

L.U.P.

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 8. junija 2006*

V zadevi C-106/05,

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

L.u.P. GmbH

proti

Finanzamt Bochum-Mitte,

SODIŠČE (tretji senat),

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

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

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

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za L.u.P. GmbH najprej R. Todtenhöfer in N. Bohn, davčni svetovalec, nato W. Krieger, odvetnik,

- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

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

izreka naslednjo

Sodbo

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

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

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Člen 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive določa:

„1. Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

- b) bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;

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

4 Člen 13(A)(2)(a), tretji pododstavek, te direktive določa:

- „2. a) Države članice lahko odobrijo osebam, ki niso osebe javnega prava, vsako od oprostitev iz pododstavkov (l)(b), [...] če v vsakem posameznem primeru izpolnjujejo enega ali več naslednjih pogojev:

[...]

- [zadevne osebe] zaračunavajo cene, ki jih odobrijo organi oblasti ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev, cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za davek na dodano vrednost.“

Nacionalna ureditev

- 5 Zakon o prometnih davkih (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, v nadaljevanju: UStG) v členu 4, točka 14, prvi stavek, določa oprostitev „dejavnosti, ki izhajajo iz

opravljanja poklica zdravnika, zobozdravnika, fizioterapevta, kinezioterapevta, babice ali drugih podobnih medicinskih dejavnosti v smislu člena 18(1), točka 1, zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) in iz opravljanja poklica kliničnega kemika“.

- 6 Po mnenju predložitvenega sodišča se ta določba lahko uporabi za medicinski laboratorij, ki ima pravno obliko družbe z omejeno odgovornostjo (Gesellschaft mit beschränkter Haftung). Bundesverfassungsgericht meni, da načelo enakega obravnavanja dejansko nasprotuje različnemu obravnavanju na področju oprostitve prometnih davkov zgolj na podlagi pravne oblike podjetja.
- 7 Člen 4, točka 16(c), UStG določa:

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

[...]

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

[...]

- c) se storitve v specializiranih kliničnih centrih za ugotavljanje bolezni in v drugih ustanovah za zdravljenje, diagnostiko ali medicinske preiskave opravijo pod

zdravniškim nadzorom in če je bilo prejšnje koledarsko leto najmanj 40 % storitev opravljenih za osebe, naštete v točki 15(b) [...].“

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

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 9 L.u.P. je družba z omejeno odgovornostjo, ustanovljena po nemškem pravu, katere edini družbenik je zdravnik Scharmann. Medicinske preiskave opravlja predvsem za družbe, ki upravljajo z laboratoriji, katerih člani so splošni zdravniki, ki so v okviru zdravljenja, ki ga opravljajo, naročili navedene preiskave.
- 10 Finanzamt je menil, da je treba za te storitve zaračunati DDV.
- 11 Finanzgericht je potrdilo odločbo Finanzamta, ker, na eni strani, čeprav je L.u.P. „druga ustanova za zdravljenje“ v smislu člena 4, točka 16, UStG, zadevne storitve niso bile opravljene „pod zdravniškim nadzorom“ v smislu te določbe, in na drugi strani, ker L.u.P. ni dokazala, da je bilo vsako prejšnje koledarsko leto najmanj 40% storitev opravljenih za osebe, naštete v členu 4, točka 15(b), UStG.

- 12 L.u.P. je pri Bundesfinanzhof vložila zahtevo za revizijo te odločbe.
- 13 V svojem predložitvenem sklepu Bundesfinanzhof ugotavlja, da je Finanzgericht upravičeno štelo, da zadevne storitve niso oproščene na podlagi člena 4, točke 16(c), UStG, ker je ugotovljeno, da te storitve niso bile opravljene v zahtevanem deležu za skupine oseb iz točke 15 te določbe.
- 14 Vendar pa je to sodišče izrazilo dvome glede vprašanja, ali je treba zadevne storitve šteti za dejavnosti, „tesno povezane“ z „zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo“, ki jih opravljajo „bolnišnice“ v smislu člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive ali pa za „zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti“ v smislu (1)(c) istega člena.
- 15 Na eni strani Bundesfinanzhof poudarja, da čeprav medicinske preiskave prispevajo k diagnosticiranju bolnikov in bi torej lahko pomenile zdravstveno oskrbo v smislu (1)(c) člena 13(A) Šeste direktive, pa laboratoriji, ki opravijo te analize, na splošno storitev ne opravljajo na podlagi odnosa zaupanja med njim in pacientom, kar izključuje uporabo oprostitve iz te določbe (sodba z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler, C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 35). Poleg tega to sodišče opozarja, da čeprav iz sodbe z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 20) izhaja, da so medicinske preiskave po mnenju Sodišča dejavnosti, tesno povezane z zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo v smislu člena 13(A)(1)(b) navedene direktive, so po mnenju tega sodišča storitve zdravnikov, ki so naročili navedene preiskave, oproščene na podlagi člena 13(A)(1)(c) te direktive. Zadnjenavedena določba naj se torej ne bi uporabljala za dejavnosti, ki so tesno povezane z zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo.

