STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
M. POIARESE MADURA
přednesené dne 7. března 2006 [1]

1. Projednávanou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce pokládá Bundesfinanzhof (Německo) (Spolkový finanční soud) Soudnímu dvoru otázku týkající se výkladu 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 [2] (dále jen „šestá směrnice").

2. Otázka se konkrétněji týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) a odst. 2 šesté směrnice a směřuje k určení podmínek, na které mohou členské státy vázat osvobození lékařských rozborů prováděných externími soukromoprávními laboratořemi na lékařský předpis od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH").

1 — Původní jazyk: portugalština.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

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

3. L.u.P. GmbH (dále jen „L.u.P.") je společností s ručením omezeným, založenou podle německého práva, jejímž jediným společníkem je doktor laboratorní medicíny Ingo Scharmann. L.u.P. prováděla lékařské rozbory pro dvě sdružení laboratoří, k nimž jsou přidruženi praktičtí lékaři. Ti předepisovali tyto rozbory v rámci jimi poskytované péče.

4. Finanzamt Bochum-Mitte (dále jen „Finanzamt") měl za to, že služby, které L.u.P. poskytovala sdružením laboratoří, podléhají DHP. Finanzgericht potvrdil rozhodnutí o odmítnutí osvobození od DPH s odůvodněním, že L.u.P. sice byla podle čl. 4 bodu 16 písm. c) zákona 1980/1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, dále jen „UStG") takzvaným „dalším zařízením poskytujícím lékařská vyšetření", její služby však nebyly v požadované míře zajišťovány „pod lékařským dohledem". L.u.P. krom toho nepředložila důkaz o tom, že

v předcházejícím kalendářním roce bylo alespoň 40 % služeb poskytnuto příjemcům uvedeným v čl. 4 bodu 15 písm. b) UStG.

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

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

„Z plnění uvedených v čl. 1 odst. 1 bodech 1 až 3 jsou v souladu s čl. 4 bodem 16 UStG od daně osvobozeny 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 poskytovány pod lékařským dohledem a v předcházejícím roce bylo alespoň 40 % služeb poskytnuto osobám uvedeným v bodu 15 písm. b) [...]."

7. Článek 4 bod 14 první věta UStG 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".

8. Podle Bundesfinanzhof může lékařská laboratoř mající právní formu společnosti s ručením omezeným využít osvobozovacího ustanovení čl. 4 bodu 14 UStG. Podle Bundesverfassungsgericht totiž zásada rovného zacházení brání jakémukoliv rozdílnému zacházení v oblasti osvobození od DPH založenému pouze na právní formě podniku.

9. L.u.P podala proti rozhodnutí Finanzgericht opravný prostředek k Bundesfinanzhof,

který pak položil Soudnímu dvoru následující 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?"

10. Na základě této otázky má Soudní dvůr vyložit šestou směrnici a zejména její čl. 13 část A odst. 1, který stanoví:

„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;

[...]"

11. Podle čl. 13 části A odst. 2 písm. a) šesté směrnice mohou členské státy vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle odst. 1 písm. b), „na jednu či více"

z podmínek, které jsou upřesněny dále v tomto článku [3].

II – Analýza

12. Soudní dvůr již měl v minulosti příležitost vykládat ustanovení šesté směrnice, o něž se opírá též projednávaná předběžná otázka, kterou položil Bundesfinanzhof. Otázku přesného zařazení služeb spočívajících v provádění lékařských rozborů ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice a podmínky, na něž mohou členské státy vázat osvobození od DPH v případě lékařských rozborů prováděných za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, však Soudní dvůr doposud konkrétně neposuzoval.

13. V prvé řadě je třeba ověřit, zdali tyto rozbory mohou být osvobozeny od DPH. Za tím účelem je nutné určit, zda tyto rozbory odpovídají některé z kategorií stanovených v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) nebo v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice. Pokud se některé z těchto dvou ustanovení bude vztahovat na dotčené služby spočívající v provádění rozborů, budu se pak zabývat problémem určení podmínek, na něž mohou členské státy tato osvobození vázat.

