

Zadeva C-106/05

L.u.P. GmbH

proti

Finanzamt Bochum-Mitte

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

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitve – Člena 13(A)(1)(b) in (c) ter 13(A)(2)(a) – Zunajbolnišnična zdravstvena oskrba, ki jo opravljajo osebe, ki niso osebe javnega prava – Zdravstvena oskrba pri opravljanju medicinske poklicne dejavnosti – Medicinske preiskave, ki jih po naročilu splošnih zdravnikov opravijo laboratoriji zasebnega prava zunaj zdravstvene ustanove – Pogoji oprostitve – Prosta presoja držav članic – Meje“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Davki na dodano vrednost – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, predvidene v Šesti direktivi

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(A)(1)(b) in (2)(a))

Člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da se za medicinske preiskave, namenjene preventivnemu opazovanju in pregledom pacientov, ki jih, tako kot v postopku v glavni stvari, po naročilu splošnih zdravnikov opravi laboratorij zasebnega prava zunaj zdravstvene ustanove, lahko uporablja oprostitve iz te določbe, ki velja za zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, ki jo opravljajo druge uradno priznane ustanove zasebnega prava v smislu navedene določbe.

Zdravstvene storitve, ki se opravijo z namenom varovanja in ohranjanja zdravja ter zdravljenja, so namreč v skladu s to določbo oproščene. Medicinske preiskave, ki jih, kot v tem primeru, naročijo splošni zdravniki v okviru zdravljenja, ki ga opravljajo, pa prispevajo k ohranjanju zdravja, ker kot vsaka preventivna zdravstvena storitev omogočajo opazovanje in pregled pacientov, preden so potrebni diagnoza, negovanje ali zdravljenje morebitne bolezni.

Člena 13(A)(1)(b) in 13(A)(2)(a) Šeste direktive ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za oprostitve takih preiskav določa pogoje, ki se ne uporabljajo za oprostitve zdravstvene oskrbe, ki jo opravljajo splošni zdravniki, ki so jih naročili, in ki so poleg tega drugačni od tistih, ki se uporabljajo za dejavnosti, tesno povezane z zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu prve od teh določb. Vendar v skladu z ustaljeno sodno prakso nacionalna sodišča preverijo, ali države članice z določitvijo takih pogojev niso prekoračile meja proste presoje ob spoštovanju načela prava Skupnosti, še posebej načela enakega obravnavanja, ki se na področju davka na dodano vrednost izraža z načelom davčne nevtralnosti.

Člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive tako nasprotuje temu, da nacionalna ureditev, ki za oprostitve medicinskih preiskav, ki jih opravijo laboratoriji zasebnega prava zunaj zdravstvenih ustanov, določa pogoj, da so opravljene pod zdravniškim nadzorom. Pojem „zunajbolnišnična zdravstvena oskrba“ iz te določbe namreč ne zajema le storitev, ki jih opravljajo neposredno zdravniki ali drugi

zdravstveni strokovnjaki pod zdravniškim nadzorom, ampak tudi paramedicinske storitve, ki se opravljajo v bolnišnicah zgolj na odgovornost oseb, ki niso zdravniki.

Po drugi strani ta določba ne nasprotuje temu, da bi ta ureditev oprostita navedene preiskave pod pogojem, da je najmanj 40 % namenjenih zavarovancem nosilca socialnega zavarovanja. Nacionalni organi namreč lahko, da bi določili, ali se ustanovam zasebnega prava prizna oprostitev iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive, v skladu z nacionalnim pravom in pod nadzorom nacionalnih sodišč poleg splošnega interesa dejavnosti zadevnega davčnega zavezanca in dejstva, da so drugi davčni zavezanci, ki opravljajo enake dejavnosti, že podobno priznani, upoštevajo tudi dejstvo, da so znaten del stroškov spornih storitev morebiti prevzele že zdravstvene zavarovalnice ali drugi organi socialnega varstva.

