NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
M. POIARES MADURO
prednesené 7. marca 2006 [1]

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania sa Bundesfinanzhof (Nemecko) domáha, aby Súdny dvor podal výklad šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [2] (ďalej len „šiesta smernica").

2. Otázka sa konkrétne týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) a článku 13 A ods. 2 šiestej smernice na účel určenia podmienok, na základe ktorých môžu členské štáty oslobodiť od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") lekárske analýzy vykonávané súkromnoprávnym laboratóriom mimo zariadenia zdravotnej starostlivosti na predpis praktických lekárov.

1 — Jazyk konania: portugalčina.

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

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

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

4. Finanzamt Bochum-Mitte (daňový úrad v Bochum-Mitte; ďalej len „Finanzamt") považoval služby poskytované L.u.P. združeniam laboratórií za služby, ktoré podliehajú DPH. Rozhodnutie, ktorým sa zamietlo oslobodenie od DPH, Finanzgericht potvrdil, pretože v zmysle § 4 bodu 16 písm. c) Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG"), hoci je L.u.P. „iné zariadenie poskytujúce lekárske vyšetrenia", jej služby neboli zabezpečené „pod nevyhnutným lekárskym dohľadom". Okrem toho

L.u.P. nepredložila dôkaz, že sa v predchádzajúcom kalendárnom roku aspoň 40 % jej služieb poskytlo osobám vymenovaným v § 4 bode 15 písm. b) UStG.

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

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

7. § 4 bod 14 prvá veta UStG stanovuje, že od dane sú oslobodené „činnosti vyplývajúce z výkonu povolania lekára, stomatológa, fyzioterapeuta, kinezioterapeuta, pôrodnej asistentky alebo inej podobnej lekárskej činnosti v zmysle § 18 ods. 1 bodu 1 zákona o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz) a z výkonu povolania klinického chemika".

„Z plnení uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3 sú od dane oslobodené činnosti úzko súvisiace s prevádzkovaním nemocníc, kliník špecializujúcich sa na depistáž a iných liečebných a diagnostických zariadení alebo zariadení poskytujúcich lekárske vyšetrenia, pokiaľ

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

...

c) v prípade kliník špecializujúcich sa na depistáž a iných liečebných a diagnostických zariadení alebo zariadení poskytujúcich lekárske vyšetrenia, sú služby poskytované pod lekárskym dohľadom a v predchádzajúcom roku sa aspoň 40 % služieb poskytlo osobám uvedeným v bode 15 písm. b)...".

9. L.u.P. podala proti tomuto rozhodnutiu Finanzgericht žalobu na Bundesfinanzhof,

ktorý položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

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

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

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

...

b) nemocničná a lekárska starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity realizované orgánmi podliehajúcimi verejnému právu [a s ňou úzko súvisiace činnosti vykonávané verejnoprávnymi organizáciami — *neoficiálny preklad*], alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podliehajúce verejnému právu aktivity realizované nemocnicami, medicínskymi liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy [za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre verejnoprávne organizácie činnosti vykonávané nemocnicami, liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými zariadeniami rovnakej povahy — *neoficiálny preklad*];

c) poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií [poskytovanie starostlivosti v rámci výkonu lekárskych a paramedických povolaní — *neoficiálny preklad*] definovaných príslušným členským štátom;

..."

11. Podľa článku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice môžu členské štáty poskytnúť iným než verejnoprávnym organizáciám oslobodenie od dane podľa odseku 1 písm. b), pričom každý jednotlivý prípad „musí spĺňať jednu

alebo viac" podmienok, ktoré ďalej tento článok uvádza.[3]

II — Analýza

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

13. V prvom rade je potrebné overiť, či takéto analýzy môžu byť oslobodené od DPH. Na tento účel je nevyhnutné zistiť, či zodpovedajú niektorej z kategórií uvedených v článku 13 A ods. 1 písm. b) alebo v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice. V druhom rade, pokiaľ služby predmetnej analýzy patria do niektorej z kategórií citovaných v týchto dvoch ustanoveniach, budem sa venovať otázke zistenia podmienok, akými môžu členské štáty podmieniť poskytnutie oslobodenia od dane.

A — *Kvalifikácia služieb lekárskych analýz vykonávaných L.u.P.*

14. Predovšetkým je potrebné zistiť, či sa také lekárske analýzy, akými sú lekárske analýzy v tomto prípade, môžu kvalifikovať tak, že patria do pojmu „lekárska starostlivosť" alebo medzi činnosti „úzko súvisiace" s lekárskou starostlivosťou podľa článku 13 A ods. 1 písm. b).