A – *Kvalifikace služeb L.u.P spočívajících v provádění lékařských rozborů*

14. Zaprvé je třeba zjistit, zda takové lékařské rozbory, jaké jsou předmětem projednávané věci, mohou být kvalifikovány jako „lékařská péče" nebo jako činnosti „úzce související" s lékařskou péčí v souladu s čl. 13 částí A odst. 1 písm. b).

15. Pro tento účel je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora jsou osvobození od daně stanovená v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) autonomní pojmy práva Společenství, jejichž cílem je zabránit rozdílům při používání režimu DPH [4]. Krom toho „je třeba pojmy použité pro stanovení

3 — Tyto podmínky jsou následující: „– dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb; – musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý, či nepřímý zájem samy ani cizím prostřednictvím na výsledcích dotyčné činnosti; – 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; – osvobození od daně nesmí být způsobilé narušit hospodářskou soutěž, například znevýhodňovat obchodní podniky povinné k dani z přidané hodnoty".

4 — Viz rozsudky ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 15); ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 15), a ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiëlle Acties (348/87, Recueil, s. 1737, bod 11).

osvobození od daně stanovená v článku 13 šesté směrnice vykládat striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb za protiplnění uskutečněného osobou povinnou k dani" [5].

16. Je tedy nutné posoudit důvody existence režimů osvobození od DPH upravených v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice, na základě čehož pak bude možné určit, na jaká plnění se může osvobození od daně podle těchto ustanovení vztahovat. V tomto ohledu je nesporné, že společným cílem osvobození upravených jednak v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a jednak v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) je snížení nákladů na zdravotní péči a lepší zpřístupnění těchto služeb jednotlivcům [6]. S ohledem na tento důvod existence netkví problém v tom, zda služby spočívající v provádění lékařských rozborů mohou být obecně na základě některého z těchto dvou ustanovení od daně osvobozeny, ale spíše v tom, jakému konkrétnímu režimu osvobození tyto služby podléhají.

17. Je totiž třeba určit, zda má být poskytování služeb spočívajících v provádění lékařských rozborů podřazeno pod některou z kategorií uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) nebo v čl. 13 části A odst. 1 písm. c). Nejenže se čl. 13 část A odst. 1 písm. c) ve skutečnosti nevztahuje na činnosti úzce související s lékařskou péčí, osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) mohou navíc členské státy na rozdíl od osvobození podle čl. 13 části A odst. 1 písm. c) vázat na určité podmínky, stanovené v čl. 13 části A odst. 2, nejsou-li dotčení poskytovatelé služeb veřejnoprávními subjekty.

18. Specifickou otázku, zda poskytování služeb spočívajících v provádění lékařských rozborů spadá pod čl. 13 část A odst. 1 písm. b), nebo pod čl. 13 část A odst. 1 písm. c), nelze vyřešit pouze z hlediska obecného cíle těchto ustanovení. Na jeho základě lze pouze prohlásit, jak již dříve poznamenal Soudní dvůr, že pojmy použité v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) nevyžadují „zvlášť striktní výklad" [7].

19. Pokud jde o případné použití čl. 13 části A odst. 1 písm. b), je třeba zaprvé určit, zda dotčené služby spočívající v provádění lékařských rozborů jsou „lékařskou péčí" ve smyslu tohoto ustanovení. Dále je třeba určit, zda se na laboratoře provádějící

5 — Výše uvedené rozsudky Ygeia, bod 15, a Stichting Uitvoering Financiële Acties, bod 13.

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

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

lékařské rozbory, jakou je i L.u.P, vztahuje čl. 13 část A odst. 1 písm. b) v rozsahu, v jakém toto ustanovení poukazuje na „nemocnice, léčebné nebo diagnostické ústavy a další řádně uznaná zařízení téže povahy".

20. Pokud jde o toto první hledisko, Soudní dvůr již měl příležitost se vyslovit k podobné otázce ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Francie. V této věci šlo o to, zda se na předání vzorků do laboratoře pověřené následným provedením lékařských rozborů vztahuje osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b). Soudní dvůr dospěl k názoru, že „odběr vzorku a jeho předání do specializované laboratoře jsou činnosti úzce související s rozborem, takže se na ně musí vztahovat stejný daňový režim jako na rozbor, a nemohou tedy podléhat DPH" [8] jakožto činnosti úzce související s lékařskou péčí. Podle Soudního dvora se na služby spočívající v provádění lékařských rozborů jako takové vztahoval uvedený čl. 13 část A odst. 1 písm. b).

