



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

2. července 2015\*

„Řízení o předběžné otázce — Šestá směrnice o DPH — Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně — Článek 13 část A odst. 1 písm. b) a c) — Poskytování nemocniční a lékařské péče — Uzce související činnosti — Přeprava orgánů a vzorků humánního původu pro účely lékařské analýzy nebo lékařské a léčebné péče — Samostatně výdělečná činnost — Nemocnice a léčebné nebo diagnostické ústavy — Zařízení těžké povahy“

Ve věci C-334/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím cour d'appel de Mons (Belgie) ze dne 27. června 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 9. července 2014, v řízení

**État belge**

proti

**Nathalie De Fruytier,**

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

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

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za N. De Fruytier O. D'Aoutem, avocat,

— za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,

— za řeckou vládu K. Georgiadisem a I. Kotsoni, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung a C. Soulay, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

\* Jednací jazyk: francouzština.

vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) 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, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi État belge (Belgickým státem) a N. De Fruytier ve věci výběru daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z přepravy orgánů a vzorků humánního původu pro několik nemocnic a laboratoří, kterou dotyčná provádí jakožto osoba samostatně výdělečně činná.

### **Právní rámec**

#### *Unijní právo*

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

„[...] 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 ústavami a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;
  - c) poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;
  - d) dodávání lidských orgánů, [lidské] krve a [mateřského] mléka“.
- 4 Článek 13 část A odst. 2 písm. a) této směrnice uvádí, že členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle odst. 1 písm. b) uvedeného článku na jednu či více podmínek.

- 5 Týž čl. 13 část A odst. 2 písm. b) stanoví:

„ Poskytování služeb nebo dodání zboží nebude osvobozeno od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku, jestliže

- není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,
- jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytáváním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k [DPH].“

### *Belgické právo*

- 6 Článek 44 zákona ze dne 3. července 1969, o dani z přidané hodnoty (loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée; *Moniteur belge* ze dne 17. července 1969, s. 7046), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), provádí čl. 13 část A šesté směrnice týkající se osvobození určitých činností ve veřejném zájmu od DPH. Toto ustanovení zní následovně:

„1. Od daně je osvobozeno poskytování služeb, které provádí následující osoby v rámci své obvyklé činnosti:

[...]

2° lékaři, zubaři, fyzioterapeuti, porodní asistentky, zdravotní sestry, pečovatelé a pečovatelky, osobní asistenti, maséři a masérky, pokud je jimi poskytovaná zdravotní péče zařazena do klasifikace zdravotních služeb, na něž se vztahuje povinné pojištění pro případ nemoci a invalidity;

[...]

2. Od daně je osvobozeno rovněž

1° poskytování služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího, jež v rámci své obvyklé činnosti uskutečňují nemocniční zařízení a psychiatrické ústavy, kliniky, zdravotní střediska; přeprava nemocných a raněných dopravními prostředky speciálně vybavenými pro tyto účely;

[...]

l°b dodávání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka;

[...]“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 7 Nathalie De Fruytier vykonává jako osoba samostatně výdělečně činná činnost spočívající v přepravě orgánů a vzorků humánního původu pro několik nemocnic a laboratoří, a to pod vedením lékaře a na jeho odpovědnost.
- 8 Belgická daňová správa podrobila činnost vykonávanou N. De Fruytier DPH.
- 9 Nathalie De Fruytier v přesvědčení, že by její činnost měla být od DPH osvobozena, podala žalobu k soudu. Tribunal de première instance de Namur (soud prvního stupně v Namuru) rozsudkem ze dne 1. června 2006 a posléze cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu) rozsudkem ze dne 26. října 2007 dotyčné vyhověly a rozhodly, že jí mají být poskytnuty příslušné daňové úlevy.
- 10 V rámci kasačního opravného prostředku podaného Belgickým státem proti rozsudku cour d'appel de Liège položil Cour de cassation předkládacím rozhodnutím ze dne 18. června 2009 Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. d) šesté směrnice.
- 11 V rozsudku De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316) Soudní dvůr rozhodl, že toto ustanovení musí být vykládáno tak, že se nepoužije na přepravu orgánů a vzorků humánního původu prováděnou osobou samostatně výdělečně činnou pro nemocnice a laboratoře.

