Downloaded via the EU tax law app / web

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

p?ednesené dne 7. b?ezna 2006(1)

V?c C?106/05

L.u.P. GmbH

proti

Finanzamt Bochum-Mitte

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

„Šestá sm?rnice o DPH – Osvobození od dan? – ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) a c) a odst. 2 – Léka?ská pé?e – Pé?e poskytovaná v rámci výkonu léka?ského povolání – Léka?ské rozbory provád?né laborato?í na p?edpis léka??“

1. Projednávanou žádostí o rozhodnutí o p?edb?žné otázce pokládá Bundesfinanzhof (N?mecko) (Spolkový finan?ní soud) Soudnímu dvoru otázku týkající se výkladu šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan?(2) (dále jen „šestá sm?rnice“).

2. Otázka se konkrétn?ji týká výkladu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a c) a odst. 2 šesté sm?rnice a sm??uje k ur?ení podmínek, na které mohou ?lenské státy vázat osvobození léka?ských rozbor? provád?ných externími soukromoprávními laborato?emi na léka?ský p?edpis od dan? z p?idané hodnoty (dále jen „DPH“).

I – **Skutkový stav, právní rámec a otázka položená Soudnímu dvoru**

3. L.u.P GmbH (dále jen „L.u.P“) je spole?ností s ru?ením omezeným, založenou podle n?meckého práva, jejímž jediným spole?níkem je doktor laboratorní medicíny Ingo Scharmann. L.u.P provád?la léka?ské rozbory pro dv? sdružení laborato?í, k nimž jsou p?idruženi prakti?tí léka?i. Ti p?edepisovali tyto rozbory v rámci jimi poskytované pé?e.

4. Finanzamt Bochum-Mitte (dále jen „Finanzamt“) m?l za to, že služby, které L.u.P poskytovala sdružením laborato?í, podléhají DHP. Finanzgericht potvrdil rozhodnutí o odmítnutí osvobození od DPH s od?vodn?ním, že L.u.P sice byla podle ?l. 4 bodu 16 písm. c) zákona 1980/1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, dále jen „UStG“) takzvaným „dalším za?ízením poskytujícím léka?ská vyšet?ení“, její služby však nebyly v požadované mí?e zajiš?ovány „pod léka?ským dohledem“. L.u.P krom toho nep?edložila d?kaz o tom, že v p?edcházejícím kalendá?ním roce bylo alespo? 40 % služeb poskytnuto p?íjemc?m uvedeným v ?l. 4 bodu 15 písm. b) UStG.

5. ?lánek 4 bod 16 písm. c) UStG totiž stanoví:

„Z pln?ní uvedených v ?l. 1 odst. 1 bodech 1 až 3 jsou v souladu s ?l. 4 bodem 16 UStG od dan? osvobozeny ?innosti úzce související s provozováním nemocnic, klinik specializovaných na depistáž a dalších lé?ebných a diagnostických za?ízení, nebo za?ízení poskytujících léka?ská vyšet?ení, pokud

[…]

c) v p?ípad? klinik specializovaných na depistáž a dalších lé?ebných a diagnostických za?ízení nebo za?ízení poskytujících léka?ská vyšet?ení, jsou služby poskytovány pod léka?ským dohledem a v p?edcházejícím roce bylo alespo? 40 % služeb poskytnuto osobám uvedeným v bodu 15 písm. b) [...].“

6. Osobami uvedenými v tomto posledn? uvedeném ustanovení jsou pojišt?nci orgánu sociálního zabezpe?ení, p?íjemci sociální podpory a p?íjemci starobního d?chodu (nebo ob?ti války) vypláceného orgánem sociálního zabezpe?ení.

7. ?lánek 4 bod 14 první v?ta UStG stanoví osvobození od dan? „?inností souvisejících s výkonem povolání léka?e, zuba?e, fyzioterapeuta, kinezioterapeuta, porodní asistentky nebo jiných obdobných léka?ských ?inností ve smyslu ?l. 18 odst. 1 bodu 1 zákona o dani z p?íjmu (Einkommensteuergesetz), a s výkonem povolání klinického chemika“.

8. Podle Bundesfinanzhof m?že léka?ská laborato? mající právní formu spole?nosti s ru?ením omezeným využít osvobozovacího ustanovení ?l. 4 bodu 14 UStG. Podle Bundesverfassungsgericht totiž zásada rovného zacházení brání jakémukoliv rozdílnému zacházení v oblasti osvobození od DPH založenému pouze na právní form? podniku.

