SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA M. POIARESA MADURA,

predstavljeni 7. marca 2006 [1]

1. Bundesfinanzhof (Nemčija) s tem predlogom za sprejetje predhodne Sodišče sprašuje glede razlage 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 [2] (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2. Vprašanje se natančneje nanaša na razlago člena 13(A)(1)(b) in (c) ter člena 13(A)(2) Šeste direktive, njegov namen pa je opredeliti pogoje, ki jih lahko države članice določijo za oprostitev plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za medicinske preiskave, ki jih po naročilu zdravnikov opravijo zasebni zunanji laboratoriji.

1 – Jezik izvirnika: portugalščina.

2 – UL L 145, str. 1.

I – Dejansko stanje, pravni okvir in vprašanje, postavljeno Sodišču

3. Družba L.u.P. GmbH (v nadaljevanju: L.u.P.) je družba z omejeno odgovornostjo, ustanovljena po nemškem pravu, katere edini družbenik je Ingo Scharmann, zdravnik specialist laboratorijske medicine. Ta družba je opravila medicinske preiskave za združenji laboratorijev, katerih člani so splošni zdravniki. Ti so v okviru zdravljenja, ki ga opravljajo, naročili navedene preiskave.

4. Urad Finanzamt Bochum-Mitte (v nadaljevanju: Finanzamt) je menil, da je treba za storitve L.u.P., opravljene za združenji laboratorijev, zaračunati DDV. Odločbo o zavrnitvi oprostitve plačila DDV je potrdilo Finanzgericht, ker je družba L.u.P. na podlagi člena 4(16)(c) zakona 1980/1993 o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, v nadaljevanju: UStG) sicer res t. i. „druga ustanova za zdravljenje“, vendar zadevne storitve niso bile opravljene „pod zdravniškim nadzorom“, kakor se zahteva. Poleg tega družba L.u.P. ni dokazala, da je v prejšnjem

koledarskem letu vsaj 40 % storitev opravila za osebe, upravičene na podlagi člena 4(15)(b) UStG.

5. V členu 4(16)(c) UStG je namreč določeno:

„Na podlagi člena 4(16) UStG so oproščene storitve, ki so tesno povezane z delovanjem bolnišnic, kliničnih centrov, specializiranih za ugotavljanje bolezni, in drugih ustanov za zdravljenje, diagnostiko ali medicinske preiskave iz člena 1(1), točke od 1 do 3, 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 ter če je bilo prejšnje koledarsko leto najmanj 40 % storitev opravljenih za osebe, naštete v točki 15(b) […]“

6. Osebe, navedene v zadnjenavedeni določbi, so zavarovanci nosilca socialnega zavarovanja, upravičenci do socialne pomoči in prejemniki pokojnine (ali žrtve vojne), ki jo izplačuje nosilec socialnega zavarovanja.

7. Na podlagi člena 4(14), prvi stavek, UStG so oproščene „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 (Einkommensteurgesetz) in iz opravljanja poklica kliničnega kemika“.

8. Po mnenju Bundesfinanzhof se lahko oprostitvena določba iz člena 4(14) UStG uporabi tudi za medicinski laboratorij, ki ima pravno obliko družbe z omejeno odgovornostjo. Bundesverfassungsgericht namreč meni, da načelo enakega obravnavanja nasprotuje vsakemu različnemu obravnavanju na področju oprostitve plačila DDV le na podlagi pravne oblike podjetja.

9. Družba L.u.P. se je zoper odločbo Finanzgericht pritožila pri Bundesfinanzhof, ki je

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?“

10. Sodišče mora za odgovor na to vprašanje razložiti Šesto direktivo in zlasti člen 13(A)(1) te direktive, v katerem je določeno:

„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 izvenbolnišnično 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;

[…]“

11. Na podlagi člena 13(A)(2)(a) Šeste direktive lahko države članice za vsako odobritev oprostitve iz pododstavka (l)(b) osebam, ki niso osebe javnega prava, določijo, da morajo te osebe v vsakem posameznem primeru

„izpolnjevati enega ali več“ pogojev, navedenih v nadaljevanju tega člena.[3]

DDV. V ta namen je treba opredeliti, ali take preiskave ustrezajo kateri od kategorij iz člena 13(A)(1)(b) ali člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive. Nato bom – če je opravljanje storitev zadevnih preiskav vključeno v eno od navedenih točk – preučil dvom o opredelitvi pogojev, ki jih lahko države članice določijo za zadevne oprostitve.

