

L.U.P.

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

8. června 2006 *

Ve věci C-106/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 25. listopadu 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 3. března 2005, v řízení

L.u.P. GmbH

proti

Finanzamt Bochum-Mitte,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U. Löhmus a A. Ó Caoimh (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. ledna 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za L.u.P. GmbH původně R. Todtenhöferem a N. Bohnem, conseillers fiscaux, poté W. Kriegerem, Rechtsanwalt,

- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. března 2006,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) a odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost je podána v rámci sporu mezi L.u.P. GmbH (dále jen „L.u.P.“) a Finanzamt Bochum-Mitte (dále jen „Finanzamt“) ve věci odmítnutí posledně uvedeného osvobodit od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) lékařské rozbory prováděné L.u.P. pro společnosti provozující laboratoře, ve kterých jsou sdruženi praktičtí lékaři předepisující uvedené rozbory v rámci péče, kterou poskytují.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 13 část A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

- b) poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;

c) poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě“.

4 Článek 13 část A odst. 2 písm. a) třetí odrážka téže směrnice stanoví:

„2. a) Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle odst. 1 písm. b), [...] tohoto článku na jednu či více z těchto podmínek:

[...]

— musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými úřady nebo ceny, které takto schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než za podobné služby uplatňují obchodní podniky povinné k dani z přidané hodnoty“.

Vnitrostátní právní úprava

5 Zákon o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, dále jen „UStG“) ve svém čl. 4 bodu 14 první větě stanoví osvobození od daně „činností souvisejících s výkonem povolání lékaře, zubaře, fyzioterapeuta, kinezioterapeuta, porodní

asistentky nebo jiných obdobných lékařských činností ve smyslu čl. 18 odst. 1 bodu 1 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz), a s výkonem povolání klinického chemika.“

- 6 Podle předkládajícího soudu může lékařská laboratoř mající právní formu společnosti s ručením omezeným („Gesellschaft mit beschränkter Haftung“) toto ustanovení využít. Podle Bundesverfassungsgericht totiž zásada rovného zacházení brání jakémukoliv rozdílnému zacházení v oblasti osvobození od daně z obratu založenému pouze na právní formě podniku.

- 7 Článek 4 bod 16 písm. c) UStG stanoví:

„Z plnění uvedených v čl. 1 odst. 1 bodech 1 až 3 jsou od daně osvobozeny:

[...]

16. činnosti úzce související s provozováním nemocnic, klinik specializovaných na depistáž a dalších léčebných a diagnostických zařízení, nebo zařízení poskytujících lékařská vyšetření, [...] pokud:

[...]

- c) v případě klinik specializovaných na depistáž a dalších léčebných a diagnostických zařízení nebo zařízení poskytujících lékařská vyšetření, jsou

služby poskytované pod lékařským dohledem a v předcházejícím roce bylo alespoň 40 % služeb poskytnuto osobám uvedeným v bodu 15 písm. b)“.

- 8 Osobami uvedenými v tomto posledně uvedeném ustanovení jsou pojištěnci orgánu sociálního zabezpečení, příjemci sociální podpory a příjemci starobního důchodu (nebo oběti války).

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 9 L.u.P. je společnost s ručením omezeným, založená podle německého práva, jejímž jediným společníkem je doktor Scharmann, doktor laboratorní medicíny. Provádí lékařské rozbory zejména pro společnosti provozující laboratoře, ke kterým jsou přidružení praktičtí lékaři předepisující uvedené rozbory v rámci péče, kterou poskytují.
- 10 Finanzamt měl za to, že tyto služby musí být zdaněny DPH.
- 11 Rozhodnutí Finanzamt bylo potvrzeno Finanzgericht jednak z důvodu, že ačkoliv je L.u.P. „dalším zařízením poskytujícím lékařská vyšetření“ ve smyslu čl. 4 bodu 16 UStG, dotčené služby nebyly zajišťovány „pod lékařským dohledem“ ve smyslu tohoto ustanovení, a jednak, že L.u.P. nepředložila důkaz, že pro každý z přecházejících kalendářních roků bylo alespoň 40 % služeb poskytnuto osobám uvedeným v čl. 4 bodu 15 písm. b) UStG.