9. L.u.P podala proti rozhodnutí Finanzgericht opravný prost?edek k Bundesfinanzhof, který pak položil Soudnímu dvoru následující otázku:

„Umož?ují ustanovení ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a odstavce 2 šesté sm?rnice […] vázat osvobození léka?ských laboratorních rozbor? p?edepisovaných praktickými léka?i, na podmínky uvedené v t?chto ustanoveních, i když je pé?e poskytovaná léka?i v každém p?ípad? od dan? osvobozena?“

10. Na základ? této otázky má Soudní dv?r vyložit šestou sm?rnici a zejména její ?l. 13 ?ást A odst. 1, který stanoví:

„Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, osvobodí ?lenské státy od dan? následující pln?ní, a to za podmínek, které samy stanoví k zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení jakýchkoli da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu:

[…]

b) poskytování nemocni?ní a léka?ské pé?e a s ním úzce související ?innosti provád?né ve?ejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami ve?ejnoprávních subjekt?, dále nemocnicemi, lé?ebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími ?ádn? uznanými za?ízeními téže povahy;

c) poskytování pé?e p?i výkonu léka?ských a neléka?ských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v doty?ném ?lenském stát?;

[…]“

11. Podle ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice mohou ?lenské státy vázat v jednotlivých p?ípadech osvobození jiných než ve?ejnoprávních subjekt? od dan? podle odst. 1 písm. b), „na jednu ?i více“ z podmínek, které jsou up?esn?ny dále v tomto ?lánku(3).

II – **Analýza**

12. Soudní dv?r již m?l v minulosti p?íležitost vykládat ustanovení šesté sm?rnice, o n?ž se opírá též projednávaná p?edb?žná otázka, kterou položil Bundesfinanzhof. Otázku p?esného za?azení služeb spo?ívajících v provád?ní léka?ských rozbor? ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 šesté sm?rnice a podmínky, na n?ž mohou ?lenské státy vázat osvobození od DPH v p?ípad? léka?ských rozbor? provád?ných za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané v?ci, však Soudní dv?r doposud konkrétn? neposuzoval.

13. V prvé ?ad? je t?eba ov??it, zdali tyto rozbory mohou být osvobozeny od DPH. Za tím ú?elem je nutné ur?it, zda tyto rozbory odpovídají n?které z kategorií stanovených v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) nebo v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice. Pokud se n?které z t?chto dvou ustanovení bude vztahovat na dot?ené služby spo?ívající v provád?ní rozbor?, budu se pak zabývat problémem ur?ení podmínek, na n?ž mohou ?lenské státy tato osvobození vázat.

A – *Kvalifikace služeb L.u.P spo?ívajících v provád?ní léka?ských rozbor?*

14. Zaprvé je t?eba zjistit, zda takové léka?ské rozbory, jaké jsou p?edm?tem projednávané v?ci, mohou být kvalifikovány jako „léka?ská pé?e“ nebo jako ?innosti „úzce související“ s léka?skou pé?í v souladu s ?l. 13 ?ástí A odst. 1 písm. b).

15. Pro tento ú?el je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora jsou osvobození od dan? stanovená v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a c) autonomní pojmy práva Spole?enství, jejichž cílem je zabránit rozdíl?m p?i používání režimu DPH(4). Krom toho „je t?eba pojmy použité pro stanovení osvobození od dan? stanovená v ?lánku 13 šesté sm?rnice vykládat striktn?, jelikož p?edstavují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb za protipln?ní uskute?n?ného osobou povinnou k dani“(5).

16. Je tedy nutné posoudit d?vody existence režim? osvobození od DPH upravených v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a c) šesté sm?rnice, na základ? ?ehož pak bude možné ur?it, na jaká pln?ní se m?že osvobození od dan? podle t?chto ustanovení vztahovat. V tomto ohledu je nesporné, že spole?ným cílem osvobození upravených jednak v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a jednak v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) je snížení náklad? na zdravotní pé?i a lepší zp?ístupn?ní t?chto služeb jednotlivc?m(6). S ohledem na tento d?vod existence netkví problém v tom, zda služby spo?ívající v provád?ní léka?ských rozbor? mohou být obecn? na základ? n?kterého z t?chto dvou ustanovení od dan? osvobozeny, ale spíše v tom, jakému konkrétnímu režimu osvobození tyto služby podléhají.

17. Je totiž t?eba ur?it, zda má být poskytování služeb spo?ívajících v provád?ní léka?ských rozbor? pod?azeno pod n?kterou z kategorií uvedených v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) nebo v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c). Nejenže se ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. c) ve skute?nosti nevztahuje na ?innosti úzce související s léka?skou pé?í, osvobození od dan? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) mohou navíc ?lenské státy na rozdíl od osvobození podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) vázat na ur?ité podmínky, stanovené v ?l. 13 ?ásti A odst. 2, nejsou-li dot?ení poskytovatelé služeb ve?ejnoprávními subjekty.

