

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 7. marca 2006 (1)

**Vec C-106/05**

**L.u.P. GmbH**

**proti**

**Finanzamt Bochum-Mitte**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof (Nemecko)]

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia od dane – článok 13 A ods. 1 písm. b) a c) a článok 13 ods. 2 – Lekárska starostlivosť – Poskytovanie starostlivosti v rámci výkonu lekárskeho a paramedických povolání – Lekárske analýzy vykonávané laboratóriom na predpis praktických lekárov“

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania sa Bundesfinanzhof (Nemecko) domáha, aby Súdny dvor podal výklad 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(2) (ďalej len „šiesta smernica“).
2. Otázka sa konkrétne týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) a článku 13 A ods. 2 šiestej smernice na účel určenia podmienok, na základe ktorých môžu členské štáty oslobodiť od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) lekárske analýzy vykonávané súkromnoprávnym laboratóriom mimo zariadenia zdravotnej starostlivosti na predpis praktických lekárov.

**I – Skutkový stav, právny rámec a prejudiciálna otázka položená Súdnemu dvoru**

3. L.u.P. GmbH (ďalej len „L.u.P.“) je spoločnosť s ručením obmedzeným založená podľa nemeckého práva, ktorej jediným spoločníkom je Dr. Ingo Scharmann, doktor laboratórnej medicíny. L.u.P. vykonávala lekárske analýzy pre dve združenia laboratórií, v ktorých sú združení praktickí lekári, ktorí predpisali uvedené analýzy v rámci nimi poskytovanej starostlivosti.

4. Finanzamt Bochum-Mitte (daťový úrad v Bochum-Mitte; ďalej len „Finanzamt“) považoval služby poskytované L.u.P. združeniam laboratórií za služby, ktoré podliehajú DPH. Rozhodnutie, ktorým sa zamietlo oslobodenie od DPH, Finanzgericht potvrdil, pretože v zmysle § 4 bodu 16 písm. c) Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“), hoci je L.u.P. „iné zariadenie poskytujúce lekárske vyšetrenia“, jej služby neboli zabezpečené „pod nevyhnutným lekárskeym dohľadom“. Okrem toho L.u.P. nepredložila dôkaz, že sa v predchádzajúcom kalendárnom roku aspoň 40 % jej služieb poskytlo osobám vymenovaným v § 4 bode 15 písm. b) UStG.

5. § 4 bod 16 písm. c) UStG totiž stanovuje:

„Z plnění uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3 sú od dane oslobodené 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 lekárskeym dohľadom a v predchádzajúcom roku sa aspoň 40 % služieb poskytlo osobám uvedeným v bode 15 písm. b) ...“.

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

7. § 4 bod 14 prvá veta UStG stanovuje, že od dane sú oslobodené „činnosti vyplývajúce z výkonu povolania lekára, stomatológa, 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“.

8. Podľa Bundesfinanzhof môže aj lekárske laboratórium, ktoré má právnu formu spoločnosti s ručením obmedzeným, využiť oslobodenie od dane uvedené v § 4 bode 14 UStG, pretože podľa tohto súdu bráni zásada rovnosti zaobchádzania akémukoľvek rozdielnemu zaobchádzaniu v oblasti oslobodenia od DPH založenému len na právnej forme osoby vykonávajúcej podnikateľskú činnosť.

9. L.u.P. podala proti tomuto rozhodnutiu Finanzgericht žalobu na Bundesfinanzhof, ktorý položil Súdny dvor túto prejudiciálnu otázku:

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

10. Touto otázkou sa navrhuje, aby Súdny dvor podal výklad šiestej smernice o DPH, najmä článku 13 A ods. 1, ktorý znie:

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

...

b) nemocní?ná a lekárska starostlivos? a s ?ou úzko súvisiace aktivity realizované orgánmi podliehajúcimi verejnému právu [a s ?ou úzko súvisiace ?innosti vykonávané verejnoprávnymi organizáciami – *neoficiálny preklad*], alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podliehajúce verejnému právu aktivity realizované nemocnicami, medicínskymi lie?ebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy [za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre verejnoprávne organizácie ?innosti vykonávané nemocnicami, lie?ebnými 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 lekárskeho a paramedického povolania – *neoficiálny preklad*] definovaných príslušným ?lenským štátom;

...“

11. Podľa ?lánku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice môžu ?lenské štáty poskytnú? iným než verejnoprávnym organizáciám oslobodenie od dane podľa odseku 1 písm. b), pričom každý jednotlivý prípad „musí sp??a? jednu alebo viac“ podmienok, ktoré ?alej tento ?lánok uvádza.(3)

## II – Analýza

12. Súdny dvor už v minulosti podal výklad ustanovení šiestej smernice, z ktorých vychádza aj tento návrh na za?atie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof. Súdny dvor sa však ešte osobitne nezaoberal otázkou presného zaradenia služieb lekárskeho analýzy v zmysle ?lánku 13 A ods. 1 šiestej smernice a podmienok, akými môžu ?lenské štáty podmieni? poskytnutie oslobodenia od dane, pokia? ide o analýzy vykonávané za obdobných okolností ako v tomto prípade.