- 12 L.u.P. proti tomuto rozhodnutí podala opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof.
- 13 Bundesfinanzhof ve svém předkládacím rozhodnutí konstatuje, že Finanzgericht měl právem za to, že dotčená plnění nejsou osvobozena na základě čl. 4 bodu 16 písm. c) UStG, jelikož je prokázáno, že tyto služby nebyly poskytovány kategoriím osob uvedeným v bodu 15 tohoto ustanovení v požadovaném rozsahu.
- 14 Tento soud nicméně vyjadřuje pochybnosti nejprve ohledně toho, zda dotčené služby musí být považovány za „činnosti úzce související“ s „lékařskou péčí“ zajišťovanou „nemocnicemi“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice nebo za „poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání“ ve smyslu odst. 1 písm. c) téhož článku.
- 15 Bundesfinanzhof jednak uvádí, že ačkoliv lékařské rozborů přispívají k diagnóze nemocných, a v důsledku toho by mohly představovat péči ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, laboratoře provádějící tyto rozborů obvykle neposkytují své služby v rámci důvěrného vztahu s pacientem, což vylučuje použití osvobození od daně stanoveného tímto ustanovením (rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 35). Krom toho tento soud uvádí, že ačkoliv z rozsudku ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie (C-76/99, Recueil, s. I-249, bod 20) vyplývá, že lékařské rozborů podle Soudního dvora představují činnosti úzce související s lékařskou péčí ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) téže směrnice, služby lékařů, kteří uvedené rozborů předepisují, jsou podle jeho názoru osvobozeny podle čl. 13 části A odst. 1 písm. c) téže směrnice. Toto posledně uvedené ustanovení se však nepoužije na činnosti úzce související s lékařskou péčí.

- 16 Podle předkládajícího soudu v případě, že by dotčené služby byly od daně osvobozeny na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, čl. 4 bod 16 písm. c) UStG by nesprávně prováděl ustanovení této směrnice. Krom toho se tento soud táže, zda, jestliže se na tyto služby vztahuje čl. 13 část A odst. 1 písm. b) uvedené směrnice, může být osvobození činností úzce souvisejících s nemocniční a lékařskou péčí od daně odmítnuto na základě podmínek stanovených v tomto odstavci a v odstavci 2 uvedeného článku, ačkoliv sama lékařská péče je osvobozena, i když tyto podmínky nesplňuje. Znění čl. 13 části A odst. 1 písm. b) tento výklad sice potvrzuje. Nicméně podmínka stanovená tímto ustanovením, pokud jde o způsobilá léčebná zařízení, může být rovněž vykládána jako podmínka týkající se výlučně nemocniční a lékařské péče, a nikoliv činností, které s ní úzce souvisí. Krom toho přístup k lékařské a nemocniční péči by byl ztížen, pokud by na osvobození činností úzce souvisejících s nemocniční a uvedenou péčí od daně byly použity přísnější požadavky. Tato situace by byla rovněž v rozporu se zásadou daňové neutrality, jelikož by léčebné a diagnostické ústavy byly daňově znevýhodněny, pokud by samy neprováděly své lékařské rozborů.
- 17 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Umožňují ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a odstavce 2 [šesté směrnice] vázat osvobození lékařských laboratorních rozborů předepisovaných praktickými lékaři, na podmínky uvedené v těchto ustanoveních, i když je péče poskytovaná lékaři v každém případě od daně osvobozena?“

K předběžné otázce

- 18 Podstatou otázky předkládajícího soudu je určení podmínek, na které čl. 13 část A šesté směrnice umožňuje vázat poskytnutí osvobození od DPH, pokud jde o lékařské rozborů prováděné soukromoprávními laboratoři mimo léčebné zařízení na předpis praktických lékařů.
- 19 Za účelem odpovědi na tuto otázku je nejprve třeba ověřit, zda, jak to předpokládá uvedený soud, toto ustanovení skutečně umožňuje členským státům, aby osvobodily, podobně jako to stanoví dotčená vnitrostátní právní úprava, takové lékařské rozborů, a v případě kladné odpovědi, na jaké podmínky může být toto osvobození vázáno.

