravotnickém zařízení provozovaném veřejnými subjekty, nebo v soukromém odvětví, v zařízeních, která poskytují nemocniční péči, nebo je-li péče poskytována jinak osobami s oprávněním k výkonu lékařského povolání.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Společnost PFC poskytuje lékařské služby v oblasti chirurgie a léčby pro estetické účely. Během doby dotčené v původním řízení poskytovala služby estetické chirurgie zahrnující operace estetické i rekonstruktivní chirurgie, jakož i některé služby péče o pleť.

13 Společnost PFC provádí takové zákroky, jako je zvětšení a zmenšení prsou, modelace prsou, abdominoplastika, liposukce, lifting obličeje a těla, operace očí, uší a nosu a jiné zákroky plastické chirurgie. Společnost poskytuje rovněž takové zákroky, jako je trvalé odstranění chloupků a omlazení pleti pomocí pulzního světla, léčbu celulitidy a botoxové a restylanové injekce.

14 Společnost PFC požádala o vrácení DPH zaplacené na vstupu za období května 2007. V odpověď na tuto žádost Skatteverket zamítl jak vrácení daně PFC, tak nárok této společnosti na odpočet této daně. Podle Skatteverket nelze vrácení DPH provést v případě plnění, která jsou osvobozena od daně, a nelze přiznat ani odpočet daně, jelikož estetická i rekonstruktivní chirurgie jsou lékařskou péčí osvobozenou od daně.

15 Společnost PFC podala proti rozhodnutí Skatteverket žalobu k länsrätten i Stockholms län (krajský správní soud ve Stockholmu). Posledně uvedený soud žalobu vyhověl, když rozhodl, že služby nabízené touto společností v oblasti chirurgie a léčby s estetickým účelem nejsou lékařskou péčí.

16 Skatteverket podal proti rozsudku länsrätten i Stockholms län odvolání ke Kammarrätten i

Stockholm (odvolací správní soud ve Stockholmu). Tento soud ?áste?n? odvolání vyhov?l a rozhodl, že služby spo?ívající v rekonstruktivních operacích a lé?b? nebo provád?né z psychologických d?vod? jsou osvobozenými pln?ními, jsou-li poskytovány pracovníky, kte?í mají oprávn?ní k výkonu léka?ského povolání.

17 Skatteverket podal opravný prost?edek k Högsta förvaltningsdomstolen (nejvyšší správní soud), kde tvrdil, že služby poskytované společností PFC v oblasti estetické a rekonstruktivní chirurgie a lé?by jsou léka?skou pé?í ve smyslu kapitoly 3 ?lánku 4 ML, a že PFC tudíž nemá nárok na odpo?et DPH na vstupu za po?ízení, k nimž došlo v rámci této ?innosti.

18 Podle p?edkládacího rozhodnutí jsou zákroky v n?kterých p?ípadech provád?ny na pacientech, kte?í v d?sledku nemoci, zran?ní nebo vrozené t?lesné vady pot?ebují pé?i estetické chirurgie. V jiných p?ípadech jsou zákroky provád?ny spíše pouze na p?ání pacienta zm?nit nebo zlepšit sv?j vzhled. Bez ohledu na ú?el zákrok? z léka?ského hlediska jsou tyto jednotlivé zákroky srovnatelnými pln?ními a mohou být poskytovány stejnými pracovníky.

19 Podstatou otázek Högsta förvaltningsdomstolen je, jak je t?eba rozum?t výrazu „léka?ská pé?e“ nebo „poskytnutí léka?ské pé?e“ v kontextu poskytování služeb léka?ské povahy, které spo?ívají v takových chirurgických zákrocích nebo lé?b? r?zné povahy, o které se jedná v p?vodním ?ízení. Tento soud si zejména klade otázku, zda je nutno t?mto výraz?m rozum?t tak, že zahrnují všechny druhy chirurgických zákrok? nebo jiných kosmetických procedur provád?ných léka?i a jinými odborníky oprávn?nými k výkonu zdravotnického povolání, nebo zda je pro toto ur?ení klí?ový ú?el zákrok?.