15. Na tento účel je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora oslobodenia uvedené v článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) predstavujú autonómne pojmy práva Spoločenstva, ktorých cieľom je vyhnúť sa rozdielnemu uplatňovaniu systému DPH v jednotlivých členských štátoch.[4] Okrem toho „treba oslobodenia upravené v článku

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

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

13 šiestej smernice vykladať zužujúco, pretože predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej podlieha DPH každé poskytnutie služieb za odplatu zdaniteľnou osobou". [5]

16. Na určenie, aké služby môžu byť oslobodené od dane, je teda potrebné prihliadať na dôvody oslobodenia od DPH uvedené v článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) šiestej smernice. V tejto súvislosti je nepochybné, že spoločným cieľom oslobodení uvedených tak v článku 13 A ods. 1 písm. b), ako aj článku 13 A ods. 1 písm. c) je zníženie nákladov na zdravotnú starostlivosť a lepšiu prístupnosť tejto starostlivosti občanom. [6] Vzhľadom na tento dôvod teda otázkou, ktorá sa kladie, nie je zistenie, či služby lekárskych analýz môžu byť vo všeobecnosti oslobodené od dane podľa jedného z týchto ustanovení, ale skôr zistenie, aký je konkrétny systém oslobodenia, ktorý sa na ne vzťahuje.

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

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

19. Pokiaľ ide o možné použitie článku 13 A ods. 1 písm. b), je potrebné predovšetkým určiť, či poskytovanie služieb predmetných lekárskych analýz tvorí neoddeliteľnú súčasť pojmu „lekárska starostlivosť" v zmysle tohto ustanovenia. Potom je potrebné určiť, či také laboratóriá lekárskych analýz, akými je L.u.P., môžu patriť do tohto článku 13 A ods. 1

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

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

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

písm. b), ktorý odkazuje na činnosti vykonávané „nemocnicami, liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými zariadeniami rovnakej povahy".

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

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

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

23. Okrem toho je potrebné zdôrazniť, že nedávno najmä v už citovaných rozsudkoch Unterpertinger, ako aj d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, týkajúcich sa uplatňovania článku 13 A ods. 1 písm. c) Súdny dvor objasnil, že hoci terapeutický účel služby netreba chápať v osobitne úzkom

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

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

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

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

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

zmysle, aj lekárske služby poskytované na účely prevencie môžu byť oslobodené od dane [13]: „aj v prípade, že sa ukáže, že osoby, ktoré podstupujú vyšetrenia alebo iné zdravotné zákroky preventívnej povahy, netrpia žiadnou chorobou alebo zdravotnou anomáliou, je zahrnutie týchto služieb do pojmu ‚poskytovanie lekárskej starostlivosti' v súlade s cieľom znižovať náklady na zdravotnú starostlivosť, ktorý je spoločný tak pre oslobodenie od dane stanovené v článku 13 ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ako aj pre oslobodenie od dane stanovené v písmene c) rovnakého odseku". [14]

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

25. Je pravda, že tieto dve ustanovenia majú rozdielnu pôsobnosť, avšak „kritérium, ktoré sa má zohľadniť pri určovaní pôsobnosti týchto dvoch prípadov oslobodenia od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) a c) je spojené viac s miestom poskytnutia služby ako s jej charakterom". [17] Inými slovami, podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) „musia byť oslobodené od dane služby zahŕňajúce všetku lekársku starostlivosť v zariadeniach, ktoré majú sociálny účel, ako je ochrana ľudského zdravia, zatiaľ čo písmeno c) rovnakého odseku sa týka oslobodenia od dane služieb poskytnutých mimo nemocníc a v rámci dôverného vzťahu medzi pacientom a poskytovateľom starostlivosti". [18]

13 — Rozsudky Unterpertinger, už citovaný, bod 40, ako aj d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, už citovaný, bod 58. Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl v tej istej veci, body 72 až 75, v ktorých sa obhajuje práve rozšírenie činností na terapeutický účel tak, aby sa do nich zahrnuli „aj činnosti, ktorých bezprostredným účelom nie je vyliečenie, ale jednoduchá ochrana pred ochorením" (bod 72). Pozri v tom istom zmysle rozsudok Kügler, už citovaný, bod 40.

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

15 — Rozsudok Dornier, už citovaný, bod 50.

16 — Rozsudok Kügler, už citovaný, bod 36. Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl vo veci Unterpertinger, už citované, bod 71, v zmysle ktorých „obidva prípady oslobodenia od dane teda spolu sledujú cieľ uľahčiť všeobecný prístup k lekárskej pomoci".

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

18 — Rozsudky Dornier, už citovaný, bod 47, Komisia/Spojené kráľovstvo, už citovaný, bod 33, a Kügler, už citovaný, body 35 a 36.

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

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

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

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

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

31. V tejto súvislosti sa na rozdiel od toho, čo uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, domnievam, že aj na labo-

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

20 — Diagnóza je totiž činnosť, ktorou lekár zisťuje chorobu, spoznajúc jej príznaky.