K osvobození služeb dotčených v původním řízení

- 20 Tak jak to uvádí předkládající soud, na služby lékařské povahy se mohou vztahovat osvobození od daně stanovená v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice.
- 21 Podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) této směrnice členské státy osvobodí od daně zejména poskytování lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy. Pokud jde o odst. 1 písm. c)

tohoto článku, stanoví osvobození od daně poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě.

- 22 Podle judikatury Soudního dvora je kritérium, které má být vzato v úvahu za účelem vymezení působnosti těchto dvou případů osvobození od daně, spojeno méně s povahou služby než s místem jejího poskytování. Článek 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice totiž od daně osvobozuje služby zahrnující veškerou lékařskou péči v zařízení, která mají sociální účel, jako je ochrana lidského zdraví, zatímco stejný odstavec písm. c) se týká osvobození plnění uskutečněných mimo nemocnice, tedy v bydlišti poskytovatele, bydlišti pacienta nebo na jiném místě (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 23. února 1988, Komise v. Spojené království, 353/85, Recueil, s. 817, body 32 a 33; výše uvedený rozsudek Kügler, body 35 a 36, a ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 47).

K povaze služeb dotčených v původním řízení

- 23 Ačkoliv se v projednávané věci zdá, že se předkládající soud ve svém rozhodnutí, jakož i L.u.P. a Komise Evropských společenství ve svých písemných vyjádřeních, shodují na názoru, že takové lékařské rozborů, jakými jsou rozborů dotčené ve věci v původním řízení, mohou představovat „činnosti úzce související“ s lékařskou péčí ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, je třeba ověřit, zda tyto rozborů nicméně nepředstavují „lékařskou péčí“ ve smyslu téhož ustanovení, nebo „poskytování péče“ ve smyslu odst. 1 písm. c) téhož článku. Pokud by tomu tak bylo, uvedené rozborů by byly osvobozeny podle šesté směrnice bez ohledu na místo, kde jsou prováděny, ačkoliv posledně uvedené ustanovení výslovně nestanoví osvobození od daně činností úzce souvisejících s lékařskou péčí (viz v tomto ohledu výše uvedený rozsudek Dornier, bod 47).

- 24 Podle judikatury Soudního dvora je třeba osvobození od daně stanovená v článku 13 šesté směrnice vykládat striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Výklad výrazů použitých v tomto ustanovení však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 42, rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 29).
- 25 Jak již Soudní dvůr rozhodl, osvobození od daně stanovená v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice a v písmeni c) téhož odstavce mají společný cíl snížení nákladů na zdravotní péči (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 43, a rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 58).
- 26 Pokud se jedná o služby lékařské povahy, z judikatury vyplývá, že pojem „lékařská péče“ uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že pokrývá všechna poskytování služeb péče uvedená v písmeni c) téhož odstavce (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 50), jelikož tato dvě ustanovení mají za cíl upravit všechna osvobození lékařských služeb ve striktním smyslu od daně (výše uvedený rozsudek Kügler, bod 36).
- 27 V důsledku toho se jak pojem „lékařská péče“ uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, tak i pojem „poskytování péče“ uvedený v písmeni c) stejného ustanovení týkají služeb, které mají za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dornier, bod 36).