- 12 Rozsudkem ze dne 16. září 2010 Cour de cassation zrušil rozsudek cour d'appel de Liège a věc postoupil jinému odvolacímu soudu, a sice cour d'appel de Mons (odvolacímu soudu v Monsu). Rozsudkem ze dne 15. února 2013 prohlásil tento soud odvolání za přípustné a před tím, než rozhodl o jeho opodstatněnosti, nařídil znovuotevření ústní části řízení.
- 13 Nathalie De Fruytier v rámci této ústní části řízení tvrdila, že pokud jí poskytnutá plnění nemohou být osvobozena od daně na základě čl. 44 odst. 2 bodu 1<sup>o</sup> b zákona o DPH, který do belgického právního řádu provádí čl. 13 část A odst. 1 písm. d) šesté směrnice, musí být osvobozena od daně na základě čl. 44 odst. 2 bodu 1<sup>o</sup> zákona o DPH, který do belgického právního řádu provádí čl. 13 část A odst. 1 písm. b) této směrnice. Tuto argumentaci opírá zejména o rozsudek Komise v. Francie (C-76/99, EU:C:2001:12).
- 14 Za těchto podmínek se cour d'appel de Mons rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Brání článek 13 část A odst. 1 písm. b) a c) [šesté směrnice] tomu, aby byla přeprava vzorků a orgánů pro účely lékařské analýzy nebo lékařské a léčebné péče prováděná pro kliniky a laboratoře samostatně výdělečně činnou třetí osobou, jejíž služby jsou zahrnuty v náhradě nákladů vyplácené sociálním zabezpečením, osvobozena od DPH jakožto služba úzce související se službami lékařské povahy, tedy se službami, jejichž cílem je diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže?
- 2) Může být v souladu s čl. 13 částí A odst. 1 písm. b) a c) [šesté směrnice] osvobozena od daně činnost přepravy vzorků a orgánů pro účely lékařské analýzy nebo lékařské a léčebné péče prováděná pro kliniky a laboratoře za účelem uskutečnění lékařských rozborů samostatně výdělečně činnou třetí osobou, jejíž služby jsou zahrnuty v náhradě nákladů vyplácené sociálním zabezpečením?
- 3) Musí být pojem ‚další řádně uznaná zařízení téže povahy‘ uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že zahrnuje soukromé společnosti, jejichž služby spočívají v přepravě vzorků humánního původu pro účely analýzy nutné pro dosažení léčebných cílů sledovaných nemocnicemi a léčebnými zařízeními?“

### **K předběžným otázkám**

- 15 Podstatou tří otázek předkládajícího soudu, jimiž je třeba se zabývat společně, je, zda musí být čl. 13 část A odst. 1 písm. b) nebo c) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na činnost přepravy vzorků a orgánů humánního původu pro účely lékařské analýzy nebo lékařské a léčebné péče vykonávanou pro kliniky a laboratoře samostatně výdělečně činnou třetí osobou, jejíž služby jsou zahrnuty v náhradě nákladů vyplácené sociálním zabezpečením, a konkrétně zda může být taková činnost osvobozena od DPH jakožto činnost úzce související se službami lékařské povahy podle výše citovaného čl. 13 části A odst. 1 písm. b).
- 16 Úvodem je třeba připomenout, že šestá směrnice přiznává velmi širokou působnost DPH tím, že v článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (viz rozsudek Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, bod 21 a citovaná judikatura).
- 17 Článek 13 uvedené směrnice však některé činnosti od DPH osvobozuje. Podle ustálené judikatury platí, že osvobození od daně uvedená v tomto článku představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílu v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz rozsudek Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, bod 22 a citovaná judikatura).

- 18 Z ustálené judikatury navíc vyplývá, že výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat striktně, jelikož představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za protiplnění. Výklad těchto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními od daně a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v tomto článku 13 vykládány způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození (viz rozsudek Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, bod 23 a citovaná judikatura).
- 19 Služby lékařské povahy mohou být osvobozeny podle čl. 13 část A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice. Z judikatury vyplývá, že se čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vztahuje na služby poskytované v nemocnicích, zatímco ustanovení téhož odst. 1 písm. c) se vztahují na lékařské služby poskytované mimo takový rámec jak v bydlišti poskytovatele služeb, tak v bydlišti pacienta nebo na jiném místě (v tomto smyslu viz rozsudky Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 36, a CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 27).
- 20 Co se konkrétně týče pojmu „poskytování lékařské péče“ uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice a pojmu „poskytování péče“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. c) této směrnice, Soudní dvůr již opakovaně konstatoval, že oba tyto pojmy se týkají plnění, která mají za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže (viz rozsudek Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, bod 29 a citovaná judikatura).
- 21 Z toho vyplývá, že se na služby lékařské povahy, které jsou prováděny s cílem chránit, zachovat nebo obnovit zdraví osob, vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice. Proto i přesto, že tato ustanovení mají odlišnou působnost, je jejich předmětem upravit všechna osvobození lékařské péče ve striktním smyslu od daně (viz rozsudek Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, body 30 a 31 a citovaná judikatura).
- 22 I když „poskytování lékařské péče“ a „poskytování péče“ musí mít terapeutický účel, nevyplývá z toho nutně, že terapeutický účel služby musí být chápán v obzvláště úzkém pojetí (viz rozsudek CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 29 a citovaná judikatura).
- 23 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že taková činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, a sice přeprava orgánů a vzorků humánního původu pro několik nemocnic a laboratoří, zjevně nepředstavuje „poskytování lékařské péče“ ani „poskytování péče“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice, jelikož nespadá pod lékařskou péči, jejímž skutečným přímým účelem by bylo diagnostikovat, léčit nebo uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže, nebo že by skutečným cílem těchto služeb byla ochrana, zachování nebo obnovení zdraví (v tomto smyslu viz rozsudek Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 43).
- 24 Soudní dvůr navíc již dříve konstatoval, že na rozdíl od znění čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice neobsahuje znění písmene c) tohoto ustanovení žádný odkaz na činnosti úzce související s poskytováním lékařské péče, a to i přes skutečnost, že toto ustanovení následuje bezprostředně po ustanovení uvedeného čl. 13 části A odst. 1 písm. b), takže pojem „činnosti úzce související s poskytováním lékařské péče“ nemá žádnou relevanci pro výklad čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, bod 32).
- 25 V důsledku toho je třeba se ztotožnit se všemi účastníky řízení, kteří v projednávané věci předložili vyjádření, a konstatovat, že taková činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, nemůže být osvobozena od DPH podle čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice.