21. Jak vyplývá z výše uvedeného rozsudku Komise v. Francie, aby bylo možné kvalifikovat určitou činnost tak, že podléhá režimu osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b), je třeba vzít v úvahu účel této činnosti [9]. Souběžně s tím Soudní dvůr v souvislosti v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) v témž smyslu prohlásil, že „o osvobození lékařské služby od DPH rozhoduje její účel" [10].

22. Služby „lékařské péče" uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b), jakož i „poskytování péče", o němž hovoří čl. 13 část A odst. 1 písm. c), tedy mají podle Soudního dvora „za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže" [11]. Jinými slovy, aby mohla být dotčená služba osvobozena od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a stejně tak podle jeho písm. c), musí mít terapeutický účel [12].

23. Rovněž je třeba zdůraznit, že zcela nedávno, zejména ve výše uvedených rozsudcích Unterpertinger, jakož i D'ambrumenil a Dispute Resolution Services, které se týkaly použití čl. 13 části A odst. 1 písm. c), Soudní dvůr upřesnil, že jelikož nelze terapeutický účel chápat příliš úzce, mohou být

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

9 — Tamtéž, bod 24, kde je zdůrazněna potřeba „vzít v úvahu účel, pro který jsou tyto odběry prováděny", a výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 22.

10 — Rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Unterpertinger (C-212/01, Recueil, s. I-13859, bod 42) a stanovisko generální advokátky Stix-Hackl v této věci (body 66 až 68, na něž tento rozsudek výslovně odkazuje).

11 — Výše uvedený rozsudek Dornier, bod 48; rozsudek ze dne 14. září 2000, D (C-384/98, Recueil, s. I-6795, bod 18), a výše uvedené rozsudky, Kugler, bod 38, a Ygeia, bod 24.

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

od daně osvobozeny též preventivní lékařské služby [13] „[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, který je společný jak osvobození od daně stanovenému v čl. 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice, tak osvobození od daně stanovenému v písm. c) téhož odstavce" [14].

24. Dle mého názoru není důvodu se odchylovat od jednotného a konzistentního výkladu Soudního dvora ohledně povahy činností spadajících pod tato dvě ustanovení. Výklad pojmu „poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání" obsaženého v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) Soudním dvorem se tedy musí shodovat s výkladem pojmu „lékařské péče" uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b). V tomto ohledu připomínám, že Soudní dvůr výslovně prohlásil, že pojem „lékařské péče" uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) pokrývá veškeré „poskytování péče" podle písm. c) téhož odstavce [15]. Dále mají obě tato ustanovení za cíl „upravit všechna osvobození lékařských služeb ve striktním smyslu od daně" [16].

25. Obě ustanovení zjevně sledují odlišný cíl. Ale „kritérium pro vymezení působnosti těchto dvou případů osvobození od daně obsažených v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) je spojeno méně s povahou služby než s místem jejího poskytování" [17]. Jinak řečeno, podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) „je třeba osvobodit od daně služby zahrnující veškerou lékařskou péči v zařízeních, která mají sociální účel, jako je ochrana lidského zdraví, zatímco stejný odstavec písm. c) se týká osvobození plnění uskutečněných mimo nemocnice a v rámci vztahu důvěry mezi pacientem a poskytovatelem péče" [18].

13 — Výše uvedené rozsudky Unterpertinger, bod 40, a D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, bod 58. Viz stanovisko generální advokátky Stix-Hackl v těchto věcech (body 72 až 75), v němž se požaduje rozšíření pojmu činností s terapeutickým účelem tak, aby zahrnoval též „činnosti, jejichž účelem není přímo léčba, ale které se týkají i pouhé profylaxe" (bod 72). Viz do jisté míry v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kügler, bod 40.

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

15 — Výše uvedený rozsudek Dornier, bod 50.