13. V prvom rade je potrebné overi?, či takéto analýzy môžu byť oslobodené od DPH. Na tento ú?el je nevyhnutné zisti?, či zodpovedajú niektorej z kategórií uvedených v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) alebo v ?lánku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice. V druhom rade, pokia? služby predmetnej analýzy patria do niektorej z kategórií citovaných v týchto dvoch ustanoveniach, budem sa venova? otázke zistenia podmienok, akými môžu ?lenské štáty podmieni? poskytnutie oslobodenia od dane.

### A – Kvalifikácia služieb lekárskeho analýzy vykonávaných L.u.P.

14. Predovšetkým je potrebné zisti?, či sa také lekárske analýzy, akými sú lekárske analýzy v tomto prípade, môžu kvalifikova? tak, že patria do pojmu „lekárska starostlivos?“ alebo medzi ?innosti „úzko súvisiace“ s lekárskou starostlivos?ou podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b).

15. Na tento ú?el je potrebné pripomenú?, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora oslobodenia uvedené v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a c) predstavujú autonómne pojmy práva Spolo?enstva, ktorých cie?om je vyhnú? sa rozdielnemu uplat?ovaniu systému DPH v jednotlivých ?lenských štátoch.(4) Okrem toho „treba oslobodenia upravené v ?lánku 13 šiestej smernice vyklada? zužujúco, pretože predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej podlieha DPH každé poskytnutie služieb za odplatu zdaniteľnou osobou“.(5)

16. Na ur?enie, aké služby môžu byť oslobodené od dane, je teda potrebné prihliada? na dôvody oslobodenia od DPH uvedené v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a c) šiestej smernice. V tejto súvislosti je nepochybné, že spoločným cie?om oslobodení uvedených tak v ?lánku 13 A ods. 1

písm. b), ako aj ?lánku 13 A ods. 1 písm. c) je zníženie nákladov na zdravotnú starostlivosť a lepšiu prístupnosť tejto starostlivosti občanom.(6) Vzhľadom na tento dôvod teda otázkou, ktorá sa kladie, nie je zistenie, či služby lekárskeho analýz môžu byť vo všeobecnosti oslobodené od dane podľa jedného z týchto ustanovení, ale skôr zistenie, aký je konkrétny systém oslobodenia, ktorý sa na ne vzťahuje.

17. Je teda potrebné určiť, či sa musia služby lekárskeho analýz klasifikovať do niektorej z kategórií uvedených v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) alebo c). ?lánok 13 A ods. 1 písm. c) nielenže neupravuje ?innosti úzko súvisiace s lekárskou starostlivosťou, ale poskytnutie oslobodenia podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) môže okrem toho na rozdiel od toho, čo je uvedené v ?lánku 13 A ods. 1 písm. c), podliehať určitým podmienkam, ktoré môžu ?lenské štáty stanoviť v zmysle ?lánku 13 A ods. 2, pokiaľ poskytovateľmi dotknutých služieb nie sú verejnoprávne organizácie.

18. Osobitný problém zaradenia služieb lekárskeho analýz pod ?lánok 13 A ods. 1 písm. b) alebo c) sa nemôže vyriešiť tak, že sa prihliadne iba na všeobecný účel týchto dvoch ustanovení. Tento účel umožňuje iba vyhlásiť, ako to už urobil Súdny dvor, že pojmy uvedené v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a c) nevyžadujú „osobitne zužujúci výklad“.(7)

19. Pokiaľ ide o možné použitie ?lánku 13 A ods. 1 písm. b), je potrebné predovšetkým určiť, či poskytovanie služieb predmetných lekárskeho analýz tvorí neoddeliteľnú súčasť pojmu „lekárska starostlivosť“ v zmysle tohto ustanovenia. Potom je potrebné určiť, či také laboratória lekárskeho analýz, akými je L.u.P., môžu patriť do tohto ?lánku 13 A ods. 1 písm. b), ktorý odkazuje na ?innosti vykonávané „nemocnicami, liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými zariadeniami rovnakej povahy“.