- 28 Předkládající soud v projednávané věci vyjadřuje pochybnosti ohledně otázky, zda takové lékařské rozborry, jako jsou rozborry dotčené v původním řízení, takovou péči představují, i když připouští, že uvedené rozborry přispívají k diagnóze nemocí. Pokud jde o Komisi, tvrdí, že podle funkčního a teleologického výkladu relevantních ustanovení šesté směrnice laboratoř provádějící takové rozborry nemůže být postavena na roveň diagnostickému ústavu, jelikož uvedené rozborry pouze umožňují stanovit diagnózu, a současně, že podle systematického výkladu stejných ustanovení, mohou být tyto rozborry považovány za lékařskou péči, jelikož umožňují stanovení diagnózy a jsou její nedílnou součástí.
- 29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zatímco „lékařská péče“ a „poskytování péče“ musí mít terapeutický účel, nevyplývá z toho nutně, že terapeutický účel služby musí být chápán v obzvláště úzkém pojetí. Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, lékařské služby poskytované za preventivním účelem mohou být osvobozeny na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice. I v případech, kdy se ukáže, že osoby, které jsou předmětem vyšetření a dalších lékařských zásahů preventivní povahy, netrpí žádnou nemocí nebo zdravotní obtíží, zahrnutí těchto služeb do pojmů „lékařská péče“ a „poskytování péče“ je v souladu s cílem snižování nákladů na zdravotní péči, které je společný jak osvobození od daně stanovenému v čl. 13 části A odst. 1 písm. b), tak osvobození od daně stanovenému v písmeni c) téhož odstavce. Na lékařské služby poskytnuté s cílem chránit, zachovat nebo obnovit zdraví osob se tedy vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) uvedené směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, *Unterpertinger*, C-212/01, Recueil, s. I-13859, body 40 a 41, jakož i výše uvedený rozsudek *D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services*, body 58 a 59).
- 30 Lékařské rozborry, které jsou, jako rozborry v projednávané věci, předepisovány praktickými lékaři v rámci péče, kterou poskytují, mohou přitom přispívat k zachování zdraví osob, jelikož, podobně jako všechny preventivně poskytované

lékařské služby, směřují k umožnění pozorování a vyšetření pacienta před tím, nežli bude nezbytné diagnostikovat, léčit nebo uzdravovat případnou nemoc.

- 31 Za těchto podmínek, jak to tvrdila L.u.P. při jednání a jak to předkládající soud a Komise připustily, je třeba se domnívat, že vzhledem k cíli snížení nákladů na zdravotní péči sledovanému výše uvedenými osvobozeními od daně takové lékařské rozборы, jako jsou rozборы dotčené v původním řízení, které mají za cíl preventivní pozorování a vyšetření pacienta, mohou představovat „lékařskou péči“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice nebo „poskytování péče“ ve smyslu písmena c) téhož odstavce (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 30).
- 32 Tento výklad je krom toho v souladu se zásadou daňové neutrality která brání tomu, aby bylo s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, zacházeno odlišně z hlediska DPH (rozsudky ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo, C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 20, jakož i výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 54). Tato zásada by totiž nebyla dodržena, pokud by lékařské rozборы předepsané praktickými lékaři podléhaly režimu DPH odlišnému podle místa, kde jsou uskutečňovány, ačkoliv jejich kvalita je vzhledem ke vzdělání dotyčných poskytovatelů srovnatelná (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dornier, bod 49, a rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, Sb. rozh. s. I-3617, body 40 a 41).

K postavení zařízení poskytujících služby dotčené v původním řízení

- 33 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že lékařské rozборы dotčené v původním řízení jsou prováděny mimo ordinace praktických lékařů, kteří je předepisují. Za těchto podmínek je třeba zkoumat, zda se na uvedené rozборы může vztahovat čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