II – Analiza

12. Sodišče je že imelo priložnost razložiti določbe Šeste direktive, na katerih temelji obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je predložilo Bundesfinanzhof. Ni pa še posebej analiziralo vprašanja natančnega obsega opravljanja storitev medicinskih preiskav v smislu člena 13(A)(1) Šeste direktive niti pogojev, ki jih lahko države članice določijo za oprostitev plačila DDV pri medicinskih preiskavah, ki se opravijo v okoliščinah, kakršne so okoliščine v obravnavanem primeru.

A – *Opredelitev opravljanja storitev medicinskih preiskav družbe L.u.P.*

14. Najprej je treba preučiti, ali je mogoče medicinske preiskave, kakršne so preiskave v obravnavanem primeru, opredeliti za „izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo“ ali dejavnosti, „tesno povezane“ z zdravstveno oskrbo, iz člena 13(A)(1)(b).

13. Najprej se je treba prepričati, ali je zadevne preiskave mogoče oprostiti plačila

15. V ta namen je treba opozoriti, da so na podlagi ustaljene sodne prakse Sodišča oprostitve iz člena 13(A)(1)(b) in (c) samostojni pojmi prava Skupnosti, ki naj bi preprečevali različno uporabo sistema DDV.[4] Poleg tega „je treba […] pojme, uporabljene za določitev

3 – Ti pogoji so: „– njihov cilj ni sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno doseže, ga ne razdelijo, ampak ga namenijo nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev; – v glavnem jih prostovoljno upravljajo in vodijo osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposredne ali posredne pravice do deleža pri rezultatih teh dejavnosti; – zaračunavajo cene, ki jih odobrijo organi oblasti ali 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; – ni verjetno, da bi oprostitev za te storitve povzročila izkrivljanje konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezana davku na dodano vrednost“.

4 – Glej sodbe z dne 1. decembra 2005 v združenih zadevah Ygeia (C-394/04 in C-395/04, ZOdl., str. I-10373, točka 15); z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP (C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 15) in z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiëlle Acties (348/87, Recueil, str. 1737, točka 1).

oprostitev, določene v členu 13 Šeste direktive, razlagati ozko, ker pomenijo izjeme od splošnega načela, v skladu s katerim se DDV naloži na vse storitve, ki jih za plačilo opravi davčni zavezanec“. [5]

16. Zato je treba preučiti smisel obstoja sistemov oprostitve plačila DDV iz člena 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive, da bi lahko opredelili, za opravljanje katerih storitev lahko velja oprostitev iz teh določb. Glede tega ni sporno, da je skupni cilj oprostitev iz členov 13(A)(1)(b) in 13(A)(1)(c) znižati stroške zdravstvene oskrbe in omogočiti večjo dostopnost te oskrbe za posameznike. [6] Glede na tak smisel obstoja se ni treba vprašati, ali je mogoče opravljanje medicinskih preiskav na splošno oprostiti na podlagi ene od navedenih določb, ampak je treba prej kot to opredeliti, kateri sistem oprostitve se uporablja zanje.

17. Treba je namreč opredeliti, ali naj se opravljanje storitev medicinskih preiskav razvrsti v eno od kategorij iz člena 13(A)(1)(b) ali člena 13(A)(1)(c). Poleg dejstva, da se člen 13(A)(1)(c) ne uporablja za dejavnosti, tesno povezane z zdravstveno oskrbo, lahko namreč države članice za odobritev oprostitve iz člena 13(A)(1)(b) – v nasprotju z oprostitvijo iz člena 13(A)(1)(c) – prosto določijo nekatere pogoje, opredeljene v členu 13(A)(2), če zadevni ponudniki storitev niso osebe javnega prava.

18. Na specifično vprašanje, ali spada opravljanje storitev medicinskih preiskav na področje uporabe člena 13(A)(1)(b) ali člena 13(A)(1)(c), ni mogoče odgovoriti le na podlagi splošnega cilja navedenih določb. Ta namreč omogoča le ugotovitev, ki jo je Sodišče že podalo, da besedilo člena 13(A)(1)(b) in (c) ne zahteva „posebej ozke razlage“. [7]

19. Glede morebitne uporabe člena 13(A)(1)(b) je treba najprej opredeliti, ali je opravljanje zadevnih medicinskih preiskav „izvenbolnišnična zdravstvena oskrba“

5 – Zgoraj navedeni sodbi Ygeia, točka 15, in Stichting Uitvoering Financiële Acties, točka 13.

6 – Sodbe z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier (C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 43); z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 23) in z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 29).