20. Pokiaľ ide o toto prvé hľadisko, Súdny dvor o podobnej otázke rozhodol v už citovanom rozsudku Komisia/Francúzsko. Išlo o určenie, či sa na zaslanie odobratých vzoriek do laboratória, ktoré potom vykonalo lekárske analýzy, vzťahuje systém oslobodenia uvedený v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b). Súdny dvor sa domnieval, že „vykonanie odberu a zaslanie odobratej vzorky do špecializovaného laboratória predstavuje ?innosti úzko súvisiace s analýzami s tým dôsledkom, že sa na ne musí vzťahovať ten istý daňový systém, ako na analýzy, a preto nemôžu podliehať DPH“(8), keďže ide o ?innosti úzko súvisiace s lekárskou starostlivosťou v zmysle písmena b). Poskytovanie služieb lekárskeho analýz ako takých teda podľa Súdneho dvora patrí do pôsobnosti uvedeného ?lánku 13 A ods. 1 písm. b).

21. Ako vyplýva z už citovaného rozsudku Komisia/Francúzsko, pre zistenie, či nejaká ?innosť patrí do systému oslobodenia od dane podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b), je podstatné zohľadniť, s akým cieľom sa takéto plnenia poskytujú.(9) Zároveň Súdny dvor vo vzťahu k ?lánku 13 A ods. 1 písm. c) obdobne uviedol, že „cieľ poskytnutej lekárskej služby určuje, či sa na ňu vzťahuje oslobodenie od DPH“.(10)

22. Podľa Súdneho dvora „lekárska starostlivosť“, na ktorú sa odkazuje v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b), ako aj „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ uvedené v ?lánku 13 A ods. 1 písm. c) „má za cieľ diagnostikovať, liečiť a v rámci možností vyliečiť choroby alebo zdravotné ťažkosti“.(11) To znamená, že poskytovanie služieb, o ktoré ide, musí mať terapeutický účel, aby mohlo byť oslobodené od dane v zmysle ?lánku 13 A ods. 1 písm. b), ako aj písm. c).(12)

23. Okrem toho je potrebné zdôrazniť, že nedávno najmä v už citovaných rozsudkoch Unterpertinger, ako aj d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, týkajúcich sa uplatňovania ?lánku 13 A ods. 1 písm. c) Súdny dvor objasnil, že hoci terapeutický účel služby netreba chápať v osobitne úzkom zmysle, aj lekárske služby poskytované na účely prevencie môžu byť oslobodené od dane(13): „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 pojmu „poskytovanie lekárskej 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“. (14)

24. Podľa môjho názoru nie je porušenie jednotného a súhlasného výkladu, ktorý podal Súdny dvor v súvislosti s povahou činností upravených týmito dvoma ustanoveniami, nijakým odôvodnené. Výklad, ktorý poskytol Súdny dvor v súvislosti s pojmom „poskytovanie starostlivosti v rámci výkonu lekárskeho povolania“ uvedeným v článku 13 A ods. 1 písm. c), musí preto zodpovedať výkladu pojmu „lekárska starostlivosť“ uvedenému v článku 13 A ods. 1 písm. b). V tejto súvislosti by som chcel pripomenúť, že na jednej strane Súdny dvor výslovne uviedol, že pojem „lekárska starostlivosť“, ktorý je uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. b), zahŕňa všetky „poskytnutia lekárskej starostlivosti“, uvedené v písmene c) toho istého odseku. (15) Na druhej strane je účelom oboch ustanovení „upraviť všetky prípady oslobodenia od dane, pokiaľ ide o poskytovanie lekárskej starostlivosti v užšom zmysle“, pričom sa opierajú o spoločnú teleológiu. (16)

25. Je pravda, že tieto dve ustanovenia majú rozdielnu pôsobnosť, avšak „kritérium, ktoré sa má zohľadniť pri určovaní pôsobnosti týchto dvoch prípadov oslobodenia od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) je spojené viac s miestom poskytnutia služby ako s jej charakterom“. (17) Inými slovami, podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) „musia byť oslobodené 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 a v rámci dôverného vzťahu medzi pacientom a poskytovateľom starostlivosti“. (18)

26. Pojem „lekárska starostlivosť“ uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. b) preto zahŕňa rovnako ako písmeno c) toho istého odseku „lekárske služby poskytnuté s cieľom chrániť, zachovať alebo obnoviť zdravie osôb“. (19) Inými slovami, tento pojem zahŕňa terapeutickú a preventívnu lekársku starostlivosť.