18. Specifickou otázku, zda poskytování služeb spo?ívajících v provád?ní léka?ských rozbor? spadá pod ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b), nebo pod ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. c), nelze vy?ešit pouze z hlediska obecného cíle t?chto ustanovení. Na jeho základ? lze pouze prohlásit, jak již d?íve poznamenal Soudní dv?r, že pojmy použité v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a c) nevyžadují „zvláš? striktní výklad“(7).

19. Pokud jde o p?ípadné použití ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b), je t?eba zaprvé ur?it, zda dot?ené služby spo?ívající v provád?ní léka?ských rozbor? jsou „léka?skou pé?í“ ve smyslu tohoto ustanovení. Dále je t?eba ur?it, zda se na laborato?e provád?jící léka?ské rozbory, jakou je i L.u.P, vztahuje ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b) v rozsahu, v jakém toto ustanovení poukazuje na „nemocnice, lé?ebné nebo diagnostické ústavy a další ?ádn? uznaná za?ízení téže povahy“.

20. Pokud jde o toto první hledisko, Soudní dv?r již m?l p?íležitost se vyslovit k podobné otázce ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Francie. V této v?ci šlo o to, zda se na p?edání vzork? do laborato?e pov??ené následným provedením léka?ských rozbor? vztahuje osvobození od dan? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b). Soudní dv?r dosp?l k názoru, že „odb?r vzorku a jeho p?edání do specializované laborato?e jsou ?innosti úzce související s rozborem, takže se na n? musí vztahovat stejný da?ový režim jako na rozbor, a nemohou tedy podléhat DPH“(8) jakožto ?innosti úzce související s léka?skou pé?í. Podle Soudního dvora se na služby spo?ívající v provád?ní léka?ských rozbor? jako takové vztahoval uvedený ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b).

21. Jak vyplývá z výše uvedeného rozsudku Komise v. Francie, aby bylo možné kvalifikovat ur?itou ?innost tak, že podléhá režimu osvobození od dan? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b), je t?eba vzít v úvahu ú?el této ?innosti(9). Soub?žn? s tím Soudní dv?r v souvislosti v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) v témž smyslu prohlásil, že „o osvobození léka?ské služby od DPH rozhoduje její ú?el“(10).

22. Služby „léka?ské pé?e“ uvedené v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b), jakož i „poskytování pé?e“, o n?mž hovo?í ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. c), tedy mají podle Soudního dvora „za cíl diagnostikovat, lé?it a v co nejv?tším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže“(11). Jinými slovy, aby mohla být dot?ená služba osvobozena od dan? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a stejn? tak podle jeho písm. c), musí mít terapeutický ú?el(12).

23. Rovn?ž je t?eba zd?raznit, že zcela nedávno, zejména ve výše uvedených rozsudcích

Unterpertinger, jakož i D’ambrumenil a Dispute Resolution Services, které se týkaly použití ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c), Soudní dv?r up?esnil, že jelikož nelze terapeutický ú?el chápat p?íliš úzce, mohou být od dan? osvobozeny též preventivní léka?ské služby(13) „[i] v p?ípadech, kdy se ukáže, že osoby, které jsou p?edm?tem vyšet?ení a dalších léka?ských zásah? preventivní povahy, netrpí žádnou nemocí nebo zdravotní obtíží, zahrnutí t?chto služeb do pojm? „léka?ská pé?e“ a „poskytování pé?e“ je v souladu s cílem snižování náklad? na zdravotní pé?i, který je spole?ný jak osvobození od dan? stanovenému v ?l. 13 odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice, tak osvobození od dan? stanovenému v písm. c) téhož odstavce“(14).

24. Dle mého názoru není d?vodu se odchylovat od jednotného a konzistentního výkladu Soudního dvora ohledn? povahy ?inností spadajících pod tato dv? ustanovení. Výklad pojmu „poskytování pé?e p?i výkonu léka?ských a neléka?ských zdravotnických povolání“ obsaženého v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) Soudním dvorem se tedy musí shodovat s výkladem pojmu „léka?ské pé?e“ uvedeného v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b). V tomto ohledu p?ipomínám, že Soudní dv?r výslovn? prohlásil, že pojem „léka?ské pé?e“ uvedený v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) pokrývá veškeré „poskytování pé?e“ podle písm. c) téhož odstavce(15). Dále mají ob? tato ustanovení za cíl „upravit všechna osvobození léka?ských služeb ve striktním smyslu od dan?“(16).