- 34 Podle Komise taková laboratoř, jako je laboratoř dotčená ve věci v původním řízení, není ani nemocnicí, ani „léčebným nebo diagnostickým ústavem“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Nemůže být ani dalším zařízením „těže povahy“, jelikož systematika tohoto ustanovení se vztahuje na zařízení, která mají propracovanou organizační strukturu. Konečně nemůže být považována za diagnostické zařízení, jelikož rozboru umožňují pouze stanovení diagnózy.
- 35 Tento názor nemůže být přijat. Jelikož totiž lékařské rozboru náleží, s přihlédnutím k jejich terapeutickému účelu, do pojmu „lékařská péče“ stanoveného v čl. 13 A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, musí být taková laboratoř, jako je laboratoř dotčená ve věci v původním řízení, považována za zařízení „těže povahy“ jako „nemocnice“ a „léčebné a diagnostické ústavy“ ve smyslu tohoto ustanovení.
- 36 Ostatně, jak to vyplývá z bodů 31 a 32 tohoto rozsudku, jak cíl snížení nákladů na zdravotní péči, který sleduje čl. 13 část A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice, tak zásada daňové neutrality brání tomu, aby lékařské rozboru podléhaly režimu DPH odlišnému podle místa, kde jsou uskutečňovány, pokud je jejich kvalita srovnatelná vzhledem ke vzdělání dotyčných poskytovatelů služeb.
- 37 Pokud jde o tvrzení Komise, podle kterého z judikatury v oblasti osvobození od daně vyplývá, že plnění uskutečněná na vstupu plnění poskytovaných posledním poskytovatelem, nejsou od daně osvobozena (rozsudky ze dne 11. července 1985, Komise v. Německo, 107/84, Recueil, s. 2655, bod 20; ze dne 8. března 2001, Skandia, C-240/99, Recueil, s. I-1951, body 40 a 41; ze dne 13. prosince 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Recueil, s. I-10237, body 39 a 40, a ze dne 3. března 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Recueil, s. I-1719, bod 39), takže čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice by se vztahoval pouze na lékařské rozboru prováděné laboratořemi na účet pacientů v rámci přímého smluvního vztahu

s posledně uvedenými, musí být rovněž odmítnuto, jelikož se tato judikatura týká výkladu jiných osvobození od daně, jejichž znění i cíle se liší od cílů sledovaných tímto posledně uvedeným ustanovením (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ze dne 11. července 1985, Komise v. Německo, bod 13).

38 Krom toho Soudní dvůr již rozhodl, pokud jde o osvobození od daně vzorků odebraných laboratořemi za účelem lékařských rozborů, že pro použití čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice je nerelevantní, zda laboratoř, která provádí uvedené odběry vzorků, rovněž provádí rozborů nebo zda rozbor zadá jiné laboratoři, ale zůstává vůči pacientům odpovědná, nebo, s ohledem na povahu prováděného rozboru, je povinna předat vzorek do specializované laboratoře (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 28). Z bodu 67 výše uvedeného rozsudku D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services rovněž vyplývá, že lékařské kontroly směřující k umožnění prevence a depistáže nemocí, jakož i sledování zdravotního stavu pracovníků nebo pojištěnců mohou splňovat podmínky osvobození od daně stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, i když se uskutečnily na základě žádosti třetích osob.

39 Z výše uvedeného tak vyplývá, že na lékařské rozborů prováděné takovou soukromoprávní laboratoří, jako je laboratoř dotčená v původním řízení, které mají za cíl preventivní pozorování a vyšetření pacientů, se může vztahovat osvobození lékařské péče od daně stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

40 Je proto třeba zkoumat, na jaké podmínky toto ustanovení umožňuje vázat takové osvobození.

K podmínkám osvobození

- 41 Z čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vyplývá, že takové soukromoprávní laboratoře, jako je laboratoř dotčená v původním řízení, které náleží do pojmu „další [...] zařízení téže povahy“ uvedeného v tomto ustanovení, musí být proto, aby mohly těžit z osvobození od daně, které jím je stanoveno, „řádně uznány“.
- 42 Tak, jak již bylo rozhodnuto, čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice neupřesňuje podmínky a způsoby tohoto uznání. V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle kterých takové uznání může být uděleno zařízením, která o něj požádala. Členské státy v tomto ohledu disponují posuzovací pravomocí (výše uvedený rozsudek Dornier, body 64 a 81).
- 43 Krom toho čl. 13 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice umožňuje členským státům, aby vázaly osvobození od daně stanovené v odst. 1 písm. b) jiným než veřejnoprávním subjektům na splnění jedné z podmínek, které toto ustanovení dále stanoví (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dornier, bod 65). Tyto fakultativní podmínky mohou být členskými státy volně a dodatečně uloženy pro uvedené osvobození od daně (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 38).
- 44 Ze znění předběžné otázky vyplývá, že předkládající soud se táže, zda tato ustanovení umožňují vázat osvobození takových lékařských rozborů, jako jsou rozborů dotčené ve věci v původním řízení, od daně, na podmínky, kterým nepodléhá péče praktických lékařů, kteří tyto rozborů předepisují.