27. Preventívna lekárska starostlivosť neobsahuje diagnózu chorôb (20), ani liečebné úkony v užšom zmysle. Ústredný prvok spočíva v kontrole a vyšetrení pacienta s jasným cieľom vyhnúť sa v budúcnosti nevyhnutnosti diagnostikovať a liečiť prípadné choroby.

28. Vykonávanie lekárskeho vyšetrenia na žiadosť lekára je teda neoddeliteľnou súčasťou lekárskej kontroly pacienta (21), bez ktorých samozrejme ochrana zdravia osôb, s cieľom zachovať alebo obnoviť ich zdravie, nemôže byť. Inými slovami, lekárskou starostlivosťou ako všetkými činnosťami svojou funkciou určenými na zachovanie alebo obnovenie zdravia je niekedy úkonov, ktorých účelom je zachovanie alebo obnovenie zdravia, ktoré v prvom rade zahŕňajú kontrolu a vyšetrenie a v druhom rade prípadnú diagnózu a liečbu. V tomto zmysle sú lekárske analýzy, ktoré predpísal lekár, lekárskou starostlivosťou.

29. Také lekárske analýzy, aké vykonáva L.U.P., teda patria vzhľadom na ich účel do pojmu lekárska starostlivosť v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) šiestej smernice.

30. Inou otázkou je, či táto lekárska starostlivosť, poskytnutá laboratóriom vykonávajúcim analýzy mimo zariadenia zdravotnej starostlivosti, konkrétne v rámci článku 13 A ods. 1 písm. b) alebo článku 13 A ods. 1 písm. c). Na odpovedanie tejto otázky je, ako som už povedal, potrebné vedieť, či sú predmetné služby poskytnuté mimo nemocníc a v rámci dôverného vzťahu medzi pacientom a poskytovateľom starostlivosti, či už v jeho ambulancii alebo v mieste bydliska (22), a teda viac rozhodujúce je miesto, kde sa vykonáva činnosť, než jej povaha.

31. V tejto súvislosti sa na rozdiel od toho, čo uviedla Komisia vo svojich písomných

pripomienkach, domnievam, že aj na laboratórium, ktoré vykonáva lekárske analýzy predpísané lekármi, a teda, ako som uviedol, ktoré poskytuje služby „lekárskej starostlivosti“ v zmysle ?lánku 13 A ods. 1 písm. b), sa vz?ahuje toto ustanovenie, pretože sa v ?om odkazuje na vykonávanie služieb „lie?ebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými zariadeniami rovnakej povahy“.

32. Dôvod oslobodenia od dane uvedeného tak v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b), ako aj v ?lánku 13 A ods. 1 písm. c) je rovnaký bez oh?adu na skuto?nos?, ?i sa analýzy vykonávajú v nemocni?nom zariadení, alebo ich vykonáva lekár vo svojej ambulancii (pokia? má potrebnú kvalifikáciu a technické zázemie) alebo naopak v iných zariadeniach špecializovaných na vykonávanie lekárske analýz. Z h?adiska cie?a zníži? náklady na zdravotnú starostlivos? by bola podobná nerovnos? v zaobchádzaní nepochopite?ná. Smer výkladu, ktorý sa tu predkladá, je tiež najviac zlu?ite?ným smerom so zásadou da?ovej neutrality, pod?a ktorej sa bráni tomu, aby sa z h?adiska DPH odlišne zaobchádzalo s poskytovaním podobných služieb, ktoré si tak navzájom konkurujú.(23)

33. Je tiež potrebné zdôrazni?, že ?innos? poskytovania lekárske analýz môže spada? pod ?lánok 13 A ods. 1 písm. c), a nie ?lánok 13 A ods. 1 písm. b), ak bola služba skuto?ne vykonaná v rámci dôverného vz?ahu medzi pacientom a poskytovate?om starostlivosti. Ako zjavne z rozhodnutia o návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, analýzy, o ktoré ide v tomto prípade, neboli vykonané v rámci dôverného vz?ahu medzi pacientom a poskytovate?om starostlivosti v zmysle judikatúry Súdneho dvora tak, aby sa mohli chápa? tak, že sa na ne vz?ahuje ?lánok 13 A ods. 1 písm. c).(24)