25. Ob? ustanovení zjevn? sledují odlišný cíl. Ale „kritérium pro vymezení p?sobnosti t?chto dvou p?ípad? osvobození od dan? obsažených v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a c) je spojeno mén? s povahou služby než s místem jejího poskytování“(17). Jinak ?e?eno, podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) „je t?eba osvobodit od dan? služby zahrnující veškerou léka?skou pé?i v za?ízeních, která mají sociální ú?el, jako je ochrana lidského zdraví, zatímco stejný odstavec písm. c) se týká osvobození pln?ní uskute?n?ných mimo nemocnice a v rámci vztahu d?v?ry mezi pacientem a poskytovatelem pé?e“(18).

26. Pojem „léka?ské pé?e“ uvedený v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) tedy stejn? jako odst. 1 písm. c) zahrnuje „léka?ské služby poskytnuté s cílem […] chránit, zachovat nebo obnovit zdraví osob“(19). Jinými slovy, tento pojem zahrnuje jak lé?ebnou, tak preventivní léka?skou pé?i.

27. V rámci preventivní léka?ské pé?e se neprovádí žádná diagnóza nemocí(20) a žádný lé?ebný úkon v užším slova smyslu. T?žišt?m je pozorování a vyšet?ení pacienta práv? ve snaze p?edejít nutnosti diagnostikovat a lé?it p?ípadné nemoci.

28. Provád?ní léka?ských rozbor? na žádost léka?e je p?itom nedílnou sou?ástí léka?ského pozorování pacienta(21), bez n?jž by zcela zjevn? nebylo možné zajistit ochranu, zachování nebo obnovení zdraví osob. Jinými slovy, léka?ská pé?e ve smyslu veškerých ?inností, jejichž ú?elem je zachování nebo obnovení zdraví, p?edstavuje posloupnost úkon? sm??ujících k zachování nebo obnovení zdraví, jež zahrnují nejprve pozorování a vyšet?ení a poté p?ípadn? diagnózu a lé?bu. Léka?ské rozbory p?edepsané léka?em jsou v tomto smyslu léka?skou pé?í.

29. Léka?ské rozbory, jaké provádí L.u.P, jsou tedy s p?ihlédnutím k jejich ú?elu zahrnuty do pojmu léka?ské pé?e ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a c) šesté sm?rnice.

30. Další otázkou je, zda tato ?innost léka?ské pé?e vykonávaná externí laborato?í provád?jící rozbory spadá práv? pod ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b), nebo pod ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c). Jak již bylo uvedeno výše, k zodpov?zení této otázky je nutno v?d?t, zda jsou dot?ené služby poskytovány mimo nemocnice ?i obdobná za?ízení v rámci vztahu d?v?ry mezi pacientem a poskytovatelem pé?e v jeho ordinaci nebo bydlišti(22). Jinými slovy, odpov?? závisí více na míst?, kde je ?innost vykonávána, než na její povaze.

31. V této souvislosti se domnívám, na rozdíl od p?ístupu navrženého Komisí Evropských

spole?enství v jejím písemném vyjád?ení, že na laborato?, která provádí léka?ské rozbory p?edepsané léka?em – tedy, jak jsem uvedl výše, která poskytuje služby „léka?ské pé?e“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) – se toto ustanovení vztahuje, nebo? se v n?m poukazuje na „lé?ebné nebo diagnostické ústavy a další ?ádn? uznaná za?ízení téže povahy“.

32. D?vod existence osvobození od dan? upraveného jednak v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a jednak v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) je tentýž, a? jsou rozbory provád?ny nemocnicí ?i dokonce léka?em v jeho ordinaci (má-li požadovanou kvalifikaci a technické zázemí), nebo naopak jinými za?ízeními, která se specializují na provád?ní léka?ských rozbor?. Z hlediska cíle spo?ívajícího ve snižování náklad? na léka?skou pé?i by takové rozdílné zacházení bylo nepochopitelné. Sm?r výkladu, jaký je zde doporu?ován, je rovn?ž nejvíce slu?itelný se zásadou da?ové neutrality, jež brání tomu, aby se subjekty, které provád?jí tytéž ?innosti, bylo zacházeno rozdíln? v oblasti výb?ru DPH(23).

33. Rovn?ž je t?eba zd?raznit, že ?innost spo?ívající v poskytování léka?ských rozbor? bude spadat pod ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. c), a nikoli pod ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b), bude-li skute?n? poskytována v rámci vztahu d?v?ry mezi poskytovatelem pé?e a pacientem. Jak ovšem zjevn? vyplývá z p?edkládacího usnesení, dot?ené rozbory nejsou provád?ny v rámci vztahu d?v?ry mezi pacientem a poskytovatelem pé?e ve smyslu judikatury Soudního dvora, na jehož základ? by bylo možné je kvalifikovat tak, že spadají pod ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. c)(24).