(Glej točke 29, 30, 48, 51, 53 in 55 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 8. junija 2006(*)

„Šesta direktiva DDV – Oprostitve – člena 13(A)(1)(b) in (c) ter 13(A)(2)(a) – Zunajbolnišnična zdravstvena oskrba, ki jo opravljajo osebe, ki niso osebe javnega prava – Zdravstvena oskrba pri opravljanju medicinske poklicne dejavnosti – Medicinske preiskave, ki jih po naročilu splošnih zdravnikov opravijo laboratoriji zasebnega prava zunaj zdravstvene ustanove – Pogoji oprostitve – Prosta presoja držav članic – Omejitve“

V zadevi C-106/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 25. novembra 2004, ki je na Sodišče prispela 3. marca 2005, v postopku

L.u.P. GmbH

proti

Finanzamt Bochum-Mitte,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus in A. Ó Caoimh (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. januarja 2006,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za L.u.P. GmbH najprej R. Todtenhöfer in N. Bohn, dav?ni svetovalec, nato W. Krieger, odvetnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. marca 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 13(A)(1)(b) in (c) ter 2(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med L.u.P. GmbH (v nadaljevanju: L.u.P.) in Finanzamt Bochum?Mitte (v nadaljevanju: Finanzamt), ker je slednji zavrnil, da bi bile medicinske preiskave, ki jih je L.u.P. opravil za družbe, ki upravljajo z laboratoriji, katerih ?lani so splošni zdravniki, ki so v okviru zdravljenja, ki ga opravljajo, naro?ili navedene preiskave, oproš?ene davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 ?len 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive dolo?a:

„1. Brez vpliva na druge dolo?be Skupnosti države ?lanice pod pogoji, ki jih dolo?ijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in prepre?evanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

b) bolnišni?no in zunajbolnišni?no zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;

c) zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država ?lanica. “

4 ?len 13(A)(2)(a), tretji pododstavek, te direktive dolo?a:

„2. a) Države ?lanice lahkoodobrijo osebam, ki niso osebe javnega prava, vsako od oprostitev iz pododstavkov (l)(b), [...] ?e v vsakem posameznem primeru izpolnjujejo enega ali ve? naslednjih pogojev:

[...]

– [zadevne osebe] zara?unavajo cene, ki jihodobrijo organi oblasti ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev, cene, nižje od tistih, ki jih za

podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za davek na dodano vrednost.“

Nacionalna ureditev

5 Zakon o prometnih davkih (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, v nadaljevanju: UStG) v §-lenu 4, točka 14, prvi stavek, določa oprostitve „dejavnosti, ki izhajajo iz opravljanja poklica zdravnika, zobozdravnika, fizioterapevta, kinezioterapevta, babice ali drugih podobnih medicinskih dejavnosti v smislu §-lena 18(1), točka 1, zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) in iz opravljanja poklica kliničnega kemika“.

6 Po mnenju predložitvenega sodišča se ta določba lahko uporabi za medicinski laboratorij, ki ima pravno obliko družbe z omejeno odgovornostjo (Gesellschaft mit beschränkter Haftung). Bundesverfassungsgericht meni, da načelo enakega obravnavanja dejansko nasprotuje različnemu obravnavanju na področju oprostitve prometnih davkov zgolj na podlagi pravne oblike podjetja.

7 §-len 4, točka 16(c), UStG določa:

„Izmed storitev iz §-lena 1(1), točke od 1 do 3, so davka oproščene:

[...]

16. Storitve, ki so tesno povezane z delovanjem bolnišnic, kliničnih centrov, specializiranih za ugotavljanje bolezni, in drugih ustanov za zdravljenje, diagnostiko ali medicinske preiskave, [...]

[...]

c) se storitve v specializiranih kliničnih centrih za ugotavljanje bolezni in v drugih ustanovah za zdravljenje, diagnostiko ali medicinske preiskave opravijo pod zdravniškim nadzorom in če je bilo prejšnje koledarsko leto najmanj 40 % storitev opravljenih za osebe, našteje v točki 15(b) [...]“

8 Osebe, navedene v zadnjenavedeni določbi, so zavarovanci nosilca socialnega zavarovanja, upravičenci do socialne pomoči in prejemniki pokojnine (ali žrtve vojne).

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 L.u.P. je družba z omejeno odgovornostjo, ustanovljena po nemškem pravu, katere edini družbenik je zdravnik Scharmann. Medicinske preiskave opravlja predvsem za družbe, ki upravljajo z laboratoriji, katerih člani so splošni zdravniki, ki so v okviru zdravljenja, ki ga opravljajo, navedene preiskave.

10 Finanzamt je menil, da je treba za te storitve zaračunati DDV.

11 Finanzgericht je potrdilo odločbo Finanzamta, ker, na eni strani, čeprav je L.u.P. „druga ustanova za zdravljenje“ v smislu §-lena 4, točka 16, UStG, zadevne storitve niso bile opravljene „pod zdravniškim nadzorom“ v smislu te določbe, in na drugi strani, ker L.u.P. ni dokazala, da je bilo vsako prejšnje koledarsko leto najmanj 40% storitev opravljenih za osebe, našteje v §-lenu 4, točka 15(b), UStG.