34. Vo svojich písomných pripomienkach a na pojednávaní Komisia na druhej strane tvrdila, že je nevyhnutné rozlišova? medzi laboratóriami lekárske analýz, ktoré majú priame zmluvné vz?ahy s pacientmi, a laboratóriami, ktoré sú iba vo vz?ahu s lekárom, ktorý požiadal o analýzu. Iba v prvom prípade by mohli by? lekárske analýzy oslobodené od dane, ke?že sa obracajú na svojich kone?ných príjemcov. V druhom prípade by boli oslobodené iba plnenia vykonané na vstupe plnení lekárskej starostlivosti. Inými slovami, príjemcom týchto posledných plnení by bol poskytovate? služieb lekárskej starostlivosti a nie kone?ný príjemca týchto služieb, a preto by sa na ne nemal vz?ahova? systém oslobodenia od DPH. Komisia opiera svoje tvrdenie o rozsudky Súdneho dvora Komisia/Nemecko(25), Skandia(26), CSC Financial Services(27) a Arthur Andersen Consulting(28), v ktorých sa ur?ité plnenia poskytnuté v rámci subdodávky ?inností spojených s poskytovaním služieb, ktoré sú oslobodené od DPH, považovali za zdanite?né. S týmto tvrdením Komisie nesúhlasím.

35. V prvom rade ide o tvrdenie, ktoré je v rozpore s jednozna?ným stanoviskom Súdneho dvora v už citovanom rozsudku Komisia/Francúzsko. V tomto rozsudku sa na ú?ely uplatnenia systému oslobodenia od dane pod?a ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) jasne potvrdila nepodstatnos? skuto?nosti, „?i laboratórium, ktoré vykonáva uvedený odber vzoriek, vykonáva aj ich analýzu, alebo vykonaním analýzy poverí iné laboratórium, ale zostáva zodpovedným vo vz?ahu k pacientovi, alebo ?i je s oh?adom na charakter vykonávanej analýzy nútené zasla? vzorku špecializovanému laboratóriu“. (29) Inak povedané, skuto?nos?, že laboratórium poverí lekárske analýzami iné laboratórium, neznamená, že sa na lekárske analýzy vykonané týmto povereným laboratóriom prestane vz?ahova? systém oslobodenia uvedený v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b).

36. Judikatúra, na ktorú sa odvoláva Komisia, sa týka iných systémov oslobodenia od DPH, ktoré sú iné ako oslobodenia v prospech ?inností vo verejnom záujme. Táto judikatúra sa okrem toho týka systémov oslobodenia od dane, ktoré sú odôvodnené inými dôvodmi ako tými, z ktorých vychádzajú oslobodenia uvedené v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a c) týkajúce sa ?inností lekárskej starostlivosti.(30)

37. Nezdá sa mi preto, že je potrebné ešte viac zužovať výklad oslobodení od dane uvedených v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a c), ktorý bol doteraz poskytnutý najmä v už citovanom rozsudku Komisia/Francúzsko a ktorý je ustálený na to, aby sa zabezpečila hypotetická potreba vä?šieho súladu a jednotnosti judikatúry spomínanej Komisiou týkajúcej sa subdodávok určitých ?inností súvisiacich s poskytovaním služieb oslobodených od dane. Vzhľadom na to, že služby lekárskeho analýz, akými sú služby v tomto prípade, predstavujú spôsobom, aký som opísal vyššie, plnenia „lekárskej starostlivosti“ ako takej vykonávané „inými zariadeniami rovnakej povahy“ v zmysle ?lánku 13 A ods. 1 písm. b), ani vzhľadom na znenia, ani vzhľadom na zmysel tohto predpisu nevidím dôvod uložiť ?alšiu podmienku na oslobodenie týchto plnení od dane, ako to navrhla Komisia. Podmienky, ktoré môžu byť stanovené, vyplývajú z ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a ?lánku 13 A ods. 2.

B – *Zlu?ite?nos? podmienok, za akých môžu ?lenské štáty poskytnúť oslobodenie od dane pre plnenia vykonané inými ako verejnoprávnymi organizáciami, s ?lánkom 13 A ods. 1 písm. b) a ?lánkom 13 A ods. 2*

38. ?lenské štáty majú možnosť stanoviť jednu alebo viacero podmienok uvedených v ?lánku 13 A ods. 2 písm. a), pokiaľ ide o plnenia vykonané inými ako verejnoprávnymi organizáciami. Ako teda jasne vyplýva z ?lánku 13 A ods. 2 písm. a), tieto fakultatívne podmienky sa môžu stanoviť iba v súvislosti s poskytovaním služieb podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b), a nie podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. c). Šiesta smernica totiž tieto dva systémy oslobodenia od dane uvedené v ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a c) neupravuje rovnakým spôsobom, pričom podmieňuje plnenia podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a priori menej výhodnému systému oslobodenia od dane, ako je systém upravený pre plnenia podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. c). Na plnenia vykonané súkromnoprávnymi laboratóriami lekárskeho analýz, ktoré patria do ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) teda môžu ?lenské štáty stanoviť jednu alebo viacero podmienok uvedených v ?lánku 13 A ods. 2 písm. a) na účel ich oslobodenia od dane, k ?omu nedochádza v prípade plnení vykonaných lekármi, ktorí predpisujú analýzy v rámci ?lánku 13 A ods. 1 písm. c).