- 45 V tomto ohledu postačí uvést, že ze samotného znění čl. 13 části A odst. 2 šesté směrnice vyplývá, že podmínky uvedené v jeho písmeni a) mohou být použity pouze na lékařské služby, na které se vztahuje odst. 1 písm. b) tohoto článku, a nikoliv na péči osvobozenou od daně na základě jeho odst. 1 písm. c). Toto posledně uvedené ustanovení krom toho podřizuje osvobození uvedené péče od daně nikoliv veřejnoprávnímu postavení nebo uznání entity nebo zařízení, která ji zajišťují dotyčným členským státem, ale podmínce, že tato péče je poskytována v rámci výkonu lékařského povolání a nelékařského zdravotnického povolání, tak jak jsou vymezena vnitrostátní právní úpravou (výše uvedený rozsudek Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, bod 23).
- 46 Proto je těmto ustanovením inherentní, že osvobození lékařských rozborů od daně může být podřízeno podmínkám, které se nepoužijí na lékaře, kteří tyto rozborů předepisují.
- 47 Krom toho v rozporu s tím, co naznačuje předkládající soud, jak z posuzovací pravomoci, kterou požívají členské státy pro uznání soukromoprávního zařízení pro účely čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, tak z ustanovení odst. 2 písm. a) téhož článku, který členským státům neukládá, aby stanovily podmínky v něm uvedené, nýbrž jim umožňuje, aby takové podmínky ukládaly případ od případu, vyplývá, že tyto státy v zásadě mohou vázat osvobození lékařských rozborů jakožto lékařské péče na podmínky odlišné od podmínek stanovených pro osvobození od daně činností úzce souvisejících s takovou péčí.
- 48 Podle ustálené judikatury nicméně přísluší vnitrostátním soudům, aby přezkoumaly, zda členské státy tím, že stanovily takové podmínky, nepřekročily meze své posuzovací pravomoci, při uplatňování zásad Společenství, zejména zásady rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality (viz, v tomto

smyslu, výše uvedené rozsudky Dornier, bod 69; Kingscrest Associates a Montecello, bod 52, a Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, bod 36).

49 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že osvobození lékařských rozborů prováděných takovou laboratoří, jako je laboratoř dotčená v původním řízení, od daně, je podřízeno vnitrostátní právní úpravou podmínce, že uvedené rozborů jsou jednak prováděny pod lékařským dohledem, a jednak se přinejmenším 40 % z nich týká pojištěnců orgánu sociálního zabezpečení.

50 V tomto ohledu je bez dalšího třeba zdůraznit, že dodržování zásady daňové neutrality zejména vyžaduje, aby všechny kategorie soukromoprávních zařízení uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice podléhaly pro účely svého uznání k poskytování podobných služeb stejným podmínkám. V projednávané věci proto předkládajícímu soudu přísluší, aby ověřil, zda je vnitrostátní právní úprava v souladu s tímto požadavkem, nebo zda naopak omezuje použití dotčených podmínek na určité typy zařízení, zatímco jiné jsou z tohoto použití vyloučeny.

51 Dále, pokud vnitrostátní právní úprava podřizuje osvobození takové lékařské péče, jako je péče dotčená v původním řízení od daně, což přísluší určit předkládajícímu soudu, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že podmínka týkající se lékařského dohledu v rozsahu, v němž směřuje k vyloučení osvobození plnění uskutečňovaných pouze na zodpovědnost nelékařských zdravotnických povolání od daně, překračuje meze posuzovací pravomoci svěřené členským státům v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Pojem „lékařská péče“ uvedený v tomto ustanovení

totiž pokrývá nejen služby poskytované přímo lékaři nebo jinými zdravotnickými povoláními pod lékařským dohledem, nýbrž rovněž zdravotnické služby nelékařské povahy poskytované v nemocnicích pouze na zodpovědnost osob, které nejsou lékaři (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 70).