12 L.u.P. je pri Bundesfinanzhof vložila zahtevo za revizijo te odločbe.

13 V svojem predložitvenem sklepu Bundesfinanzhof ugotavlja, da je Finanzgericht upravičeno štelo, da zadevne storitve niso oproščene na podlagi §-lena 4, točke 16(c), UStG, ker je

ugotovljeno, da te storitve niso bile opravljene v zahtevanem deležu za skupine oseb iz točke 15 te določbe.

14 Vendar pa je to sodišče izrazilo dvome glede vprašanja, ali je treba zadevne storitve šteti za dejavnosti, „tesno povezane“ z „zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo“, ki jih opravljajo „bolnišnice“ v smislu člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive ali pa za „zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti“ v smislu (1)(c) istega člena.

15 Na eni strani Bundesfinanzhof poudarja, da čeprav medicinske preiskave prispevajo k diagnosticiranju bolnikov in bi torej lahko pomenile zdravstveno oskrbo v smislu (1)(c) člena 13(A) Šeste direktive, pa laboratoriji, ki opravijo te analize, na splošno storitev ne opravljajo na podlagi odnosa zaupanja med njim in pacientom, kar izključuje uporabo oprostitve iz te določbe (sodba z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler, C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 35). Poleg tega to sodišče opozarja, da čeprav iz sodbe z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 20) izhaja, da so medicinske preiskave po mnenju Sodišča dejavnosti, tesno povezane z zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu člena 13(A)(1)(b) navedene direktive, so po mnenju tega sodišča storitve zdravnikov, ki so navedene preiskave, oproščene na podlagi člena 13(A)(1)(c) te direktive. Zadržana določba naj se torej ne bi uporabljala za dejavnosti, ki so tesno povezane z zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo.

16 Predložitveno sodišče meni, da bi v primeru, da bi bile zadevne storitve oproščene na podlagi člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive, člen 4, točka 16(c), UStG neustrezno prenesel določbe te direktive. Če te storitve spadajo pod člen 13(A)(1)(b) navedene direktive, se to sodišče sprašuje, ali se lahko za dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, zavrne oprostitve na podlagi pogojev iz tega odstavka in drugega odstavka navedenega člena, če je sama zunajbolnišnična zdravstvena oskrba oproščena, pa čeprav ne izpolnjuje teh pogojev. Besedilo člena 13(A)(1)(b) naj bi dovoljevalo tako razlago. Vendar bi bilo mogoče pogoj, ki ga ta določba določa glede izbranih zdravstvenih ustanov, razlagati tudi tako, da se nanaša le na bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, ne pa na dejavnosti, ki so z njo tesno povezane. Poleg tega bi bil dostop do zunajbolnišnične in bolnišnične zdravstvene oskrbe težji, če bi se za oprostitve dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in navedeno zdravstveno oskrbo, uporabljale strožje zahteve. Ta položaj bi bil tudi v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, saj bi bili bolnišnice in centri za zdravljenje in diagnostiko v davčno manj ugodnem položaju, če ne bi same opravljale medicinskih preiskav.

17 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali določbe člena 13A(1)(b) in (2) [Šeste direktive] dopuščajo, da se oprostitve medicinskih laboratorijskih preiskav, ki jih navedejo splošni zdravniki, dovoli pod pogoji iz teh določb, tudi če je zdravniško zdravljenje v vsakem primeru oproščeno?“

Vprašanje za predhodno odločanje

18 Namen vprašanja predložitvega sodišča je pravzaprav določiti pogoje, pod katerimi člen 13(A) Šeste direktive dopušča, da so medicinske preiskave, ki jih po navedilu splošnih zdravnikov opravijo laboratoriji zasebnega prava zunaj zdravstvenih ustanov, oproščene DDV-ja.

19 Da bi odgovorili na to vprašanje, je treba najprej preveriti, ali ta določba, kot domneva navedeno sodišče, državam članicam dejansko omogoča, da so lahko take medicinske preiskave oproščene, kot določa zadevna nacionalna zakonodaja, in v primeru pritrditve, pod katerimi pogoji se ta oprostitve lahko dovoli.

Oprostitev zadevnih storitev iz postopka v glavni stvari

20 Kot opozarja predložitveno sodišče, se za medicinske storitve lahko uporabljajo oprostitev iz člena 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive.