39. Je tiež potrebné zdôrazniť – keďže sa mi zdá, že táto pochybnosť súvisí s otázkou, ktorú položil Bundesfinanzhof –, že pokiaľ ide o plnenia podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b), možnosť ?lenských štátov podmieniť poskytnutie systému oslobodenia od dane ich nemusí zaväzovať, aby rovnakým spôsobom zaobchádzali s „lekárskou starostlivosťou“ a s ?innosťami, ktoré s ňou „úzko súvisia“, ktoré vykonávajú iné ako verejnoprávne organizácie. ?lenské štáty majú možnosť, aby v závislosti od konkrétneho prípadu podmienili poskytnutie oslobodenia od dane podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) pre iné ako verejnoprávne organizácie dodržiavaním určitých podmienok, samozrejme pri dodržaní všeobecnej zásady zákazu diskriminácie. Podľa mňa z toho vyplýva, že nie sú povinné podriaďovať tieto dva druhy plnení presne rovnakým podmienkam. ?lenský štát sa predovšetkým môže jednoducho rozhodnúť nepodmieňovať podľa ?lánku 13 A ods. 2 písm. a) oslobodenie poskytovania zdravotníckych služieb podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) vykonávané inými ako verejnoprávnymi organizáciami. Musí mať teda aj možnosť stanoviť podmienky iba pre poskytovanie zdravotníckych služieb poskytovaných súkromnoprávnymi osobami, ktoré úzko súvisia s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou. Domnievam sa, že sa tak vyriešia pochybnosti o možnej nezlu?iteľnosti systému podľa § 4 bodu 16 UStG so systémom podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. b) a ?lánku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice, a to vzhľadom na skutočnosť, že tento

vnútroštátny systém zrejme ukladá podmienky pre oslobodenie od DPH iba pre činnosti „úzko súvisiace“ s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou.

40. V prípade, že platné nemecké právo podmieniť oslobodenie poskytovania služieb „lekárskej starostlivosti“ vykonávaných „inými zariadeniami rovnakej povahy“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice splnením podmienok uvedených v § 4 bode 16 písm. c) UStG, bude potrebné zistiť, či sú obe podmienky uvedené v nemeckej právnej úprave, ktorými sa podmieniť poskytnutie oslobodenia od dane, v súlade s právom Spoločenstva.

41. Pokiaľ ide o podmienku uvedenú v § 4 bode 16 písm. c) UStG, ktorá ukladá, aby „služby [boli] poskytované pod lekárskej dohľadom“, ide o podmienku v rozpore s právom Spoločenstva. Žiadna z podmienok opísaných v článku 13 A ods. 2 písm. a) totiž nemôže byť vykladaná v tom zmysle, že členské štáty môžu podmieniť udelenie oslobodenia podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) iným ako verejnoprávnym organizáciám podmienkou lekárskeho dohľadu, ako to uvádza nemecká právna úprava.

42. V súvislosti s touto podmienkou je potrebné pripomenúť, že v už citovanom rozsudku Dornier Súdny dvor výslovne uviedol, 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 lekárskej dohľadom, ale aj na paramedické služby poskytované v nemocničných podmienkach vo výlučnej zodpovednosti osôb, ktoré nie sú lekármi“. (31)

43. Pokiaľ ide o ďalšiu podmienku stanovenú v § 4 bode 16 písm. c) UStG, podľa ktorej sa v predchádzajúcom kalendárnom roku aspoň 40 % služieb poskytlo poistencom orgánom sociálneho zabezpečenia, poberateľom sociálnej podpory, poberateľom starobného dôchodku alebo obetiam vojny (poskytované orgánom sociálneho zabezpečenia), domnievam sa, že napriek tomu, že to nie je výslovne v šiestej smernici uvedené, môže sa považovať za nástroj na splnenie fakultatívnej podmienky uvedenej v článku 13 A ods. 2 písm. a) tretej zarážke, podľa ktorej na to, aby mohli systém oslobodenia od dane využívať iné ako verejnoprávne organizácie, „musia používať ceny schválené orgánmi verejnej moci, alebo ceny, ktoré nie sú vyššie ako schválené“. Ak totiž časť klientov dotknutej organizácie poberá dávky zo sociálneho zabezpečenia, umožní sa tým prípadne zabezpečiť, aby boli ceny, ktoré táto organizácia používa, zlučiteľné s cenami schválenými orgánmi verejnej moci. Hoci podľa môjho názoru nie je jasné, prečo je na tento účel potrebné, aby aspoň 40 % klientov tejto organizácie boli poistencami, domnievam sa, že táto podmienka je zlučiteľná s právom Spoločenstva, ak skutočne umožní posúdiť súlad cien, ktoré táto organizácia používa, s cenami schválenými orgánmi verejnej moci. Posúdenie, či táto podmienka predstavuje vhodný nástroj na zistenie súladu cien, ktoré používa L.u.P., a cien schválených orgánmi verejnej moci, patrí do právomoci vnútroštátneho súdu.