16 — Výše uvedený rozsudek Kügler, bod 36. Viz stanovisko generální advokátky Stix-Hackl ve výše uvedené věci Unterpertinger, bod 71, podle kterého „oba případy osvobození od daně mají tentýž cíl, jímž je usnadnění přístupu k lékařské péči".

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

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

26. Pojem „lékařské péče" uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) tedy stejně jako odst. 1 písm. c) zahrnuje „lékařské služby poskytnuté s cílem [...] chránit, zachovat nebo obnovit zdraví osob" [19]. Jinými slovy, tento pojem zahrnuje jak léčebnou, tak preventivní lékařskou péči.

27. V rámci preventivní lékařské péče se neprovádí žádná diagnóza nemocí [20] a žádný léčebný úkon v užším slova smyslu. Těžištěm je pozorování a vyšetření pacienta právě ve snaze předejít nutnosti diagnostikovat a léčit případné nemoci.

28. Provádění lékařských rozborů na žádost lékaře je přitom nedílnou součástí lékařského pozorování pacienta [21], bez nějž by zcela zjevně nebylo možné zajistit ochranu, zachování nebo obnovení zdraví osob. Jinými slovy, lékařská péče ve smyslu veškerých činností, jejichž účelem je zachování nebo obnovení zdraví, představuje posloupnost úkonů směřujících k zachování nebo obnovení zdraví, jež zahrnují nejprve pozorování a vyšetření a poté případně diagnózu a léčbu. Lékařské rozbory předepsané lékařem jsou v tomto smyslu lékařskou péčí.

29. Lékařské rozbory, jaké provádí L.u.P., jsou tedy s přihlédnutím k jejich účelu zahrnuty do pojmu lékařské péče ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice.

30. Další otázkou je, zda tato činnost lékařské péče vykonávaná externí laboratoří provádějící rozbory spadá právě pod čl. 13 části A odst. 1 písm. b), nebo pod čl. 13 části A odst. 1 písm. c). Jak již bylo uvedeno výše, k zodpovězení této otázky je nutno vědět, zda jsou dotčené služby poskytovány mimo nemocnice či obdobná zařízení v rámci vztahu důvěry mezi pacientem a poskytovatelem péče v jeho ordinaci nebo bydlišti [22]. Jinými slovy, odpověď závisí více na místě, kde je činnost vykonávána, než na její povaze.

31. V této souvislosti se domnívám, na rozdíl od přístupu navrženého Komisí Evropských společenství v jejím písemném vyjádření, že

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

20 — Diagnóza je totiž úkon, při němž lékař zjišťuje nemoc na základě projevů, které jsou pro ni charakteristické.

21 — Ať již lékař tato vyšetření či rozbory provádí sám v rámci své ordinace, nebo je dá provést externě podle odborné povahy daného rozboru.

22 — Viz bod 25 výše.

na laboratoř, která provádí lékařské rozbory předepsané lékařem – tedy, jak jsem uvedl výše, která poskytuje služby „lékařské péče" ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) – se toto ustanovení vztahuje, neboť se v něm poukazuje na „léčebné nebo diagnostické ústavy a další řádně uznaná zařízení téže povahy".

32. Důvod existence osvobození od daně upraveného jednak v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a jednak v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) je tentýž, ať jsou rozbory prováděny nemocnicí či dokonce lékařem v jeho ordinaci (má-li požadovanou kvalifikaci a technické zázemí), nebo naopak jinými zařízeními, která se specializují na provádění lékařských rozborů. Z hlediska cíle spočívajícího ve snižování nákladů na lékařskou péči by takové rozdílné zacházení bylo nepochopitelné. Směr výkladu, jaký je zde doporučován, je rovněž nejvíce slučitelný se zásadou daňové neutrality, jež brání tomu, aby se subjekty, které provádějí tytéž činnosti, bylo zacházeno rozdílně v oblasti výběru DPH [23].