21 V skladu s členom 13(A)(1)(b) te direktive države članice oprostitijo zlasti zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih zagotavljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste. Člen 13(A)(1)(c) pa določa oprostitev zdravstvene oskrbe pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica.

22 V skladu s sodno prakso Sodišča je merilo, ki ga je treba upoštevati pri določitvi področja uporabe teh dveh primerov oprostitve, manj povezano z vrsto storitve kot s krajem, kjer se storitev opravi. Člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive dejansko določa oprostitev storitev, ki zajemajo celotno zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v ustanovah, ki imajo socialne cilje, kot je varstvo zdravja, medtem ko se 13(A)(1)(c) nanaša na oprostitev storitev, ki se opravijo zunaj bolnišnic, pa naj bo to na domu ponudnika storitev, na domu pacienta ali drugod (glej v tem smislu sodbo z dne 23. februarja 1988 v zadevi Komisija proti Združenemu Kraljestvu, 353/85, Recueil, str. 817, točki 32 in 33, zgoraj navedeno sodbo Kügler, točki 35 in 36, in sodbo z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier, C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 47).

Vrsta storitev iz postopka v glavni stvari

23 Čeprav se zdi, da se predložitveno sodišče v sklepu ter L.u.P in Komisija Evropskih skupnosti v pisnih stališjih strinjajo, da so medicinske preiskave, kakršne so v postopku v glavni stvari, lahko dejavnosti, „tesno povezane“ z „zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo“ v smislu 13(A)(1)(b) Šeste direktive, je treba v obravnavani zadevi preveriti, ali so te preiskave vendarle „zunajbolnišnična zdravstvena oskrba“ v smislu te določbe ali pa „zdravstvena oskrba“ v smislu (1)(c) tega odstavka. Če bi bilo tako, bi bile navedene preiskave dejansko oproščene na podlagi Šeste direktive ne glede na kraj, kjer bi se opravile, pa čeprav zadnjenavedena določba oprostitve dejavnosti, tesno povezanih z zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, ne določa izrecno (glej glede tega zgoraj navedeno sodbo Dornier, točka 47).

24 V skladu s sodno prakso Sodišča je treba oprostitev iz člena 13 Šeste direktive razlagati strogo, ker so izjema od splošnega načela, v skladu s katerim se davčnemu zavezancu obračuna DDV na vsako storitev, ki jo opravi za plačilo. Vendar mora biti razlaga izrazov, ki jih uporablja ta določba, v skladu z nameni navedenih oprostitvev in mora spoštovati zahteve načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV-ja (zgoraj navedena sodba Dornier, točka 42, in sodba z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 29).

25 Kot je Sodišče že odločilo, je skupni namen oprostitvev iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive in iz (c) tega člena znižanje stroškov zdravljenja (zgoraj navedena sodba Dornier, točka 43, in sodba z dne 20. novembra 2003 v zadevi D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 58).

26 Glede medicinskih storitev iz sodne prakse izhaja, da je treba pojme „zunajbolnišni?na zdravstven[a] oskrb[a]“ iz ?lena 13(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati v tem smislu, da pokrivajo celotno zdravstveno oskrbo (c) tega odstavka (zgoraj navedena sodba Dornier, to?ka 50); ker je namen teh dveh dolo?b urediti vse oprostitve medicinskih storitev v ožjem pomenu (zgoraj navedena sodba Kügler, to?ka 36).

27 Torej se pojem „zunajbolnišni?n[a] zdravstven[a] oskrb[a]“ iz ?lena 13(A)(1)(b) Šeste direktive in pojem „zdravstven[a] oskrb[a]“ iz (c) istega odstavka nanašata na storitve, katerih namen je postavitve diagnoze, negovanje in, kolikor je mogo?e, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Dornier, to?ka 48).

28 V obravnavani zadevi je predložitveno sodiš?e izrazilo dvom, da so medicinske preiskave, kakršne so v postopku v glavni stvari, taka zdravstvena oskrba, ?eprav priznava, da navedene preiskave prispevajo k dolo?itvi bolezni. Komisija pa hkrati zatrjuje, da glede na funkcionalno in teleološko razlago upoštevni dolo?b Šeste direktive laboratorija, ki opravlja take preiskave, ni mogo?e primerjati s centrom za diagnostiko, ker navedene preiskave omogo?ajo le diagnosticiranje, in da bi lahko na podlagi sistemati?ne razlage teh dolo?b te preiskave šteli za zunajbolnišni?no zdravstveno oskrbo, ker omogo?ajo postavitve diagnoze in so z njo nelo?ljivo povezane.