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

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

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

Vprašanje za predhodno odločanje

- 18 Namen vprašanja predložitvega sodišča je pravzaprav določiti pogoje, pod katerimi člen 13(A) Šeste direktive dopušča, da so medicinske preiskave, ki jih po naročilu splošnih zdravnikov opravijo laboratoriji zasebnega prava zunaj zdravstvenih ustanov, oproščene DDV-ja.
- 19 Da bi odgovorili na to vprašanje, je treba najprej preveriti, ali ta določba, kot domneva navedeno sodišče, državam članicam dejansko omogoča, da so lahko take medicinske preiskave oproščene, kot določa zadevna nacionalna zakonodaja, in v primeru pritrditve, pod katerimi pogoji se ta oprostitev lahko dovoli.

Oprostitev zadevnih storitev iz postopka v glavni stvari

- 20 Kot opozarja predložitveno sodišče, se za medicinske storitve lahko uporabljajo oprostite iz člena 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive.
- 21 V skladu s členom 13(A)(1)(b) te direktive države članice oprostijo zlasti zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih zagotavljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter

druge uradno priznane ustanove podobne vrste. Člen 13(A)(1)(c) pa določa oprostitev zdravstvene oskrbe pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica.

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

Vrsta storitev iz postopka v glavni stvari

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

- 24 V skladu s sodno prakso Sodišča je treba oprostitve iz člena 13 Šeste direktive razlagati strogo, ker so izjema od splošnega načela, v skladu s katerim se davčnemu zavezancu obračuna DDV na vsako storitev, ki jo opravi za plačilo. Vendar mora biti razlaga izrazov, ki jih uporablja ta določba, v skladu z nameni navedenih oprostitev in mora spoštovati zahteve načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV-ja (zgoraj navedena sodba Dornier, točka 42, in sodba z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C 498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 29).
- 25 Kot je Sodišče že odločilo, je skupni namen oprostitev iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive in iz (c) tega člena znižanje stroškov zdravljenja (zgoraj navedena sodba Dornier, točka 43, in sodba z dne 20. novembra 2003 v zadevi D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 58).
- 26 Glede medicinskih storitev iz sodne prakse izhaja, da je treba pojme „zunajbolnišnična zdravstven[a] oskrb[a]“ iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati v tem smislu, da pokrivajo celotno zdravstveno oskrbo (c) tega odstavka (zgoraj navedena sodba Dornier, točka 50); ker je namen teh dveh določb urediti vse oprostitve medicinskih storitev v ožjem pomenu (zgoraj navedena sodba Kügler, točka 36).
- 27 Torej se pojem „zunajbolnišničn[a] zdravstven[a] oskrb[a]“ iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive in pojem „zdravstven[a] oskrb[a]“ iz (c) istega odstavka nanašata na storitve, katerih namen je postavitve diagnoze, negovanje in, kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Dornier, točka 48).

28 V obravnavani zadevi je predložitveno sodišče izrazilo dvom, da so medicinske preiskave, kakršne so v postopku v glavni stvari, taka zdravstvena oskrba, čeprav priznava, da navedene preiskave prispevajo k določitvi bolezni. Komisija pa hkrati zatrjuje, da glede na funkcionalno in teleološko razlago upoštevni določb Šeste direktive laboratorija, ki opravlja take preiskave, ni mogoče primerjati s centrom za diagnostiko, ker navedene preiskave omogočajo le diagnosticiranje, in da bi lahko na podlagi sistematične razlage teh določb te preiskave šteli za zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, ker omogočajo postavitev diagnoze in so z njo neločljivo povezane.

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

30 Medicinske preiskave, ki jih, kot v tem primeru, naročijo splošni zdravniki v okviru zdravljenja, ki ga opravljajo, prispevajo k ohranjanju zdravja, ker kot vsaka preven-

tivna zdravstvena storitev omogočajo opazovanje in pregled pacientov, preden so potrebni diagnoza, negovanje ali zdravljenje morebitne bolezni.

31 V teh okoliščinah; kot je na obravnavi zatrjevala L.u.P. in sta predložitveno sodišče in Komisija priznala, da je mogoče; je treba šteti, upoštevajoč cilj znižanja stroškov zdravljenja, ki ga zasledujejo zgoraj navedene oprostitve, da so medicinske preiskave, kakršne so v postopku v glavni stvari, katerih namen so preventivno opazovanje in pregledi pacientov, „zdravstven[a] oskrb[a]“ v smislu člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive ali „izzvenbolnišničn[a] zdravstven[a] oskrb[a]“ v smislu (A)(1)(c) tega člena (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 30).