7 – Zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji, točka 23, in Dornier, točka 48.

v smislu te določbe. Nato je treba opredeliti, ali so laboratoriji, ki opravljajo medicinske preiskave, kakršen je družba L.u.P., zajeti s členom 13(A)(1)(b), v delu, v katerem se ta sklicuje na „bolnišnice, centr[e] za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste“.

20. Glede prvega vidika je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji že imelo priložnost, da se je izreklo o podobnem vprašanju. V navedenem primeru je bilo treba opredeliti, ali je predaja vzorcev, odvzetih laboratoriju zaradi nadaljnjih medicinskih preiskav, upravičena do oprostitve iz člena 13(A)(1)(b). Sodišče je menilo, da sta „postopek odvzema vzorca in predaja odvzetega vzorca specializiranemu laboratoriju storitvi, tesno povezani s preiskavo, zato je treba zanju uporabiti enak davčni sistem kot za preiskavo in torej za ti storitvi ni mogoče obračunati DDV“ [8], saj sta to dejavnosti, tesno povezani z zdravstveno oskrbo. Sodišče je menilo, da so medicinske preiskave v pravem pomenu besede vključene v zadevni člen 13(A)(1)(b).

21. Kot izhaja iz zgoraj navedene sodbe Komisija proti Franciji, je treba za to, da se posamezna dejavnost opredeli kot dejavnost, za katero velja sistem oprostitve iz člena 13(A)(1)(b), upoštevati namen zadevne dejavnosti. [9] Prav tako in vzporedno s tem je Sodišče glede člena 13(A)(1)(c) potrdilo, da se „o tem, ali naj bo zdravstvena storitev oproščena plačila DDV, odloča na podlagi namena zadevne storitve“. [10]

22. Tako je Sodišče menilo, da so cilji opravljanja storitev „izvenbolnišnične zdravstvene oskrbe“ iz člena 13(A)(1)(b) in „zdravstvene oskrbe“ iz člena 13(A)(1)(c) „postaviti diagnozo, negovati in, v okviru zmožnosti, ozdraviti bolezni ali zdravstvene motnje“. [11] Ali z drugimi besedami: za oprostitev na podlagi člena 13(A)(1)(b) in (c) mora imeti zadevna storitev terapevtski namen. [12]

23. Treba je tudi poudariti, da je v novejši sodni praksi, zlasti v zgoraj navedenih sodbah Unterpertinger ter D'ambrumenil in Dispute Resolution Services, ki sta se nanašali na uporabo člena 13(A)(1)(c), Sodišče natančno opredelilo, da pojma „terapevtski namen“ ne

8 – Zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 30.

9 – *Ibid.*, točka 24, s poudarkom na potrebi, da se „upošteva cilj odvzema zadevnih vzorcev“, in zgoraj navedena sodba Ygeia, točka 22.

10 – Sodba z dne 20. novembra 2003 v zadevi Unterpertinger (C-212/01, Recueil, str. I-13859, točka 42) in sklepni predlogi generalne pravobranilke Stix-Hackl v tej zadevi (točke od 66 do 68, na katere se sodba izrecno sklicuje).

11 – Zgoraj navedena sodba Dornier, točka 48, sodba z dne 14. septembra 2000 v zadevi D (C-384/98, Recueil, str. I-6795, točka 18) ter zgoraj navedeni sodbi Kügler, točka 38, in Ygeia, točka 24.

12 – Zgoraj navedene sodbe D, točka 19; Kügler, točka 39, in Unterpertinger, točka 40, ter sodba z dne 20. novembra 2003 v zadevi D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services (C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 58).

smemo razumeti zelo ozko in da je mogoče oprostiti tudi preventivne zdravstvene storitve [13]; „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 ‚izvenbolnišnična zdravstvena oskrba' in ‚zdravstvena oskrba' dejansko v skladu z namenom znižanja stroškov zdravljenja, ki je skupen oprostitvi iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive in oprostitvi iz (c) navedenega odstavka". [14]

24. Menim, da ni mogoče z ničimer utemeljiti odstopanja od enotne in skladne razlage, ki jo je razvilo Sodišče glede več dejavnosti, vključenih na področje uporabe zadevnih točk. Razlaga, ki jo je podalo Sodišče glede pojma „zdravstvena oskrba pri opravljanju medicinske poklicne dejavnosti" iz člena 13(A)(1)(c), se mora torej ujemati z razlago pojma „izvenbolnišnična zdravstvena oskrba" iz člena 13(A)(1)(b). Glede tega bom opozoril še na dejstvo, da je Sodišče po eni strani izrecno potrdilo, da koncept „izvenbolnišnične zdravstvene oskrbe" iz člena 13(A)(1)(b) popolnoma pokriva „zdravstveno oskrbo" iz točke (c) istega odstavka. [15] Po drugi strani pa je namen obeh točk „urediti vse oprostitve medicinskih storitev v ožjem pomenu". [16]