29 Glede tega je treba opozoriti, da ?e morata „zunajbolnišni?n[a] zdravstven[a] oskrb[a]“ in „zdravstven[a] oskrb[a]“ imeti terapevtski namen, pa iz tega nujno ne izhaja, da je treba terapevtski namen razumeti v ožjem pomenu besedne zveze. Kot izhaja iz sodne prakse Sodiš?a, so lahko zdravstvene storitve, ki se opravljajo preventivno, oproš?ene na podlagi ?lena 13(A)(1)(c) Šeste direktive. Tudi ?e se izkaže, da osebe, za katere se opravijo preiskave in drugi preventivni medicinski posegi, nimajo nobene bolezni ali zdravstvene težave, je vklju?itev navedenih storitev v pojma „zunajbolnišni?n[a] zdravstven[a] oskrb[a]“ in „zdravstven[a] oskrb[a]“ dejansko v skladu z namenom znižanja stroškov zdravljenja, ki je skupen oprostitvi iz ?lena 13(A)(1)(b) Šeste direktive in oprostitvi iz (c) navedenega odstavka. Zdravstvene storitve, ki se opravijo z namenom varovanja in ohranjanja zdravja ter zdravljenja, so zato oproš?ene v skladu s ?lenom 13(A)(1)(b) in (c) navedene direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 20. novembra 2003 v zadevi Unterpertinger, C-212/01, Recueil, str. I-13859, to?ki 40 in 41, ter zgoraj navedeno sodbo D’Ambrumenil in Dispute Resolution Services, to?ki 58 in 59).

30 Medicinske preiskave, ki jih, kot v tem primeru, naro?ijo splošni zdravniki v okviru zdravljenja, ki ga opravljajo, prispevajo k ohranjanju zdravja, ker kot vsaka preventivna zdravstvena storitev omogo?ajo opazovanje in pregled pacientov, preden so potrebni diagnoza, negovanje ali zdravljenje morebitne bolezni.

31 V teh okoliš?inah; kot je na obravnavi zatrjevala L.u.P. in sta predložitveno sodiš?e in Komisija priznala, da je mogo?e; je treba šteti, upoštevajo? cilj znižanja stroškov zdravljenja, ki ga zasledujejo zgoraj navedene oprostitve, da so medicinske preiskave, kakršne so v postopku v glavni stvari, katerih namen so preventivno opazovanje in pregledi pacientov, „zdravstven[a] oskrb[a]“ v smislu ?lena 13(A)(1)(b) Šeste direktive ali „izzvenbolnišni?n[a] zdravstven[a] oskrb[a]“ v smislu (A)(1)(c) tega ?lena (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, to?ka 30).

32 Poleg tega je ta razlaga v skladu z na?elom dav?ne nevtralnosti, ki nasprotuje možnosti, da bi se opravljanje podobnih storitev, ki so si konkuren?ne, glede DDV-ja obravnavalo razli?no (sodba z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nem?iji, C-109/02, Recueil, str. I?12691, to?ka 20, in zgoraj navedena sodba Kingscrest Associates in Montecello, to?ka 54). To na?elo se dejansko ne bi bilo spoštovalo, ?e bi se za medicinske preiskave, ki jih naro?ijo splošni zdravniki,

uporabljala druga?na ureditev DDV-ja glede na kraj, kjer se opravijo, medtem ko bi bila njihova kakovost glede na izobrazbo zadevnih ponudnikov storitev enaka (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Dornier, to?ka 49, in sodbo z dne 27. aprila 2006 v združenih zadevah Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 in C-444/04, še neobjavljena v ZOdl., to?ki 40 in 41).

Kakovost ustanov, ki opravljajo zadevne storitve iz postopka v glavni stvari

33 V obravnavani zadevi iz predložitvenega sklepa izhaja, da so bile medicinske preiskave iz postopka v glavni stvari opravljene zunaj zasebne ordinacije splošnega zdravnika, ki jih je naro?il. V teh okoliš?inah je treba preveriti, ali navedene preiskave lahko spadajo pod ?len 13(A)(1)(b) Šeste direktive.

34 Komisija meni, da laboratorij, kakršen je v postopku v glavni stvari, ni niti bolnišnica niti „cent[er] za zdravljenje in diagnostiko“ v smislu ?lena 13(A)(1)(b) Šeste direktive. Ravno tako naj ne bi bil druga ustanova „podobne vrste“, ker naj bi se srž te dolo?be nanašalo na priznane ustanove z izdelano organizacijo. Kon?no naj ga ne bi bilo mogo?e šteti za center za diagnostiko, ker preiskave omogo?ajo zgolj pripravo diagnoze.