20 Za t?chto podmínek se Högsta förvaltningsdomstolen rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je t?eba ?l. 132 odst. 1 písm. b) a c) sm?rnice o DPH vykládat tak, že v n?m uvedené osvobození od dan? se vztahuje na takové služby, jako jsou služby, o které jde v této v?ci, které spo?ívají v:

- estetické chirurgii,
- estetické lé?b??

2) Je pro toto posouzení relevantní, zda jsou chirurgické operace nebo lé?ba provád?ny za ú?elem prevence nebo lé?by nemocí, t?lesných vad nebo zran?ní?

3) Pokud je t?eba zohlednit ú?el, je nutno vzít v úvahu, jak chápe ú?el zákroku pacient?

4) Je pro toto posouzení relevantní, zda je zákrok provád?n osobami oprávn?nými k výkonu léka?ského povolání nebo že takové osoby rozhodují o ú?elu zákroku?“

K p?edb?žným otázkám

21 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba p?ezkoumat společně, je, zda musí být ?l. 132 odst. 1 písm. b) a c) sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že poskytování takových služeb, o jaké se jedná v p?vodním ?ízení, které spo?ívají v operacích estetické chirurgie a lé?b? pro estetické ú?ely, je osvobozeno od DPH.

22 Druhou otázkou se uvedený soud konkrétn? táže, zda má p?ípadný preventivní nebo lé?ebný ú?el takových služeb vliv na odpov?? na první otázku, a sice zda musí být tyto služby osvobozeny od dan?. V p?ípad? kladné odpov?di se uvedený soud ve své t?etí otázce táže, zda je pro posouzení existence takového ú?elu nutno vzít v úvahu subjektivní chápání t?chto služeb

jejich příjemci. Podstatou čtvrté otázky je zjištění, jaký by pro posouzení v povodním řízení měla význam skutečnost, že podstatné služby jsou poskytovány kvalifikovaným lékařským personálem.

23 K tomuto bodu je třeba předeslat, že výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v článku 132 směrnice o DPH je třeba vykládat restriktivně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle níž DPH podléhá každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Výklad těchto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními a musí splňovat požadavky daňové neutrality. Toto pravidlo restriktivního výkladu tedy neznámá, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v tomto článku 132 vykládány způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození (viz zejména rozsudek ze dne 10. června 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Sb. rozh. s. I-5215, bod 30 a citovaná judikatura).

24 Co se týče služeb lékařské povahy, z judikatury týkající se směrnice 77/388 vyplývá *per analogiam*, že písmena b) a c) čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH, jejichž rozsah působnosti je odlišný, mají za cíl upravit všechna osvobození lékařských služeb ve striktním smyslu od daně (viz rozsudek *Future Health Technologies*, uvedený výše, body 26, 27 a 36 a citovaná judikatura). Článek 132 odst. 1 písm. b) této směrnice se totiž týká služeb poskytovaných v nemocničním prostředí, zatímco čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice se týká lékařských služeb poskytovaných mimo takový rámec jak v soukromém sídle poskytovatele, tak v bydlišti pacienta nebo kdekoli jinde (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. září 2002, *Kügler*, C-141/00, *Recueil*, s. I-6833, bod 36, a *Future Health Technologies*, uvedený výše, bod 36).

25 V důsledku toho se jak pojem „lékářská péče“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, tak pojem „poskytnutí lékařské péče“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice týkají služeb, které mají za cíl diagnostikovat, ošetřovat a v co nejvyšším možném rozsahu léčit nemoci nebo zdravotní obtíže (viz rozsudek *Future Health Technologies*, uvedený výše, body 37 a 38).

26 V tomto ohledu je třeba připomenout, že i když „lékářská péče“ a „poskytnutí lékařské péče“ musí mít terapeutický účel, nevyplývá z toho nutně, že terapeutický účel služby musí být chápán v obzvlášť úzkém pojetí (viz rozsudek *Future Health Technologies*, uvedený výše, bod 40 a citovaná judikatura).

27 Z judikatury Soudního dvora tak vyplývá, že na služby lékařské povahy poskytnuté s cílem chránit zdraví osob, včetně jeho zachování nebo obnovení, se vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice o DPH (viz rozsudek *Future Health Technologies*, uvedený výše, body 41 a 42 a citovaná judikatura).