21 — A to bez ohľadu na skutočnosť, či tieto vyšetrenia alebo analýzy v rámci kontroly urobí sám lekár, alebo sa obráti na tretie osoby, najmä vzhľadom na odborný charakter takýchto analýz.

22 — Pozri bod 25 vyššie.

ratórium, ktoré vykonáva lekárske analýzy predpísané lekármi, a teda, ako som uviedol, ktoré poskytuje služby „lekárskej starostlivosti" v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b), sa vzťahuje toto ustanovenie, pretože sa v ňom odkazuje na vykonávanie služieb „liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými zariadeniami rovnakej povahy".

32. Dôvod oslobodenia od dane uvedeného tak v článku 13 A ods. 1 písm. b), ako aj v článku 13 A ods. 1 písm. c) je rovnaký bez ohľadu na skutočnosť, či sa analýzy vykonávajú v nemocničnom zariadení, alebo ich vykonáva lekár vo svojej ambulancii (pokiaľ má potrebnú kvalifikáciu a technické zázemie) alebo naopak v iných zariadeniach špecializovaných na vykonávanie lekárskych analýz. Z hľadiska cieľa znížiť náklady na zdravotnú starostlivosť by bola podobná nerovnosť v zaobchádzaní nepochopiteľná. Smer výkladu, ktorý sa tu predkladá, je tiež najviac zlučiteľným smerom so zásadou daňovej neutrality, podľa ktorej sa bráni tomu, aby sa z hľadiska DPH odlišne zaobchádzalo s poskytovaním podobných služieb, ktoré si tak navzájom konkurujú. [23]

33. Je tiež potrebné zdôrazniť, že činnosť poskytovania lekárskych analýz môže spadať pod článok 13 A ods. 1 písm. c), a nie článok 13 A ods. 1 písm. b), ak bola služba skutočne vykonaná v rámci dôverného vzťahu medzi pacientom a poskytovateľom starostlivosti. Ako zjavne z rozhodnutia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, analýzy, o ktoré ide v tomto prípade, neboli vykonané v rámci dôverného vzťahu medzi pacientom a poskytovateľom starostlivosti v zmysle judikatúry Súdneho dvora tak, aby sa mohli chápať tak, že sa na ne vzťahuje článok 13 A ods. 1 písm. c). [24]

34. Vo svojich písomných pripomienkach a na pojednávaní Komisia na druhej strane tvrdila, že je nevyhnutné rozlišovať medzi laboratóriami lekárskych analýz, ktoré majú priame zmluvné vzťahy s pacientmi, a laboratóriami, ktoré sú iba vo vzťahu s lekárom, ktorý požiadal o analýzu. Iba v prvom prípade by mohli byť lekárske analýzy oslobodené od dane, keďže sa obracajú na svojich konečných príjemcov. V druhom prípade by boli oslobodené iba plnenia vykonané na vstupe plnení lekárskej starostlivosti. Inými slovami, príjemcom týchto posledných plnení by bol poskytovateľ služieb lekárskej starostlivosti a nie konečný príjemca týchto služieb, a preto by sa na ne nemal vzťahovať systém oslobodenia od

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

24 — Pozri judikatúru citovanú v bode 25 vyššie.

DPH. Komisia opiera svoje tvrdenie o rozsudky Súdneho dvora Komisia/Nemecko [25], Skandia [26], CSC Financial Services [27] a Arthur Andersen Consulting [28], v ktorých sa určité plnenia poskytnuté v rámci subdodávky činností spojených s poskytovaním služieb, ktoré sú oslobodené od DPH, považovali za zdaniteľné. S týmto tvrdením Komisie nesúhlasím.

35. V prvom rade ide o tvrdenie, ktoré je v rozpore s jednoznačným stanoviskom Súdneho dvora v už citovanom rozsudku Komisia/Francúzsko. V tomto rozsudku sa na účely uplatnenia systému oslobodenia od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) jasne potvrdila nepodstatnosť skutočnosti, „či laboratórium, ktoré vykonáva uvedený odber vzoriek, vykonáva aj ich analýzu, alebo vykonaním analýzy poverí iné laboratórium, ale zostáva zodpovedným vo vzťahu k pacientovi, alebo či je s ohľadom na charakter vykonávanej analýzy nútené zaslať vzorku špecializovanému laboratóriu". [29] Inak povedané, skutočnosť, že laboratórium poverí lekárskymi analýzami iné laboratórium, neznamená, že sa na lekárske analýzy vykonané týmto povereným laboratóriom prestane vzťahovať systém oslobodenia uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. b).