### III – Návrh

44. Vzhľadom na uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof, takto:

§lánok 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 vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb lekárskeých analýz, akými sú sporné služby v skúmanom prípade, predstavuje úkony „lekárskej starostlivosti“ vykonávané „inými zariadeniami rovnakej povahy“ v zmysle už citovaného §lánku 13 A ods. 1 písm. b).

1 – Jazyk konania: portugalčina.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – Ide o tieto podmienky: „organizácie, o ktoré ide, nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nerozdelí, ale použije sa na ďalšie poskytovanie alebo zdokonalenie služieb; musia byť riadené a spravované na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú priamy alebo nepriamy záujem či už osobne alebo cez sprostredkovateľov na výsledkoch príslušných činností; musia používať ceny schválené verejnými orgánmi [orgánmi verejnej moci – *neoficiálny preklad*] alebo ceny, ktoré nie sú vyššie ako schválené, alebo v prípade neschválených služieb ceny nižšie, ako sú ceny používané na podobné služby obchodnými podmienkami podliehajúcimi dani z pridanej hodnoty; oslobodenie príslušných služieb od dane nespôsobí narušenie voľnej súťaže [hospodárskej súťaže – *neoficiálny preklad*], napríklad znevýhodnením obchodných podnikov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty“.

4 – Pozri rozsudky z 1. decembra 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Zb. s. I-10373, bod 15; z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 15, a z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Zb. s. 1737, bod 1.

5 – Rozsudky Ygeia, už citovaný, bod 15, a Stichting Uitvoering Financiële Acties, už citovaný, bod 13.

6 – Rozsudky zo 6. novembra 2003, Dornier, C-45/01, Zb. s. I-12911, bod 43; z 11. januára 2001, Komisia/Francúzsko, C-76/99, Zb. s. I-249, bod 23, a z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 29.

7 – Rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 23, a Dornier, už citovaný, bod 48.

8 – Rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 30.

9 – Tamže, bod 24, v ktorom sa zdôrazňuje nevyhnutnosť „prihliadať na cieľ z hľadiska akého sa tieto odbery vykonávajú“, a rozsudok Ygeia, už citovaný, bod 22.

10 – Rozsudok z 20. novembra 2003, Unterpertinger, C-212/01, Zb. s. I-13859, bod 42, a návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl v tejto veci (body 66 až 68, na ktoré rozsudok výslovne odkazuje).

11 – Rozsudky Dornier, už citovaný, bod 48; zo 14. septembra 2000, D, C-384/98 Zb. s. I-6795, bod 18, a Kügler, už citovaný, bod 38, a Ygeia, už citovaný, bod 24.

12 – Rozsudky D, už citovaný, bod 19; Kügler, už citovaný, bod 39; Unterpertinger, už citovaný, bod 40, a z 20. novembra 2003, d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Zb. s. I-13989, bod 58.

13 – Rozsudky Unterpertinger, už citovaný, bod 40, ako aj d'Ambrumenil a Dispute Resolution

Services, už citovaný, bod 58. Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix?Hackl v tej istej veci, body 72 až 75, v ktorých sa obhajuje práve rozšírenie ?inností na terapeutický ú?el tak, aby sa do nich zahrnuli „aj ?innosti, ktorých bezprostredným ú?elom nie je vylie?enie, ale jednoduchá ochrana pred ochorením“ (bod 72). Pozri v tom istom zmysle rozsudok Kügler, už citovaný, bod 40.

14 – Rozsudky Unterpertinger, už citovaný, bod 40, ako aj d’Ambrumenil a Dispute Resolution Services, už citovaný, bod 58.

15 – Rozsudok Dornier, už citovaný, bod 50.

16 – Rozsudok Kügler, už citovaný, bod 36. Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix?Hackl vo veci Unterpertinger, už citované, bod 71, v zmysle ktorých „obidva prípady oslobodenia od dane teda spolu sledujú cie? u?ah?i? všeobecný prístup k lekárskej pomoci“.