32 Poleg tega je ta razlaga v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki nasprotuje možnosti, da bi se opravljanje podobnih storitev, ki so si konkurenčne, glede DDV-ja obravnavalo različno (sodba z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-109/02, Recueil, str. I-12691, točka 20, in zgoraj navedena sodba Kingscrest Associates in Montecello, točka 54). To načelo se dejansko ne bi bilo spoštovalo, če bi se za medicinske preiskave, ki jih naročijo splošni zdravniki, uporabljala drugačna ureditev DDV-ja glede na kraj, kjer se opravijo, medtem ko bi bila njihova kakovost glede na izobrazbo zadevnih ponudnikov storitev enaka (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Dornier, točka 49, in sodbo z dne 27. aprila 2006 v združenih zadevah Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 in C-444/04, ZOdl., str. I-3617, točki 40 in 41).

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

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

- 34 Komisija meni, da laboratorij, kakršen je v postopku v glavni stvari, ni niti bolnišnica niti „cent[er] za zdravljenje in diagnostiko“ v smislu člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive. Ravno tako naj ne bi bil druga ustanova „podobne vrste“, ker naj bi se srž te določbe nanašalo na priznane ustanove z izdelano organizacijo. Končno naj ga ne bi bilo mogoče šteti za center za diagnostiko, ker preiskave omogočajo zgolj pripravo diagnoze.
- 35 Te trditve ni mogoče sprejeti. Ker medicinske preiskave glede na svoj terapevtski namen spadajo k pojmu „zunajbolnišničn[a] zdravstven[a] oskrb[a]“, ki je določen v členu 13(A)(1)(b) Šeste direktive, je treba laboratorij, kakršen je v postopku v glavni stvari, šteti za ustanovo „podobne vrste“ kot „bolnišnice“ in „cent[ri] za zdravljenje in diagnostiko“ v smislu te določbe.
- 36 Kot izhaja iz točk 31 in 32 te sodbe, cilj znižanja stroškov zdravljenja iz člena 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive in načelo davčne nevtralnosti nasprotujeta temu, da bi se za medicinske preiskave uporabljala drugačna ureditev DDV-ja glede na kraj, kjer se opravijo, medtem ko je njihova kakovost glede izobrazbe zadevnih ponudnikov storitev enaka.
- 37 Trditev Komisije, da iz sodne prakse na področju oprostitev izhaja, da dejavnosti, ki se opravijo kot del tistih, ki jih je opravil zadnji ponudnik storitev, niso oproščene (sodbe z dne 11. julija 1985 v zadevi Komisija proti Nemčiji, 107/84, Recueil, str. 2655, točka 20; z dne 8. marca 2001 v zadevi Skandia, C-240/99, Recueil, str. I-1951, točki 40 in 41; z dne 13. decembra 2001 v zadevi CSC Financial Services, C-235/00, Recueil, str. I-10237, točki 39 in 40, in z dne 3. marca 2005 v zadevi Arthur Andersen, C-472/03, ZOdl., str. I-1719, točka 39), ker naj bi pod člen 13(A)(1)(b) spadale zgolj medicinske preiskave, ki jih laboratoriji opravijo za račun pacientov v okviru neposrednega pogodbenega razmerja z njimi, je treba prav tako zavriniti; ta

sodna praksa se namreč nanaša le na razlago drugih oprostitev, ki imajo drugačno besedilo in cilje kot so ti, ki jih zasleduje slednja določba (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 1985 v zadevi Komisija proti Nemčiji, točka 13).

38 Poleg tega je Sodišče glede oprostitve prenosa laboratorijskih analiz zaradi medicinskih preiskav že odločilo, da za uporabo člena 13(A)(1)(b) ni pomembno, ali laboratorij, ki prenese navedeno analizo, opravi tudi preiskavo, ali jo naroči pri drugem laboratoriju – pri čemer ostane odgovoren za pacienta – ali pa zaradi lastnosti opravljene preiskave prenese analizo specializiranemu laboratoriju (zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 28). Prav tako iz točke 67 zgoraj navedene sodbe D’Ambrumenil in Dispute Resolution Services izhaja, da zdravniški pregledi, katerih prvenstveni namen je preprečevanje in ugotavljanje bolezni ter opazovanje zdravstvenega stanja delavcev ali zavarovancev, lahko izpolnijo pogoje za oprostitev iz člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive, čeprav so jih zahtevale tretje osebe.