33. Rovněž je třeba zdůraznit, že činnost spočívající v poskytování lékařských rozborů bude spadat pod čl. 13 část A odst. 1 písm. c), a nikoli pod čl. 13 část A odst. 1 písm. b), bude-li skutečně poskytována v rámci vztahu důvěry mezi poskytovatelem péče a pacientem. Jak ovšem zjevně vyplývá z předkládacího usnesení, dotčené rozbory nejsou prováděny v rámci vztahu důvěry mezi pacientem a poskytovatelem péče ve smyslu judikatury Soudního dvora, na jehož základě by bylo možné je kvalifikovat tak, že spadají pod čl. 13 část A odst. 1 písm. c) [24].

34. Komise dále ve svých písemných a ústních vyjádřeních zastávala názor, že je třeba rozlišovat mezi laboratořemi provádějícími lékařské rozbory, které vstupují přímo do smluvních vztahů s pacienty, a laboratořemi, které vstupují do vztahu pouze s lékařem, který o provedení rozboru požádal. Podle Komise mohou být služby spočívající v provádění lékařských rozborů osvobozeny od daně pouze v prvně uvedeném případě, protože jsou určeny konečným příjemcům. Ve druhém případě se jedná pouze o plnění uskutečněná na vstupu služeb lékařské péče. Jinak řečeno, tato plnění jsou určena pro poskytovatele lékařské péče, a nikoli pro konečného příjemce této péče, a neměl by se na ně tedy vztahovat režim osvobození od DPH. Komise své tvrzení zakládá na rozsudcích Soudního dvora

23 — Viz výše uvedený rozsudek Kügler, bod 30.

24 — Viz judikatura uvedená v bodě 25.

Komise v. Německo [25], Skandia [26], CSC Financial Services [27] a Arthur Andersen [28], v nichž byla plnění uskutečněná v rámci subdodávky činností souvisejících s poskytováním služeb osvobozených od DPH považována za podléhající dani. S výkladem Komise se neztotožňuji.

35. Toto tvrzení je totiž v rozporu se stanoviskem, které Soudní dvůr zaujal ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Francie. V tomto rozsudku je jasně řečeno, že pro účely použití režimu osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) je irelevantní, jestli „laboratoř, která provádí odběry vzorků, rovněž provádí rozbory nebo rozbor zadá jiné laboratoři, ale zůstává vůči pacientům odpovědná, nebo je s ohledem na povahu prováděného rozboru povinna předat vzorek do specializované laboratoře“ [29]. Jinými slovy, zadá-li laboratoř provedení lékařského rozboru jiné laboratoři, neznamená to, že by se na rozbor provedený touto jinou laboratoří nevztahovalo osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b).

36. Judikatura, na niž poukazuje Komise, se týká jiných režimů osvobození od DPH, než které jsou stanoveny pro činnosti ve veřejném zájmu. Tato judikatura se krom toho zabývá režimy osvobození od daně, které nemají stejný důvod existence jako osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) pro činnosti lékařské péče [30].

37. Nedomnívám se tedy, že by bylo nutné zužovat výklad režimů osvobození od daně

25 — Rozsudek ze dne 11. července 1985 (107/84, Recueil, s. 2655, bod 20), v němž je stanoveno, že pouze plnění, která uskutečnila Deutsche Bundespost, jsou osvobozena od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, a nikoli služby poskytnuté na vstupu a za protiplnění přepravními podniky pro Deutsche Bundespost.

26 — Rozsudek ze dne 8. března 2001 (C-240/99, Recueil, s. I-1951, body 40 a 41), kde je uvedeno, že správa pojistných smluv subjektem jednajícím na účet pojišťovny není od daně osvobozena jako „pojišťovací operace“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, protože tento subjekt nevstupuje do smluvních vztahů s pojištěnci a nenese rizika spjatá s pojišťovací činností.

27 — Rozsudek ze dne 13. prosince 2001 (C-235/00, Recueil, s. I-10237, body 39 a 40). Soudní dvůr v souvislosti s výkladem pojmu „sjednání“ cenných papírů ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice uvedl, že se na zprostředkovatele toto osvobození od daně nemůže vztahovat, jestliže „nezaujímá postavení strany smlouvy o finančním produktu“. Takže „se nejedná o činnost sjednávání, jestliže některá ze smluvních stran svěří subdodavateli část zásadních úkonů souvisejících se smlouvou, jako je informování druhé strany, příjem a zpracování žádostí o úpis cenných papírů, které jsou předmětem smlouvy. V takovém případě má subdodavatel stejné postavení jako prodejce finančního produktu, a není tedy zprostředkovatelem, který by nezaujímal postavení strany smlouvy ve smyslu dotčeného ustanovení“.