34. Komise dále ve svých písemných a ústních vyjád?eních zastávala názor, že je t?eba rozlišovat mezi laborato?emi provád?jícími léka?ské rozbory, které vstupují p?ímo do smluvních vztah? s pacienty, a laborato?emi, které vstupují do vztahu pouze s léka?em, který o provedení rozboru požádal. Podle Komise mohou být služby spo?ívající v provád?ní léka?ských rozbor? osvobozeny od dan? pouze v prvn? uvedeném p?ípad?, protože jsou ur?eny kone?ným p?íjemc?m. Ve druhém p?ípad? se jedná pouze o pln?ní uskute?n?ná na vstupu služeb léka?ské pé?e. Jinak ?e?eno, tato pln?ní jsou ur?ena pro poskytovatele léka?ské pé?e, a nikoli pro kone?ného p?íjemce této pé?e, a nem?l by se na n? tedy vztahovat režim osvobození od DPH. Komise své tvrzení zakládá na rozsudcích Soudního dvora Komise v. N?mecko(25), Skandia(26), CSC Financial Services(27) a Arthur Andersen(28), v nichž byla pln?ní uskute?n?ná v rámci subdodávky ?inností souvisejících s poskytováním služeb osvobozených od DPH považována za podléhající dani. S výkladem Komise se neztotož?uji.

35. Toto tvrzení je totiž v rozporu se stanoviskem, které Soudní dv?r zaujal ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Francie. V tomto rozsudku je jasn? ?e?eno, že pro ú?ely použití režimu osvobození od dan? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) je irelevantní, jestli „laborato?, která provádí odb?ry vzork?, rovn?ž provádí rozbory nebo rozbor zadá jiné laborato?i, ale z?stává v??i pacient?m odpov?dná, nebo je s ohledem na povahu provád?ného rozboru povinna p?edat vzorek do specializované laborato?e“(29). Jinými slovy, zadá-li laborato? provedení léka?ského rozboru jiné laborato?i, neznamená to, že by se na rozbor provedený touto jinou laborato?í nevztahovalo osvobození od dan? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b).

36. Judikatura, na niž poukazuje Komise, se týká jiných režim? osvobození od DPH, než které jsou stanoveny pro ?innosti ve ve?ejném zájmu. Tato judikatura se krom toho zabývá režimy osvobození od dan?, které nemají stejný d?vod existence jako osvobození od dan? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a c) pro ?innosti léka?ské pé?e(30).

37. Nedomnívám se tedy, že by bylo nutné zužovat výklad režim? osvobození od dan? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a c), který je již ustálený, a to zejména ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Francie, aby se tak vyhov?lo hypotetické pot?eb? v?tší konzistentnosti a jednoty s judikaturou, která se týká subdodávek n?kterých ?inností souvisejících s osvobozenými službami a o které se Komise zmi?uje. Vzhledem k tomu, že služby spo?ívající v provád?ní léka?ských

rozbor?, o jaké se v projednávané v?ci jedná, jsou p?edevším služby „léka?ské pé?e“ provád?né „dalšími za?ízeními téže povahy“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b), jak je uvedeno výše, nespat?uji ani ve zn?ní ani ve smyslu tohoto ustanovení žádný d?vod pro stanovení dodate?né podmínky pro osvobození t?chto služeb od dan?, jak to navrhuje Komise. Podmínky, které mohou být stanoveny, vyplývají z ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a odst. 2.

B – *Soulad podmínek, na než mohou ?lenské státy vázat osvobození od dan? u služeb poskytovaných jinými než ve?ejnoprávními subjekty, s ?l. 13 ?ástí A odst. 1 písm. b) a odst. 2*

38. ?lenské státy mohou ukládat jednu nebo více podmínek uvedených v ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. a), jde-li o pln?ní uskute??ovaná jinými než ve?ejnoprávními subjekty. Jak ovšem jasn? vyplývá z ?l. 13 ?ásti A odst. 2, tyto fakultativní podmínky mohou být stanoveny pouze na služby uvedené v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b), a nikoli na služby uvedené v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c). Šestá sm?rnice tak nezachází stejn? s ob?ma navzájem odlišnými režimy osvobození od dan? upravenými v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a c), nebo? pln?ní uvedená v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) pod?izuje režimu osvobození, který je *a priori* mén? p?íznivý než režim osvobození stanovený pro pln?ní, na n?ž se vztahuje ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. c). ?lenské státy tedy mohou vázat osvobození služeb, které poskytují soukromoprávní laborato?e provád?jící léka?ské rozbory a které spadají pod ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b), na jednu ?i více podmínek stanovených v ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. a), což však neplatí pro služby poskytované léka?i, kte?í p?edepisují rozbory v rámci ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c).