35 Te trditve ni mogo?e sprejeti. Ker medicinske preiskave glede na svoj terapevtski namen spadajo k pojmu „zunajbolnišni?n[a] zdravstven[a] oskrb[a]“, ki je dolo?en v ?lenu 13(A)(1)(b) Šeste direktive, je treba laboratorij, kakršen je v postopku v glavni stvari, šteti za ustanovo „podobne vrste“ kot „bolnišnice“ in „cent[ri] za zdravljenje in diagnostiko“ v smislu te dolo?be.

36 Kot izhaja iz to?k 31 in 32 te sodbe, cilj znižanja stroškov zdravljenja iz ?lena 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive in na?elo dav?ne nevtralnosti nasprotujeta temu, da bi se za medicinske preiskave uporabljala druga?na ureditev DDV-ja glede na kraj, kjer se opravijo, medtem ko je njihova kakovost glede izobrazbe zadevnih ponudnikov storitev enaka.

37 Trditev Komisije, da iz sodne prakse na podro?ju oprostitev izhaja, da dejavnosti, ki se opravijo kot del tistih, ki jih je opravil zadnji ponudnik storitev, niso oproš?ene (sodbe z dne 11. julija 1985 v zadevi Komisija proti Nem?iji, 107/84, Recueil, str. 2655, to?ka 20; z dne 8. marca 2001 v zadevi Skandia, C?240/99, Recueil, str. I?1951, to?ki 40 in 41; z dne 13. decembra 2001 v zadevi CSC Financial Services, C?235/00, Recueil, str. I?10237, to?ki 39 in 40, in z dne 3. marca 2005 v zadevi Arthur Andersen, C?472/03, Recueil, str. I?1719, to?ka 39), ker naj bi pod ?len 13(A)(1)(b) spadale zgolj medicinske preiskave, ki jih laboratoriji opravijo za ra?un pacientov v okviru neposrednega pogodbenega razmerja z njimi, je treba prav tako zavrniti; ta sodna praksa se namre? nanaša le na razlago drugih oprostitev, ki imajo druga?no besedilo in cilje kot so ti, ki jih zasleduje slednja dolo?ba (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 1985 v zadevi Komisija proti Nem?iji, to?ka 13).

38 Poleg tega je Sodiš?e glede oprostitve prenosa laboratorijskih analiz zaradi medicinskih preiskav že odlo?ilo, da za uporabo ?lena 13(A)(1)(b) ni pomembno, ali laboratorij, ki prenese navedeno analizo, opravi tudi preiskavo, ali jo naro?i pri drugem laboratoriju – pri ?emer ostane odgovoren za pacienta –, ali pa zaradi lastnosti opravljene preiskave prenese analizo specializiranemu laboratoriju (zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, to?ka 28). Prav tako iz to?ke 67 zgoraj navedene sodbe D’Ambrumenil in Dispute Resolution Services izhaja, da zdravniški pregledi, katerih prvenstveni namen je prepre?evanje in ugotavljanje bolezni ter opazovanje zdravstvenega stanja delavcev ali zavarovancev, lahko izpolnijo pogoje za oprostitev iz ?lena 13(A)(1)(c) Šeste direktive, ?eprav so jih zahtevale tretje osebe.

39 Tako iz zgoraj navedenega izhaja, da se za medicinske preiskave, ki jih opravijo laboratoriji zasebnega prava, kakršni so v postopku v glavni stvari, katerih namen sta preventivno opazovanje in pregled pacientov, lahko uporabi oprostitev za zunajbolnišni?no zdravstveno oskrbo iz ?lena

13(A)(1)(b) Šeste direktive.

40 Preveriti je torej treba, pod katerimi pogoji ta določba omogoča tako oprostitev.

Pogoji za oprostitev

41 Iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive izhaja, da morajo biti laboratoriji zasebnega prava, kakršni so v postopku v glavni stvari, ki spadajo pod pojem „druge [...] ustanove podobne vrste“ iz te določbe, „uradno priznani“, da bi bili oproščeni na njeni podlagi.

42 Kot je bilo že odločeno, člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive pogojev in načinov tega priznanja ne določa podrobno. Načeloma je torej določanje pravil, v skladu s katerimi se tako priznanje lahko dodeli ustanovam, ki ga zahtevajo, pristojnost nacionalnega prava posamezne države članice. Države članice imajo glede tega prosto presojo (zgoraj navedena sodba Dornier, točka 64 in 81).