- 26 Z výše uvedeného vyplývá, že Soudní dvůr musí pro účely zodpovězení položených otázek dále posoudit, zda taková činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, může být osvobozena od DPH podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, protože taková činnost by měla být považována za činnost úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče. K tomu je nutné posoudit uvedenou činnost z hlediska jednotlivých kritérií stanovených v citovaném čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a také s přihlédnutím k dalším kritériím uvedeným v čl. 13 části A odst. 2 písm. b) této směrnice.
- 27 Je tedy nutno poukázat na to, že ze znění čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vyplývá, že taková činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, může být podle tohoto ustanovení osvobozena od DPH jako činnost úzce související s poskytováním nemocniční nebo lékařské péče jen tehdy, pokud by byla kvalifikována jako „činnost úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče“ a pokud by ji zajišťoval buď veřejnoprávní subjekt, nebo – za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů – nemocnice, léčebné nebo diagnostické ústavy nebo další řádně uznaná zařízení téže povahy.
- 28 V souvislosti s pojmem „činnosti úzce související s poskytováním nemocniční nebo lékařské péče“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice Soudní dvůr již dříve rozhodl, že musí být vykládán v tom smyslu, že se nevztahuje na takové činnosti, jakými jsou odběr a přeprava krve, pokud nemocniční lékařská péče, se kterou takové činnosti souvisejí pouze případně, není fakticky poskytována, neprobíhá nebo dosud není plánována (viz rozsudek *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 49). Vyplývá z toho, že ne každé předání vzorků lze kvalifikovat jako „činnost úzce související s poskytováním nemocniční nebo lékařské péče“.
- 29 V souvislosti s lékařskými službami totiž Soudní dvůr upřesnil, že vzhledem k cíli sledovanému osvobozením od daně stanoveným v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice z toho vyplývá, že pouze poskytování služeb, které logicky náleží do rámce poskytování lékařské a nemocniční péče a které představuje nezbytnou etapu v procesu poskytování těchto služeb k dosažení léčebných cílů sledovaných posledně uvedenými, je způsobilé být „úzce souvisejíc[í] činnost[í]“ ve smyslu tohoto ustanovení, neboť pouze takové služby mohou ovlivnit náklady zdravotní péče a jejich osvobození umožňuje, aby byla tato péče jednotlivcům dostupná (viz rozsudek *Ygeia*, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 25).
- 30 Přísluší předkládajícímu soudu, aby s ohledem na všechny okolnosti sporu, jenž mu byl předložen, určil, zda je činnost dotčená ve věci v původním řízení nezbytná.
- 31 Pro případ, že by předkládající soud dospěl k závěru, že uvedená činnost skutečně představuje nezbytnou etapu v procesu poskytování služeb nemocniční nebo lékařské péče k dosažení léčebných cílů sledovaných posledně uvedenými, je proto ještě nezbytné se zabývat otázkou, zda tuto činnost zajišťuje buď veřejnoprávní subjekt, nebo – za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů – nemocnice, léčebné nebo diagnostické ústavy nebo další řádně uznaná zařízení téže povahy.
- 32 Není sporu o tom, že takový dopravce, jako je dopravce dotčený ve věci v původním řízení, nemůže být kvalifikován jako „veřejnoprávní subjekt“ ani odpovídat kvalifikaci „nemocnice“, „léčebného ústavu“ či „diagnostického ústavu“ vyvíjejících činnost za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.
- 33 Je tudíž třeba ověřit, zda takový dopravce může být zahrnut pod pojem „další řádně uznaná zařízení téže povahy“ vyvíjející předmětnou činnost za stejných podmínek ve smyslu citovaného ustanovení.