28 Z toho vyplývá, že v kontextu osvobození stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice o DPH je účel takových služeb, jako jsou služby dotčené v povodním řízení, relevantní pro účely posouzení, zda jsou tyto služby osvobozeny od DPH. Toto osvobození se totiž použije na služby, jejichž účelem je diagnostikovat nebo léčit či vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže nebo chránit, udržovat nebo obnovit zdraví lidí (viz rovněž v tomto smyslu rozsudek *Future Health Technologies*, uvedený výše, bod 43).

29 Takové služby, jakou jsou služby dotčené v povodním řízení, by tak mohly spadat pod pojmy „lékářská péče“ nebo „poskytnutí lékařské péče“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice o DPH, pokud je jejich účelem léčit nebo vyléčit osoby, které v důsledku nemoci, zranění nebo vrozeného tělesného postižení potřebují estetický zákrok. Pokud je oproti tomu účel zákroku čistě kosmetický, nemůže pod tyto pojmy spadat.

30 Skatteverket k tomuto však v podstatě uvádí, že by zjišťování účelu dané operace nebo

lé?by bylo pro poskytovatele služeb i pro da?ové orgány velmi zat?žující a poukazuje na možnost „vážných problém? p?i používání a vymezování“.

31 Je pravda, že v takových situacích, jako je situace dot?ená v p?vodním ?ízení, je možné, aby tatáž osoba povinná k dani vykonávala jak ?innosti osvobozené od dan? na základ? ?l. 132 odst. 1 písm. b) nebo c) sm?rnice o DPH, tak ?innosti, které DPH podléhají.

32 Taková situace je nicmén? touto sm?rnicí konkrétn? p?edvídána a je upravena jejím ?lánkem 173 a následujícími. Podle uvedeného ?lánku 173 platí, že v p?ípad?, že osoba povinná k dani používá zboží a služby jak pro pln?ní, u nichž je DPH odpo?itatelná, tak pro pln?ní, u nichž DPH odpo?itatelná není, je odpo?itatelný jen podíl DPH p?ipadající na hodnotu prvního druhu pln?ní. Odpo?itatelný podíl se ur?uje podle ?lánk? 174 a 175 sm?rnice o DPH pro všechny operace provád?né osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

33 Ohledn? p?edm?tu t?etí p?edb?žné otázky, do jaké míry je p?i posuzování ú?elu ur?itého zákroku nutno vzít v úvahu subjektivní chápání takových služeb, jaké jsou dot?eny v p?vodním ?ízení, jejich p?íjemci, z judikatury vyplývá, že zdravotní problémy, kterých se týkají pln?ní osvobozená od dan? na základ? ?l. 132 odst. 1 písm. b) a c) sm?rnice o DPH, mohou být psychologického rázu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 50, jakož i 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 16 a 24).

34 Nicmén? pouhé subjektivní chápání estetického zákroku osobou, která se mu podrobuje, není samo o sob? rozhodující pro posouzení, zda má tento zákrok terapeutický ú?el.

35 Vzhledem k tomu, že se jedná o léka?ské posouzení, musí se zakládat na léka?ských zjišt?ních u?in?ných osobami s p?íslušnou kvalifikací.

36 Z toho plyne, že okolnosti, kterých se týká ?tvrtá otázka, že takové služby, jaké jsou dot?eny v p?vodním ?ízení, jsou poskytovány nebo provád?ny kvalifikovaným léka?ským personálem, nebo že je ú?el takových zákrok? ur?en takovým personálem, mohou ovlivnit posouzení, zda takové zákroky, jaké jsou dot?eny v p?vodním ?ízení, spadají pod pojem „léka?ská pé?e“ ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH nebo pod pojem „poskytnutí léka?ské pé?e“ ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. c) této sm?rnice.

37 K podání vy?erpávající odpov?di na položené otázky je t?eba p?ipomenout, že pro ú?ely posouzení, zda je takové poskytování služeb, jaké je dot?eno v p?vodním ?ízení, osvobozeno od DPH na základ? ?l. 132 odst. 1 písm. b) nebo c) sm?rnice o DPH, je t?eba vzít v úvahu všechny požadavky kladené na tento ?l. 132 odst. 1 písm. b) nebo c), jakož i jiná relevantní ustanovení hlavy IX, kapitol 1 a 2 této sm?rnice (obdobn? viz zejména rozsudek ze dne 10. ?ervna 2010, CopyGene, C-262/08, Sb. rozh. s. I-5053, bod 37), a nikoliv pouze zda takové služby spadají pod pojem „léka?ská pé?e“ nebo „poskytnutí léka?ské pé?e“ ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. b) a c) uvedené sm?rnice.