39 Tako iz zgoraj navedenega izhaja, da se za medicinske preiskave, ki jih opravijo laboratoriji zasebnega prava, kakršni so v postopku v glavni stvari, katerih namen sta preventivno opazovanje in pregled pacientov, lahko uporabi oprostitev za zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive.

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

Pogoji za oprostitev

- 41 Iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive izhaja, da morajo biti laboratoriji zasebnega prava, kakršni so v postopku v glavni stvari, ki spadajo pod pojem „druge [...] ustanove podobne vrste“ iz te določbe, „uradno priznan[i]“, da bi bili oproščeni na njeni podlagi.
- 42 Kot je bilo že odločeno, člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive pogojev in načinov tega priznanja ne določa podrobno. Načeloma je torej določanje pravil, v skladu s katerimi se tako priznanje lahko dodeli ustanovam, ki ga zahtevajo, pristojnost nacionalnega prava posamezne države članice. Države članice imajo glede tega prosto presojo (zgoraj navedena sodba Dornier, točki 64 in 81).
- 43 Poleg tega člen 13(A)(2)(a) Šeste direktive državam članicam omogoča, da osebam, ki niso osebe javnega prava, dovolijo oprostitev iz odstavka 1(b), ob spoštovanju enega od pogojev, navedenih v nadaljevanju te določbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Dornier, točka 65). Države članice lahko prosto določijo poljubne dodatne pogoje za to, da se dovoli navedena oprostitev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 38).
- 44 Iz besedila predhodnega vprašanja je razvidno, da se predložitveno sodišče sprašuje, ali te določbe omogočajo, da so medicinske preiskave, kakršne so v postopku v glavni stvari, oproščene pod pogoji, ki pa niso določeni za oprostitev zdravstvene oskrbe, ki jo dajejo splošni zdravniki, ki so te preiskave naročili.

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

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

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

48 V skladu z ustaljeno sodno prakso je vendarle pristojnost nacionalnih sodišč, da preverijo, ali države članice z določitvijo takih pogojev, niso prekoračile meja proste presoje ob spoštovanju načel prava Skupnosti, še posebej načela enakega obravnavanja, ki se na področju DDV-ja izraža z načelom davčne nevtralnosti (glej v tem

smislu zgoraj navedene sodbe Dornier, točka 69, Kingscrest Associates in Montecello, točka 52, ter Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, točka 36).

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

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

51 Če bi nacionalna ureditev za oprostitev zunajbolnišnične zdravstvene oskrbe, kakršna je v postopku v glavni stvari, določila pogoje, kar mora določiti predložitveno sodišče, je treba poudariti, da je Sodišče že razsodilo, da pogoj o zdravniškem pregledu, če je v zvezi s tem, da so storitve, ki se opravljajo le na odgovornost strokovnjakov za paramedicino, izključene iz oprostitve, prekorači meje proste presoje, ki jo državam članicam daje člen 13(A)(1)(b) Šeste direktive. Pojem „zunajbolnišničn[a] zdravstven[a] oskrb[a]“ iz te določbe ne zajema le storitev, ki jih opravljajo nepo-

sredno zdravniki ali drugi zdravstveni strokovnjaki pod zdravniškim nadzorom, ampak tudi paramedicinske storitve, ki se opravljajo v bolnišnicah zgolj na odgovornost oseb, ki niso zdravniki (zgoraj navedena sodba Dornier, točka 70).

- 52 Torej država članica za oprostitev iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive ne sme veljavno določiti pogoja, pod katerim se priznajo ustanove zasebnega prava, ki bi določal, da morajo biti preiskave, ki jih te izvedejo, opravljene pod zdravniškim nadzorom (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Dornier, točki 71 in 82).
- 53 Glede drugega pogoja iz sodne prakse prav tako izhaja, da nacionalni organi zato, da bi določili, ali se ustanovam zasebnega prava prizna oprostitev iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive, lahko v skladu z nacionalnim pravom in pod nadzorom nacionalnih sodišč poleg splošnega interesa dejavnosti zadevnega davčnega zavezanca in dejstva, da so drugi davčni zavezanci, ki opravljajo enake dejavnosti, že podobno priznani, upoštevajo tudi dejstvo, da so znaten del stroškov spornih storitev morebiti prevzele že zdravstvene zavarovalnice ali drugi organi socialnega varstva (zgoraj navedena sodba Dornier, točki 72 in 73).
- 54 Zadevna država članica s tem, da za priznanje laboratorijev zasebnega prava, da bi se uporabila navedena oprostitev, zahteva, naj je najmanj 40 % medicinskih preiskav, ki jih izvedejo zadevni laboratoriji, namenjenih zavarovancem nosilca socialnega zavarovanja, ni prekoračila proste presoje, ki ji jo podeljuje navedena določba.

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

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

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

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

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

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

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

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

Podpisi