43 Poleg tega člen 13(A)(2)(a) Šeste direktive državam članicam omogoča, da osebam, ki niso osebe javnega prava, dovolijo oprostitev iz odstavka 1(b), ob spoštovanju enega od pogojev, navedenih v nadaljevanju te določbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Dornier, točka 65). Države članice lahko prosto določijo poljubne dodatne pogoje za to, da se dovoli navedena oprostitev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 38).

44 Iz besedila predhodnega vprašanja je razvidno, da se predložitveno sodišče sprašuje, ali te določbe omogočajo, da so medicinske preiskave, kakršne so v postopku v glavni stvari, oproščene pod pogoji, ki pa niso določeni za oprostitev zdravstvene oskrbe, ki jo dajejo splošni zdravniki, ki so te preiskave naročili.

45 Glede tega zadostuje, da ugotovimo, da iz besedila člena 13(A)(2) Šeste direktive izhaja, da se pogoji iz točke 13(A)(2)(a) lahko uporabljajo le za medicinske storitve, ki spadajo pod člen 13(A)(1)(b), in ne za zdravstveno oskrbo, ki je oproščena na podlagi (1)(c) tega člena. Poleg tega zadnjenavedena določba za oprostitev navedene zdravstvene oskrbe ne določa pogoja statusa osebe javnega prava ali da osebo oziroma ustanovo, ki ponuja oskrbo, prizna zadevna država članica, temveč pogoj, da se ta zdravstvena oskrba daje znotraj medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli nacionalna ureditev (zgoraj navedena sodba Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, točka 23).

46 Za te določbe je znano, da so za oprostitev medicinskih preiskav lahko določeni pogoji, ki ne veljajo za zdravnike, ki so navedene preiskave naročili.

47 Poleg tega in v nasprotju s tem, kar navaja predložitveno sodišče, iz proste presoje, ki jo imajo države članice pri priznavanju ustanov zasebnega prava z namenom uporabe člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive, in iz določb 2(a) tega člena, ki navedenim državam članicam ne nalaga, naj določijo pogoje, ki jih navaja, ampak jim omogoča, da pogoje določijo za vsak posamičen primer, izhaja, da lahko te države članice načeloma za to, da so medicinske preiskave oproščene kot izvenbolnišnična zdravstvena oskrba, določijo drugačne pogoje od tistih, ki so določeni za oprostitev dejavnosti, tesno povezanih s tako zdravstveno oskrbo.

48 V skladu z ustaljeno sodno prakso je vendarle pristojnost nacionalnih sodišč, da preverijo, ali države članice z določitvijo takih pogojev, niso prekoračile meja proste presoje ob spoštovanju načela prava Skupnosti, še posebej načela enakega obravnavanja, ki se na področju DDV-ja izraža z načelom davčne nevtralnosti (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Dornier, točka 69, Kingscrest Associates in Montecello, točka 52, ter Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen,

točka 36).

49 V obravnavani zadevi iz predložitvenega sklepa izhaja, da nacionalna ureditev oprosti laboratorijske medicinske preiskave, kakršne so v postopku v glavni stvari, pod pogojem, da se navedene preiskave na eni strani opravijo pod zdravniškim nadzorom, in na drugi strani, da se najmanj 40 % storitev nanaša na zavarovance nosilca socialnega zavarovanja.

50 V zvezi s tem je treba takoj poudariti, da spoštovanje načela davčne nevtralnosti najprej zahteva, naj se za vse vrste ustanov zasebnega prava iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktve določijo enaki pogoji za priznanje, da lahko opravljajo podobne storitve. V obravnavanem primeru je torej nacionalno sodišče pristojno, da preveri, ali je nacionalna ureditev v skladu s to zahtevo, oziroma ali nasprotno uporabo zadevnih pogojev omejuje na določene vrste ustanov, medtem ko so druge od te uporabe izključene.

51 Če bi nacionalna ureditev za oprostitev zunajbolnišnične zdravstvene oskrbe, kakršna je v postopku v glavni stvari, določila pogoje, kar mora določiti predložitveno sodišče, je treba poudariti, da je Sodišče že razsodilo, da pogoj o zdravniškem pregledu, če je v zvezi s tem, da so storitve, ki se opravljajo le na odgovornost strokovnjakov za paramedicino, izključene iz oprostitve, prekorači meje proste presoje, ki jo državam članicam daje člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive. Pojem „zunajbolnišnična zdravstvena oskrba“ iz te določbe ne zajema le storitev, ki jih opravljajo neposredno zdravniki ali drugi zdravstveni strokovnjaki pod zdravniškim nadzorom, ampak tudi paramedicinske storitve, ki se opravljajo v bolnišnicah zgolj na odgovornost oseb, ki niso zdravniki (zgoraj navedena sodba Dornier, točka 70).