39. Rovn?ž je t?eba uvést – jelikož mám za to, že tato pochybnost implicitn? souvisí s otázkou Bundesfinanzhof – že jde-li o pln?ní uvedená v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b), skute?nost, že ?lenské státy mají možnost vázat poskytnutí osvobození od dan? na jisté podmínky, je nenutí zacházet rovnocenn? s poskytováním „léka?ské pé?e“ a s ?innostmi „s ním úzce souvisejícími“ provád?nými jinými než ve?ejnoprávními subjekty. ?lenské státy *mohou* vázat v *jednotlivých p?ípadech* osvobození jiných než ve?ejnoprávních subjekt? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) na p?esné podmínky, samoz?ejm? p?i dodržení obecné zásady zákazu diskriminace. Z toho dle mého mín?ní plyne, že nejsou povinny vázat oba typy pln?ní na p?esn? tytéž podmínky. ?lenský stát se totiž m?že jednoduše rozhodnout, že osvobození zdravotních služeb uvedených v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) poskytovaných jinými než ve?ejnoprávními subjekty nebude vázat na žádnou z podmínek uvedených v ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. a). Pak musí mít též možnost stanovit podmínky *pouze* pro zdravotní služby poskytované soukromoprávními subjekty, které *úzce souvisejí s* nemocni?ní a léka?skou pé?í. Proto se domnívám, že je nutno vylou?it veškeré pochybnosti o p?ípadné neslu?itelnosti mezi režimem upraveným v ?l. 4 bod? 16 UStG a režimem osvobození od dan? upraveným v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice, jelikož tento vnitrostátní režim z?ejm? stanoví podmínky pouze pro osvobození od DPH v souvislosti s ?innostmi „úzce souvisejícími“ s nemocni?ní a léka?skou pé?í.

40. Pro p?ípad, že by použitelné n?mecké právo vázalo osvobození poskytování „léka?ské pé?e“ provád?né „dalšími za?ízeními téže povahy“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice na podmínky uvedené v ?l. 4 bod? 16 písm. c) UstG, je t?eba ur?it, zda ob? podmínky, na n?ž n?mecký právní p?edpis váže osvobození od dan?, jsou v souladu s právem Spole?enství.

41. Podmínka stanovená v ?l. 4 bod? 16 písm. c) UStG, který stanoví, že „služby [jsou] poskytovány pod léka?ským dohledem“, je v rozporu s právem Spole?enství. Žádnou z podmínek uvedených v ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. a) totiž nelze vykládat v tom smyslu, že ?lenské státy mohou vázat osvobození jiných než ve?ejnoprávních subjekt? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) na podmínku léka?ského dohledu, tak jak ji upravuje n?mecký právní p?edpis.

42. Pokud jde o tuto podmínku, je nutné p?ipomenout, že Soudní dv?r ve výše uvedeném rozsudku Dornier výslovn? uvedl, že „podmínka vyžadující poskytování služeb pod léka?ským

dohledem v rozsahu, v n?mž sm??uje k vylou?ení osvobození pln?ní uskute??ovaných pouze na zodpov?dnost neléka?ských zdravotnických povolání od dan?, p?ekra?uje meze posuzovací pravomoci sv??ené ?lenským stát?m v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice“. Pojem „léka?ská pé?e“ uvedený v tomto ustanovení totiž pokrývá nejen služby poskytované p?ímo léka?i nebo jinými zdravotnickými povoláními pod léka?ským dohledem, nýbrž rovn?ž zdravotnické služby neléka?ské povahy poskytované v nemocnicích pouze na zodpov?dnost osob, které nejsou léka?i“(31).

43. Pokud jde o druhou podmínku uloženou v ?l. 4 bod? 16 písm. c) UStG, podle které m?lo být v uplynulém kalendá?ním roce alespo? 40 % služeb poskytnuto pojišt?nc?m, p?íjemc?m sociální podpory, p?íjemc?m pomoci ob?tem války nebo p?íjemc?m starobního d?chodu (vypláceného orgánem sociálního zabezpe?ení), dle mého názoru sice není v šesté sm?rnici výslovn? uvedena, lze se však domnívat, že p?ispívá k provedení fakultativní podmínky stanovené v ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. a) t?etí odrážce, podle které aby jiné než ve?ejnoprávní subjekty byly osvobozeny od dan?, „musí uplat?ovat ceny schválené p?íslušnými ve?ejnými ú?ady nebo ceny, které takto schválené ceny nep?ekra?ují“. Jestliže totiž ?ást klient? daného subjektu p?edstavují pojišt?nci, bude možné p?ípadn? zaru?it, že ceny uplat?ované tímto subjektem budou slu?itelné s cenami schválenými ve?ejnými ú?ady. T?ebaže mi není zcela jasné, pro? je pro tento ú?el nutné, aby alespo? 40 % klient? tohoto subjektu bylo pojišt?nci, domnívám se, že taková podmínka m?že být slu?itelná s právem Spole?enství, umožní-li skute?n? posoudit slu?itelnost cen uplat?ovaných tímto subjektem s cenami schválenými ve?ejnými ú?ady. Vnitrostátním soud?m p?ísluší rozhodnout, zda je tato podmínka vhodná za ú?elem posouzení slu?itelnosti cen uplat?ovaných L.u.P s cenami schválenými ve?ejnými ú?ady.