28 — Rozsudek ze dne 3. března 2005 (C-472/03, Sb. rozh. s. I-1719), v němž se uvádí, že činnosti „back office“ běžně vykonávané pojišťovnou, svěřené externímu subdodavateli, který sám nenese riziko pojištění a nejedná jako pojišťovací makléř nebo pojišťovací agent, nemohou být osvobozeny od daně na základě čl. 13 části B písm. a) šesté směrnice.

29 — Výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 28. Ve výše uvedeném rozsudku D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, bod 67, je obdobně uvedeno, že skutečnost, že třetí osoby, a sice zaměstnavatelské subjekty, kontrolují a požadují od pracovníka lékařská vyšetření, nebrání tomu se domnívat, že tyto rozbory mají za cíl ochranu zdraví, a osvobodit je tedy od daně.

30 — Pokud jde o účel osvobození pojistných operací a služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty, viz zejména výše uvedený rozsudek CPP, bod 23, stanovisko generálního advokáta Saggia ve výše uvedené věci Skandia, bod 23, a bod 13 mého stanoviska ve výše uvedené věci Arthur Andersen.

podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c), který je již ustálený, a to zejména ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Francie, aby se tak vyhovělo hypotetické potřebě větší konzistentnosti a jednoty s judikaturou, která se týká subdodávek některých činností souvisejících s osvobozenými službami a o které se Komise zmiňuje. Vzhledem k tomu, že služby spočívající v provádění lékařských rozborů, o jaké se v projednávané věci jedná, jsou především služby „lékařské péče" prováděné „dalšími zařízeními téže povahy" ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b), jak je uvedeno výše, nespatřuji ani ve znění ani ve smyslu tohoto ustanovení žádný důvod pro stanovení dodatečné podmínky pro osvobození těchto služeb od daně, jak to navrhuje Komise. Podmínky, které mohou být stanoveny, vyplývají z čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a odst. 2.

B – *Soulad podmínek, na než mohou členské státy vázat osvobození od daně u služeb poskytovaných jinými než veřejnoprávními subjekty, s čl. 13 částí A odst. 1 písm. b) a odst. 2*

38. Členské státy mohou ukládat jednu nebo více podmínek uvedených v čl. 13 části A odst. 2 písm. a), jde-li o plnění uskutečňovaná jinými než veřejnoprávními subjekty. Jak ovšem jasně vyplývá z čl. 13 části A odst. 2, tyto fakultativní podmínky mohou být stanoveny pouze na služby uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b), a nikoli na služby uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. c). Šestá směrnice tak nezachází stejně s oběma navzájem odlišnými režimy osvobození od daně upravenými v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c), neboť plnění uvedená v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) podřizuje režimu osvobození, který je *a priori* méně příznivý než režim osvobození stanovený pro plnění, na něž se vztahuje čl. 13 část A odst. 1 písm. c). Členské státy tedy mohou vázat osvobození služeb, které poskytují soukromoprávní laboratoře provádějící lékařské rozbory a které spadají pod čl. 13 části A odst. 1 písm. b), na jednu či více podmínek stanovených v čl. 13 části A odst. 2 písm. a), což však neplatí pro služby poskytované lékaři, kteří předepisují rozbory v rámci čl. 13 části A odst. 1 písm. c).