52 Torej država članica za oprostitev iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive ne sme veljavno določiti pogoja, pod katerim se priznajo ustanove zasebnega prava, ki bi določal, da morajo biti preiskave, ki jih te izvedejo, opravljene pod zdravniškim nadzorom (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Dornier, točki 71 in 82).

53 Glede drugega pogoja iz sodne prakse prav tako izhaja, da nacionalni organi zato, da bi določili, ali se ustanovam zasebnega prava prizna oprostitev iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive, lahko v skladu z nacionalnim pravom in pod nadzorom nacionalnih sodišč poleg splošnega interesa dejavnosti zadevnega davčnega zavezanca in dejstva, da so drugi davčni zavezanci, ki opravljajo enake dejavnosti, že podobno priznani, upoštevajo tudi dejstvo, da so znaten del stroškov spornih storitev morebiti prevzele že zdravstvene zavarovalnice ali drugi organi socialnega varstva (zgoraj navedena sodba Dornier, točki 72 in 73).

54 Zadevna država članica s tem, da za priznanje laboratorijev zasebnega prava, da bi se uporabila navedena oprostitev, zahteva, naj je najmanj 40 % medicinskih preiskav, ki jih izvedejo zadevni laboratoriji, namenjenih zavarovancem nosilca socialnega zavarovanja, ni prekoračila proste presoje, ki ji jo podeljuje navedena določba.

55 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti tako, da:

- je člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive treba razlagati tako, da se za medicinske preiskave, namenjene preventivnemu opazovanju in pregledom pacientov, ki jih, tako kot v postopku v glavni stvari, po naročilu splošnih zdravnikov opravi laboratorij zasebnega prava zunaj zdravstvene ustanove, lahko uporablja oprostitev iz te določbe, ki velja za zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, ki jo opravljajo druge uradno priznane ustanove zasebnega prava v smislu navedene določbe;
- člen 13(A)(1)(b) in 13(A)(2)(a) navedene direktive ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za oprostitev takih preiskav določa pogoje, ki se ne uporabljajo za oprostitev zdravstvene oskrbe, ki jo

opravljajo splošni zdravniki, ki so jih naročili, in ki so poleg tega drugačni od tistih, ki se uporabljajo za dejavnosti, tesno povezane z zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu prve od teh določb;

– člen 13(A)(1)(b) te direktive nasprotuje temu, da nacionalna ureditev, ki za oprostitev medicinskih preiskav, ki jih opravijo laboratoriji zasebnega prava zunaj zdravstvenih ustanov, določi pogoj, da so opravljene pod zdravniškim nadzorom. Nasprotno ta določba ne nasprotuje temu, da bi ta ureditev oprostila navedene preiskave pod pogojem, da je najmanj 40 % namenjenih zavarovancem nosilca socialnega zavarovanja.

Stroški

56 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da se za medicinske preiskave, preiskave, namenjene preventivnemu opazovanju in pregledom pacientov, ki jih, tako kot v postopku v glavni stvari, po naročilu splošnih zdravnikov opravi laboratorij zasebnega prava zunaj zdravstvene ustanove, lahko uporablja oprostitev iz te določbe, ki velja za zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, ki jo opravljajo druge uradno priznane ustanove zasebnega prava v smislu navedene določbe.

člen 13(A)(1)(b) in 13(A)(2)(a) navedene direktive ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za oprostitev takih preiskav določi pogoje, ki se ne uporabljajo za oprostitev zdravstvene oskrbe, ki jo opravljajo splošni zdravniki, ki so jih naročili, in ki so poleg tega drugačni od tistih, ki se uporabljajo za dejavnosti, tesno povezane z zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu prve od teh določb.

člen 13(A)(1)(b) te direktive nasprotuje temu, da nacionalna ureditev, ki za oprostitev medicinskih preiskav, ki jih opravijo laboratoriji zasebnega prava zunaj zdravstvenih ustanov, določi pogoj, da so opravljene pod zdravniškim nadzorom. Nasprotno ta določba ne nasprotuje temu, da bi ta ureditev oprostila navedene preiskave pod pogojem, da je najmanj 40 % namenjenih zavarovancem nosilca socialnega zavarovanja.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.