- 34 V této souvislosti je ve věci v původním řízení nesporné, že N. De Fruytier vykonává činnost spočívající v přepravě orgánů a vzorků humánního původu pro několik nemocnic a laboratoří jako osoba samostatně výdělečně činná, ale její podnik nelze kvalifikovat za zařízení „těže povahy“ jako zařízení objedávající přepravní služby, které poskytuje.
- 35 Z judikatury ke kvalifikování hospodářského subjektu jako subjektu „těže povahy“ jako nemocnice či léčebný nebo diagnostický ústav ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice totiž vyplývá zejména to, že pojem „zařízení“ naznačuje existenci individualizované entity plnící zvláštní funkci (viz rozsudek Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, bod 18). Soudní dvůr také rozhodl, že soukromá laboratoř, která provádí lékařské diagnostické rozborů, musí být považována za zařízení „těže povahy“ jako „nemocnice“ a „léčebné nebo diagnostické ústavy“ ve smyslu tohoto ustanovení, jestliže tyto rozborů náleží s přihlédnutím ke svému terapeutickému účelu do pojmu „poskytování lékařské péče“ stanoveného ve zmíněném ustanovení (viz rozsudky L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, body 18 a 35, jakož i CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 60).
- 36 V projednávané věci je třeba konstatovat, že takový nezávislý dopravce, jako je Nathalie De Fruytier, nepředstavuje – na rozdíl zejména od soukromé laboratoře, která provádí lékařské diagnostické rozborů s terapeutickým účelem – individualizovanou entitu plnící tutéž zvláštní funkci jako nemocnice či léčebné nebo diagnostické ústavy. Takového dopravce proto nelze kvalifikovat za „zařízení těže povahy“ jako zařízení nebo ústav ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, a tudíž nemůže být osvobozen od DPH podle tohoto ustanovení.
- 37 Na rozdíl od toho, co tvrdí N. De Fruytier, zásada daňové neutrality nemůže tento závěr zpochybnit. Jak již dříve rozhodl Soudní dvůr, tato zásada nemůže rozšířit působnost osvobození od daně, pokud tak není jednoznačně stanoveno, neboť uvedená zásada není pravidlem primárního práva, které by mohlo podmínit platnost osvobození od daně, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně se zásadou striktního výkladu osvobození od daně (viz rozsudek Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, bod 40 a citovaná judikatura).
- 38 Konečně vzhledem k tomu, že činnost dotčená ve věci v původním řízení nespĺňuje kritéria stanovená v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, není namístě se zabývat kritérii uvedenými v čl. 13 části A odst. 2 písm. b) této směrnice.
- 39 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že čl. 13 část A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se nevztahuje na činnost přepravy vzorků a orgánů humánního původu pro účely lékařské analýzy nebo lékařské a léčebné péče vykonávanou pro kliniky a laboratoře samostatně výdělečně činnou třetí osobou, jejíž služby jsou zahrnuty v náhradě nákladů vyplácené sociálním zabezpečením. Konkrétně taková činnost nemůže být osvobozena od DPH jakožto činnost úzce související se službami lékařské povahy podle výše citovaného čl. 13 části A odst. 1 písm. b), jelikož tato samostatně výdělečně činná třetí osoba nemůže být kvalifikována jako „veřejnoprávní subjekt“ ani odpovídat kvalifikaci „nemocnice“, „léčebného ústavu“ či „diagnostického ústavu“ nebo jakéhokoli dalšího „řádně uznaného zařízení těže povahy“, jež vyvíjí činnost za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů.

### **K nákladům řízení**

- 40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (osmý senát) rozhodl takto:

**Článek 13 část A odst. 1 písm. b) a c) 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 se nevztahuje na činnost přepravy vzorků a orgánů humánního původu pro účely lékařské analýzy nebo lékařské a léčebné péče vykonávanou pro kliniky a laboratoře samostatně výdělečně činnou třetí osobou, jejíž služby jsou zahrnuty v náhradě nákladů vyplácené sociálním zabezpečením. Konkrétně taková činnost nemůže být osvobozena od daně z přidané hodnoty jakožto činnost úzce související se službami lékařské povahy podle výše citovaného čl. 13 části A odst. 1 písm. b), jelikož tato samostatně výdělečně činná třetí osoba nemůže být kvalifikována jako „veřejnoprávní subjekt“ ani odpovídat kvalifikaci „nemocnice“, „léčebného ústavu“ či „diagnostického ústavu“ nebo jakéhokoli dalšího „řádně uznaného zařízení téže povahy“, jež vyvíjí činnost za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů.**

Podpisy.