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

37. Nezdá sa mi preto, že je potrebné ešte viac zužovať výklad oslobodení od dane

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

26 — Rozsudok z 8. marca 2001 (C-240/99, Zb. s. I-1951, body 40 a 41), v ktorom sa rozhodlo, že správa poistných zmlúv organizáciou, ktorá koná na účet poisťovne, nie je oslobodená ako „poistné plnenia" v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, pretože táto organizácia nemá zmluvné vzťahy s poistencami a nepreberá na seba riziko vyplývajúce z poistnej činnosti.

27 — Rozsudok z 13. decembra 2001, C-235/00, Zb. s. I-10237, body 39 a 40. Pokiaľ ide o výklad pojmu „rokovanie" týkajúci sa cenných papierov v zmysle článku 13 B písm. d) bodu 5 šiestej smernice Súdny dvor vyhlásil, že sprostredkovateľ môže byť oslobodený od dane iba v prípade, ak „nezastáva postavenie zmluvnej strany týkajúce sa finančného produktu". Nejde totiž o „činnosť rokovania, pokiaľ jedna zo zmluvných strán zverí subdodávateľovi časť zásadných činností spojených so zmluvou, ako sú informácie, ktoré sa majú poskytnúť druhej strane, prijímanie a vydávanie žiadostí o upisovanie cenných papierov, ktoré tvoria predmet zmluvy. V takom prípade subdodávateľ zastáva rovnaké postavenie ako predajca finančného produktu, a teda nie je sprostredkovateľom, ktorý nezastáva postavenie zmluvnej strany v zmysle predmetného ustanovenia".

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

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

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

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

B — *Zlučiteľnosť podmienok, za akých môžu členské štáty poskytnúť oslobodenie od dane pre plnenia vykonané inými ako verejnoprávnymi organizáciami, s článkom 13 A ods. 1 písm. b) a článkom 13 A ods. 2*

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

39. Je tiež potrebné zdôrazniť — keďže sa mi zdá, že táto pochybnosť súvisí s otázkou, ktorú položil Bundesfinanzhof —, že pokiaľ ide o plnenia podľa článku 13 A ods. 1 písm. b), možnosť členských štátov podmieniť poskytnutie systému oslobodenia od dane ich nemusí zaväzovať, aby rovnakým spôsobom zaobchádzali s „lekárskou starostlivosťou" a s činnosťami, ktoré s ňou „úzko súvisia", ktoré vykonávajú iné ako verejnoprávne organizácie. Členské štáty majú *možnosť*, aby v *závislosti od konkrétneho prípadu* podmienili poskytnutie oslobodenia od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) pre iné ako verejnoprávne organizácie dodržiavaním

určitých podmienok, samozrejme pri dodržaní všeobecnej zásady zákazu diskriminácie. Podľa mňa z toho vyplýva, že nie sú povinné podriadiť tieto dva druhy plnení presne rovnakým podmienkam. Členský štát sa predovšetkým môže jednoducho rozhodnúť nepodmieniť podľa článku 13 A ods. 2 písm. a) oslobodenie poskytovania zdravotníckych služieb podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) vykonávané inými ako verejnoprávnymi organizáciami. Musí mať teda aj možnosť stanoviť podmienky *iba* pre poskytovanie zdravotníckych služieb poskytovaných súkromnoprávnymi osobami, ktoré *úzko súvisia* s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou. Domnievam sa, že sa tak vyriešia pochybnosti o možnej nezlučiteľnosti systému podľa § 4 bodu 16 UStG so systémom podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) a článku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice, a to vzhľadom na skutočnosť, že tento vnútroštátny systém zrejme ukladá podmienky pre oslobodenie od DPH iba pre činnosti „úzko súvisiace" s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou.

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

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

42. V súvislosti s touto podmienkou je potrebné pripomenúť, že v už citovanom rozsudku Dornier Súdny dvor výslovne uviedol, že „podmienka týkajúca sa lekárskeho dohľadu v rozsahu, v akom smeruje k vylúčeniu z oslobodenia od dane plnení uskutočnených vo výlučnej zodpovednosti paramedických odborníkov, prekračuje hranice voľnej úvahy zverenej členským štátom v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice. Pojem ‚lekárska starostlivosť' uvedený v tomto ustanovení sa totiž vzťahuje nielen na služby poskytované priamo lekármi alebo inými zdravotníckymi pracovníkmi pod lekárskym dohľadom, ale aj na paramedické služby poskytované v nemocničných podmienkach vo výlučnej zodpovednosti osôb, ktoré nie sú lekármi".[31]

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

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

III — Návrh

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

Článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb lekárskych analýz, akými sú sporné služby v skúmanom prípade, predstavuje úkony „lekárskej starostlivosti" vykonávané „inými zariadeniami rovnakej povahy" v zmysle už citovaného článku 13 A ods. 1 písm. b).