- 52 Z toho vyplývá, že pro účely osvobození stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice členský stát nemůže platně vázat uznání soukromoprávního zařízení na podmínku, která vyžaduje, aby rozborů prováděné posledně uvedenými byly poskytovány pod lékařským dohledem (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Dornier, body 71 a 82).
- 53 Pokud jde o druhou podmínku, z judikatury rovněž vyplývá, že za účelem určení, zda soukromoprávní zařízení mohou být uznána pro účely použití osvobození od daně stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, mohou vnitrostátní orgány, v souladu s právem Společenství a podléhající přezkumu vnitrostátních soudů, vzít v úvahu vedle toho, že dotyčná osoba povinná k dani vykonává činnost ve veřejném zájmu a skutečnosti, že ostatní osoby povinné k dani provozující stejné činnosti, již byly obdobným způsobem uznány, zejména skutečnost, že náklady na dotyčné služby jsou případně z velké části nesený zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení (výše uvedený rozsudek Dornier, body 72 a 73).
- 54 Proto dotyčný členský stát tím, že pro účely uznání jako soukromoprávní laboratoře pro použití uvedeného osvobození od daně požadoval, aby lékařské rozborů byly, přinejmenším ze 40 %, určeny pojištěncům orgánu sociálního zabezpečení, nepřekročil posuzovací pravomoc, která je mu uvedeným ustanovením přiznána.

55 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že:

- Článek 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že na lékařské rozborů, jejichž cílem je preventivní pozorování a vyšetření pacientů, které jsou prováděny, tak jako rozborů dotčené v původním řízení soukromoprávní laboratoří mimo léčebné zařízení na základě předpisu praktických lékařů, se může jakožto na lékařskou péči poskytovanou dalším zařízením soukromého práva řádně uznaným ve smyslu uvedeného ustanovení vztahovat osvobození od daně stanovené tímto ustanovením.

- Článek 13 část A odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) uvedené směrnice nebrání vnitrostátní právní úpravě, která osvobození takových lékařských rozborů od daně podřizuje podmínkám, které se jednak nepoužijí na osvobození péče poskytované praktickými lékaři, kteří je předepsali, a jednak se liší od podmínek osvobození od daně použitelných na činnosti úzce související s lékařskou péčí ve smyslu prvně uvedeného ustanovení.

- Článek 13 část A odst. 1 písm. b) téže směrnice brání vnitrostátní právní úpravě, která podřizuje osvobození od daně lékařských rozborů prováděných soukromoprávní laboratoří mimo zařízení lékařské péče podmínce, že se uskutečňují pod lékařským dozorem. Naopak, toto ustanovení nebrání tomu, aby tato stejná právní úprava podřizovala osvobození uvedených rozborů od daně podmínce, aby přinejmenším 40 % z nich bylo určeno pojištěncům orgánu sociálního zabezpečení.

K nákladům řízení

- 56 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že na lékařské rozborů, jejichž cílem je preventivní pozorování a vyšetření pacientů, které jsou prováděny, tak jako rozborů dotčené v původním řízení soukromoprávní laboratoří mimo léčebné zařízení na základě předpisu praktických lékařů, se může jakožto na lékařskou péči poskytovanou dalším zařízením soukromého práva řádně uznaným ve smyslu uvedeného ustanovení vztahovat osvobození od daně stanovené tímto ustanovením.

Článek 13 část A odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. a) uvedené směrnice nebrání vnitrostátní právní úpravě, která osvobození takových lékařských rozborů od daně podřizuje podmínkám, které se jednak nepoužijí na osvobození péče poskytované praktickými lékaři, kteří je předepsali, a jednak se liší od podmínek osvobození od daně použitelných na činnosti úzce související s lékařskou péčí ve smyslu prvně uvedeného ustanovení.

Článek 13 část A odst. 1 písm. b) též směrnice brání vnitrostátní právní úpravě, která podřizuje osvobození od daně lékařských rozborů prováděných soukromoprávními laboratořmi mimo zařízení lékařské péče podmínce, že se uskutečňují pod lékařským dozorem. Naopak, toto ustanovení nebrání tomu, aby tato stejná právní úprava podřizovala osvobození uvedených rozborů od daně podmínce, aby přinejmenším 40 % z nich bylo určeno pojištěncům orgánu sociálního zabezpečení.

Podpisy.