III – **Záv?ry**

44. S ohledem na tyto úvahy navrhuji, aby Soudní dv?r na otázku Bundesfinanzhof odpov?d?l takto:

„?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? musí být vykládán v tom smyslu, že takové služby spo?ívající v provád?ní léka?ských rozbor?, jako jsou služby dot?ené v projednávané v?ci, jsou úkony ‚léka?ské pé?e‘ poskytovanými ‚dalšími za?ízeními téže povahy‘ ve smyslu výše uvedeného ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b).“

1 – P?vodní jazyk: portugalština.

2 – Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Tyto podmínky jsou následující: „– doty?né subjekty nesm?jí systematicky sledovat zisk jako sv?j cíl a jakýkoliv p?ípadný zisk nesmí být rozd?len, nýbrž ur?en k pokra?ování nebo zlepšení poskytovaných služeb; – musí být ?ízeny a spravovány v zásad? na základ? dobrovolnosti osobami, které nemají p?ímý, ?i nep?ímý zájem samy ani cizím prost?ednictvím na výsledcích doty?né ?innosti; – musí uplat?ovat ceny schválené p?íslušnými ve?ejnými ú?ady nebo ceny, které takto schválené ceny nep?ekra?ují, a u služeb nepodléhajících schválení uplat?ovat nižší ceny, než za podobné služby uplat?ují obchodní podniky povinné k dani z p?idané hodnoty; – osvobození od dan? nesmí být zp?sobilé narušit hospodá?skou sout?ž, nap?íklad znevýhod?ovat obchodní podniky povinné k dani z p?idané hodnoty“.

4 – Viz rozsudky ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C?394/04 a C?395/04, Sb. rozh. s. I?10373, bod 15); ze dne 25. února 1999, CPP (C?349/96, Recueil, s. I?973, bod 15), a ze dne 15. ?ervna 1989, Stichting Uitvoering Financiëlle Acties (348/87, Recueil, s. 1737, bod 1).

5 – Výše uvedené rozsudky Ygeia, bod 15, a Stichting Uitvoering Financiëlle Acties, bod 13.

6 – Rozsudky ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C?45/01, Recueil, s. I?12911, bod 43); ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie (C?76/99, Recueil, s. I?249, bod 23), a ze dne 10. zá?í 2002, Kügler (C?141/00, Recueil, s. I?6833, bod 29).

7 – Výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 23, a Dornier, bod 48.

8 – Výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 30.

9 – Tamtéž, bod 24, kde je zd?razn?na pot?eba „vzít v úvahu ú?el, pro který jsou tyto odb?ry provád?ny“, a výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 22.

10 – Rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Unterpertinger (C?212/01, Recueil, s. I?13859, bod 42) a stanovisko generální advokátky Stix-Hackl v této v?ci (body 66 až 68, na n?ž tento rozsudek výslovn? odkazuje).

11 – Výše uvedený rozsudek Dornier, bod 48; rozsudek ze dne 14. zá?í 2000, D (C?384/98, Recueil, s. I?6795, bod 18), a výše uvedené rozsudky, Kügler, bod 38, a Ygeia, bod 24.

12 – Výše uvedené rozsudky D, bod 19; Kügler, bod 39; Unterpertinger, bod 40, a rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, D’Ambrumenil a Dispute Resolution Services (C?307/01, Recueil, s. I?13989, bod 58).

13 – Výše uvedené rozsudky Unterpertinger, bod 40, a D’Ambrumenil a Dispute Resolution Services, bod 58. Viz stanovisko generální advokátky Stix Hackl v t?chto v?cech (body 72 až 75), v n?mž se požaduje rozší?ení pojmu ?inností s terapeutickým ú?elem tak, aby zahrnoval též „?innosti, jejichž ú?elem není p?ímo lé?ba, ale které se týkají i pouhé profylaxe“ (bod 72). Viz do jisté míry v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kügler, bod 40.