39. Rovněž je třeba uvést – jelikož mám za to, že tato pochybnost implicitně souvisí s otázkou Bundesfinanzhof – že jde-li o plnění uvedená v čl. 13 části A odst. 1 písm. b), skutečnost, že členské státy mají možnost vázat poskytnutí osvobození od daně na jisté podmínky, je nenutí zacházet rovnocenně s poskytováním „lékařské péče" a s činnostmi „s ním úzce souvisejícími" prováděnými jinými než veřejnoprávními subjekty. Členské státy *mohou* vázat v *jednotlivých případech* osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) na přesné podmínky, samozřejmě při dodržení obecné zásady zákazu diskriminace. Z toho dle mého mínění plyne, že nejsou povinny vázat oba

typy plnění na přesně tytéž podmínky. Členský stát se totiž může jednoduše rozhodnout, že osvobození zdravotních služeb uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) poskytovaných jinými než veřejnoprávními subjekty nebude vázat na žádnou z podmínek uvedených v čl. 13 části A odst. 2 písm. a). Pak musí mít též možnost stanovit podmínky *pouze* pro zdravotní služby poskytované soukromoprávními subjekty, které *úzce souvisejí s* nemocniční a lékařskou péčí. Proto se domnívám, že je nutno vyloučit veškeré pochybnosti o případné neslučitelnosti mezi režimem upraveným v čl. 4 bodě 16 UStG a režimem osvobození od daně upraveným v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. a) šesté směrnice, jelikož tento vnitrostátní režim zřejmě stanoví podmínky pouze pro osvobození od DPH v souvislosti s činnostmi „úzce souvisejícími" s nemocniční a lékařskou péčí.

40. Pro případ, že by použitelné německé právo vázalo osvobození poskytování „lékařské péče" prováděné „dalšími zařízeními téže povahy" ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice na podmínky uvedené v čl. 4 bodě 16 písm. c) UstG, je třeba určit, zda obě podmínky, na něž německý právní předpis váže osvobození od daně, jsou v souladu s právem Společenství.

41. Podmínka stanovená v čl. 4 bodě 16 písm. c) UStG, který stanoví, že „služby [jsou] poskytovány pod lékařským dohledem", je v rozporu s právem Společenství. Žádnou z podmínek uvedených v čl. 13 části A odst. 2 písm. a) totiž nelze vykládat v tom smyslu, že členské státy mohou vázat osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů podle čl. 13 části A odst. 1 písm. b) na podmínku lékařského dohledu, tak jak ji upravuje německý právní předpis.

42. Pokud jde o tuto podmínku, je nutné připomenout, že Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Dornier výslovně uvedl, že „podmínka vyžadující poskytování služeb pod lékařským dohledem 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" [31].

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

43. Pokud jde o druhou podmínku uloženou v čl. 4 bodě 16 písm. c) UStG, podle které mělo být v uplynulém kalendářním roce alespoň 40 % služeb poskytnuto pojištěncům, příjemcům sociální podpory, příjemcům pomoci obětem války nebo příjemcům starobního důchodu (vypláceného orgánem sociálního zabezpečení), dle mého názoru sice není v šesté směrnici výslovně uvedena, lze se však domnívat, že přispívá k provedení fakultativní podmínky stanovené v čl. 13 části A odst. 2 písm. a) třetí odrážce, podle které aby jiné než veřejnoprávní subjekty byly osvobozeny od daně, „musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými úřady nebo ceny, které takto schválené ceny nepřekračují". Jestliže totiž část klientů daného subjektu představují pojištěnci, bude možné případně zaručit, že ceny uplatňované tímto subjektem budou slučitelné s cenami schválenými veřejnými úřady. Třebaže mi není zcela jasné, proč je pro tento účel nutné, aby alespoň 40 % klientů tohoto subjektu bylo pojištěnci, domnívám se, že taková podmínka může být slučitelná s právem Společenství, umožní-li skutečně posoudit slučitelnost cen uplatňovaných tímto subjektem s cenami schválenými veřejnými úřady. Vnitrostátním soudům přísluší rozhodnout, zda je tato podmínka vhodná za účelem posouzení slučitelnosti cen uplatňovaných L.u.P s cenami schválenými veřejnými úřady.

III – Závěry

44. S ohledem na tyto úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na otázku Bundesfinanzhof odpověděl 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 takové služby spočívající v provádění lékařských rozborů, jako jsou služby dotčené v projednávané věci, jsou úkony ‚lékařské péče' poskytovanými ‚dalšími zařízeními téže povahy' ve smyslu výše uvedeného čl. 13 části A odst. 1 písm. b)."