17 – Rozsudok Dornier, už citovaný, bod 47, v súlade s rozsudkom z 23. februára 1987, Komisia/Spojené krá?ovstvo, 353/85, Zb. s. 817, body 32 a 33. Pozri tiež v rovnakom zmysle rozsudok Kügler, už citovaný, bod 35.

18 – Rozsudky Dornier, už citovaný, bod 47, Komisia/Spojené krá?ovstvo, už citovaný, bod 33, a Kügler, už citovaný, body 35 a 36.

19 – Rozsudky Unterpertinger, už citovaný, bod 41, a d’Ambrumenil a Dispute Resolution Services, už citovaný, bod 59.

20 – Diagnóza je totiž ?innos?, ktorou lekár zis?uje chorobu, spoznajúc jej príznaky.

21 – A to bez oh?adu na skuto?nos?, ?i tieto vyšetrenia alebo analýzy v rámci kontroly urobí sám lekár, alebo sa obráti na tretie osoby, najmä vzh?adom na odborný charakter takýchto analýz.

22 – Pozri bod 25 vyššie.

23 – Pozri rozsudok Kügler, už citovaný, bod 30.

24 – Pozri judikatúru citovanú v bode 25 vyššie.

25 – Rozsudok z 11. júla 1985 (107/84, Zb. s. 2655, bod 20), v ktorom sa rozhodlo, že systém oslobodenia od dane uvedený v ?lánku 13 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa vz?ahuje iba na poskytovanie služieb vykonaných Deutsche Bundespost, a nie na poskytovanie služieb vykonaných na vstupe za protihodnotu dopravnými podnikmi pre Deutsche Bundespost.

26 – Rozsudok z 8. marca 2001 (C?240/99, Zb. s. I?1951, body 40 a 41), v ktorom sa rozhodlo, že správa poistných zmlúv organizáciou, ktorá koná na ú?et pois?ovne, nie je oslobodená ako „poistné plnenia“ v zmysle ?lánku 13 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, pretože táto organizácia nemá zmluvné vz?ahy s poistencami a nepreberá na seba riziko vyplývajúce z poistnej ?innosti.

27 – Rozsudok z 13. decembra 2001, C?235/00, Zb. s. I?10237, body 39 a 40. Pokia? ide o výklad pojmu „rokovanie“ týkajúci sa cenných papierov v zmysle ?lánku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice Súdny dvor vyhlásil, že sprostredkovate? môže by? oslobodený od dane iba v prípade, ak „nezastáva postavenie zmluvnej strany týkajúce sa finan?ného produktu“. Nejde totiž o „?innos? rokovania, pokia? jedna zo zmluvných strán zverí subdodávate?ovi ?as? zásadných ?inností spojených so zmluvou, ako sú informácie, ktoré sa majú poskytnú? druhej strane, prijímanie a vydávanie žiadostí o upisovanie cenných papierov, ktoré tvoria predmet zmluvy. V takom prípade subdodávate? zastáva rovnaké postavenie ako predajca finan?ného produktu, a

teda nie je sprostredkovateľom, ktorý nezastáva postavenie zmluvnej strany v zmysle predmetného ustanovenia“.

28 – Rozsudok z 3. marca 2005 (C-472/03, Zb. s. I-1719), v ktorom sa rozhodlo, že určité činnosti nazývané „back office“, bežne vykonávané v rámci tej istej poisťovacej spoločnosti, ktoré boli zverené externému subdodávateľovi, ktorý neprevzal poisťné riziko, ani nekonal v postavení poisťovacieho makléra alebo agenta, nemôžu byť oslobodené od dane podľa článku 13 B písm. a) šiestej smernice.

29 – Rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 28. V už citovanom rozsudku d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services (bod 67) bolo rozhodnuté, že skutočnosť, že sa lekárske kontroly pre zamestnancov vykonávajú na žiadosť tretích osôb, najmä zamestnávateľov, nebráni tomu, aby mali tieto kontroly za cieľ ochranu zdravia, a teda môžu byť oslobodené od dane.

30 – Pozri napríklad v súvislosti s účelom oslobodenia poisťných plnení a plnení vykonávaných poisťníkmi maklérmí a agentmi už citovaný rozsudok CPP, bod 23, návrhy, ktoré predniesol generálny advokát A. Saggio vo veci Skandia, už citované, bod 23 a bod 13 mojich návrhov v citovanej veci Arthur Andersen, cit.

31 – Rozsudok Dornier, už citovaný, body 70 a 71.