14 – Výše uvedené rozsudky Unterpertinger, bod 40, a D’Ambrumenil a Dispute Resolution Services, bod 58.

15 – Výše uvedený rozsudek Dornier, bod 50.

16 – Výše uvedený rozsudek Kügler, bod 36. Viz stanovisko generální advokátky Stix Hackl ve výše uvedené v?ci Unterpertinger, bod 71, podle kterého „oba p?ípady osvobození od dan? mají tentýž cíl, jímž je usnadn?ní p?ístupu k léka?ské pé?i“.

17 – Výše uvedený rozsudek Dornier, bod 47, v p?ímé návaznosti na rozsudek ze dne 23. února 1987, Komise v. Spojené království (353/85, Recueil, s. 817, body 32 a 33). Viz také v tomtéž smyslu výše uvedený rozsudek Kügler, bod 35.

18 – Výše uvedené rozsudky Dornier, bod 47, Komise v. Spojené království, bod 33, a Kügler, body 35 a 36.

19 – Výše uvedené rozsudky Unterpertinger, bod 41, a D’Ambrumenil a Dispute Resolution Services, bod 59.

20 – Diagnóza je totiž úkon, p?i n?mž léka? zjiš?uje nemoc na základ? projev?, které jsou pro ni

charakteristické.

21 – A? již léka? tato vyšet?ení ?i rozbory provádí sám v rámci své ordinace, nebo je dá provést extern? podle odborné povahy daného rozboru.

22 – Viz bod 25 výše.

23 – Viz výše uvedený rozsudek Kügler, bod 30.

24 – Viz judikatura uvedená v bod? 25.

25 – Rozsudek ze dne 11. ?ervence 1985 (107/84, Recueil, s. 2655, bod 20), v n?mž je stanoveno, že pouze pln?ní, která uskute?nila Deutsche Bundespost, jsou osvobozena od dan? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice, a nikoli služby poskytnuté na vstupu a za protipln?ní p?epravními podniky pro Deutsche Bundespost.

26 – Rozsudek ze dne 8. b?ezna 2001 (C?240/99, Recueil, s. I?1951, body 40 a 41), kde je uvedeno, že správa pojistných smluv subjektem jednajícím na ú?et pojiš?ovny není od dan? osvobozena jako „pojiš?ovací operace“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice, protože tento subjekt nevstupuje do smluvních vztah? s pojišt?nci a nenese rizika spjatá s pojiš?ovací ?inností.

27 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2001 (C?235/00, Recueil, s. I?10237, body 39 a 40). Soudní dv?r v souvislosti s výkladem pojmu „sjednání“ cenných papír? ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. d) bodu 5 šesté sm?rnice uvedl, že se na zprost?edkovatele toto osvobození od dan? nem?že vztahovat, jestliže „nezaujímá postavení strany smlouvy o finan?ním produktu“. Takže „se nejedná o ?innost sjednávání, jestliže n?která ze smluvních stran sv??í subdodavateli ?ást zásadních úkon? souvisejících se smlouvou, jako je informování druhé strany, p?íjem a zpracování žádostí o úpis cenných papír?, které jsou p?edm?tem smlouvy. V takovém p?ípad? má subdodavatel stejné postavení jako prodejce finan?ního produktu, a není tedy zprost?edkovatelem, který by nezaujímal postavení strany smlouvy ve smyslu dot?eného ustanovení“.

28 – Rozsudek ze dne 3. b?ezna 2005 (C?472/03, Sb. rozh. s. I?1719), v n?mž se uvádí, že ?innosti „back office“ b?žn? vykonávané pojiš?ovnou, sv??ené externímu subdodavateli, který sám nenese riziko pojišt?ní a nejedná jako pojiš?ovací maklé? nebo pojiš?ovací agent, nemohou být osvobozeny od dan? na základ? ?l. 13 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice.

29 – Výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 28. Ve výše uvedeném rozsudku D’Ambrumenil a Dispute Resolution Services, bod 67, je obdobn? uvedeno, že skute?nost, že t?etí osoby, a sice zam?stnavatelské subjekty, kontrolují a požadují od pracovníka léka?ská vyšet?ení, nebrání tomu se domnívat, že tyto rozbory mají za cíl ochranu zdraví, a osvobodit je tedy od dan?.

30 – Pokud jde o ú?el osvobození pojistných operací a služeb poskytovaných pojiš?ovacími maklé?i a pojiš?ovacími agenty, viz zejména výše uvedený rozsudek CPP, bod 23, stanovisko generálního advokáta Saggia ve výše uvedené v?ci Skandia, bod 23, a bod 13 mého stanoviska ve výše uvedené v?ci Arthur Andersen.

31 – Výše uvedený rozsudek Dornier, body 70 a 71.