38 Zejména u osvobození stanoveného v ?l. 132 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH je tedy p?ípadn? t?eba vzít v úvahu krom? úplného zn?ní tohoto ustanovení rovnž ?lánky 131, 133 a 134 této sm?rnice.

39 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na položené otázky odpov?d?t, že ?l. 132 odst. 1 písm. b) a c) sm?rnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že

– poskytování takových služeb, o jaké se jedná v p?vodním ?ízení, které spo?ívají v operacích estetické chirurgie a lé?b? pro estetické ú?ely, spadá pod pojmy „léka?ská pé?e“ nebo

„poskytnutí lékařské péče“ ve smyslu uvedeného odstavce 1 písm. b) a c), pokud je úelem těchto služeb diagnostikovat nebo léčit či vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže, či chránit, udržovat nebo obnovit zdraví lidí;

- pouhé subjektivní chápání estetického zákroku osobou, která se mu podrobuje, není samo o sobě rozhodující pro posouzení, zda má tento zákrok terapeutický účel;
- skutečnosti, že takové služby, jaké jsou dotčeny v pŕvodním řízení, jsou poskytovány nebo prováděny kvalifikovaný lékařským personálem, nebo že tento personál určuje účel takových služeb, mohou ovlivnit posouzení, zda takové zákroky, jaké jsou dotčeny v pŕvodním řízení, spadají pod pojmy „lékářská péče“ ve smyslu řl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nebo „poskytnutí lékařské péče“ ve smyslu řl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice, a
- pro účely posouzení, zda je takové poskytování služeb, jaké je dotčeno v pŕvodním řízení, osvobozeno od DPH na základě řl. 132 odst. 1 písm. b) nebo c) směrnice o DPH, je třeba vzít v úvahu všechny požadavky kladené na tento odstavec 1 písm. b) nebo c), jakož i jiná relevantní ustanovení hlavy IX kapitol 1 a 2 této směrnice, jako jsou, pokud jde o řl. 132 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice, její řlánky 131, 133 a 134.

K nákladům řízení

40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o úastníky pŕvodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu pŕed pŕedkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení pŕislušný uvedený soud. Výdaje vzniklé pŕedložím jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených úastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (tětí senát) rozhodl takto:

řlánek 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z pŕidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že:

- poskytování takových služeb, o jaké se jedná v pŕvodním řízení, které spoívají v operacích estetické chirurgie a léčbě pro estetické účely, spadá pod pojmy „lékářská péče“ nebo „poskytnutí lékařské péče“ ve smyslu uvedeného odstavce 1 písm. b) a c), pokud je úelem těchto služeb diagnostikovat nebo léčit či vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže, či chránit, udržovat nebo obnovit zdraví lidí;
- pouhé subjektivní chápání estetického zákroku osobou, která se mu podrobuje, není samo o sobě rozhodující pro posouzení, zda má tento zákrok terapeutický účel;
- skutečnosti, že takové služby, jaké jsou dotčeny v pŕvodním řízení, jsou poskytovány nebo prováděny kvalifikovaný lékařským personálem, nebo že tento personál určuje účel takových služeb, mohou ovlivnit posouzení, zda takové zákroky, jaké jsou dotčeny v pŕvodním řízení, spadají pod pojmy „lékářská péče“ ve smyslu řl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 nebo „poskytnutí lékařské péče“ ve smyslu řl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice, a
- pro účely posouzení, zda je takové poskytování služeb, jaké je dotčeno v pŕvodním řízení, osvobozeno od DPH na základě řl. 132 odst. 1 písm. b) nebo c) směrnice 2006/12, je třeba vzít v úvahu všechny požadavky kladené na tento odstavec 1 písm. b) nebo c), jakož i jiná relevantní ustanovení hlavy IX kapitol 1 a 2 této směrnice, jako jsou, pokud jde o řl. 132 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice, její řlánky 131, 133 a 134.

Podpisy.

* Jednací jazyk: švédština.