25. Očitno je, da imata določbi različna namena. Vendar je „merilo za razmejitev področja uporabe v primerih oprostitve iz člena 13(A)(1)(b) in (c) bolj kot vrsta storitve to, kje se ta opravlja". [17] Povedano drugače, s členom 13(A)(1)(b) je določena „oprostitev storitev, ki zajemajo celotno zdravstveno oskrbo v ustanovah, ki imajo socialne cilje, kot je varstvo zdravja ljudi, medtem ko se člen 13(A)(1)(c) nanaša na oprostitev storitev, ki se opravijo zunaj bolnišnic, vendar v okviru zaupnega odnosa med pacientom in izvajalcem zdravstvene oskrbe". [18]

13 – Zgoraj navedeni sodbi Unterpertinger, točka 40, ter D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services, točka 58. Glej sklepne predloge generalne pravobranilke Stix-Hackl v teh zadevah (točke od 72 do 75), v katerih je podana zahteva po razširitvi pojma dejavnosti s terapevtskim namenom, v okvir katerega naj bi se vključile tudi „dejavnosti, ki nimajo neposrednega namena oskrbe, ampak zadevajo tudi samo preventivo" (točka 72). Glede tega deloma glej tudi zgoraj navedeno sodbo Kügler, točka 40.

14 – Zgoraj navedeni sodbi Unterpertinger, točka 40, ter D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services, točka 58.

15 – Zgoraj navedena sodba Dornier, točka 50.

16 – Zgoraj navedena sodba Kügler, točka 36. Glej sklepne predloge generalne pravobranilke Stix-Hackl v zgoraj navedeni zadevi Unterpertinger, točka 71, na podlagi katerih „imata oba primera oprostitve samo en namen, to je olajšati dostop do zdravstvene oskrbe".

17 – Zgoraj navedena sodba Dornier, točka 47, v skladu s sodbo z dne 23. februarja 1987 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (353/85, Recueil, str. 817, točki 32 in 33). Glede tega glej tudi zgoraj navedeno sodbo Kügler, točka 35.

18 – Zgoraj navedene sodbe Dornier, točka 47; Komisija proti Združenemu kraljestvu, točka 33, ter Kügler, točki 35 in 36.

26. Pojem „izvenbolnišnična zdravstvena oskrba“ iz člena 13(A)(1)(b) torej – kakor člen 13(A)(1)(c) – vključuje „zdravstvene storitve, ki se opravijo z namenom varovanja zdravja ljudi, vključno z ohranjanjem zdravja in zdravljenjem“. [19] Ta pojem torej vključuje kurativno in preventivno zdravstveno oskrbo.

27. V okviru preventivne zdravstvene oskrbe [20] ni postavljena diagnoza za nobeno bolezen in ne izvaja se noben terapevtski postopek v strogem pomenu besede. Osrednji element je namreč prav opazovanje in preučevanje pacienta, da se tako prepreči potreba po postavljanju diagnoze in zdravljenje morebitnih bolezni v prihodnje.

28. Tako je izvedba medicinskih preiskav na zahtevo zdravnika sestavni del zdravniškega opazovanja pacienta [21], brez katere očitno ni mogoče zagotoviti varovanja zdravja ljudi, vključno z ohranjanjem zdravja in zdravljenjem. Povedano drugače, zdravstvena oskrba je v smislu vseh dejavnosti, katerih funkcionalni namen je ohranjanje zdravja ali zdravljenje, niz postopkov, katerih namen je ohranjanje zdravja ali zdravljenje ter ki sprva obsegajo opazovanje in pregled, nato pa morebitno diagnostiko in oskrbo. V tem smislu so medicinske preiskave, ki jih naroči zdravnik, zdravstvena oskrba.

29. Torej so medicinske preiskave, kakršne so preiskave, ki jih izvaja družba L.u.P., vključene v pojem zdravstvena oskrba v smislu člena 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive.

30. Naslednje vprašanje je, ali zadevna dejavnost zdravstvene oskrbe, ki jo opravi zunanji preiskovalni laboratorij, spada na področje uporabe člena 13(A)(1)(b) ali člena 13(A)(1)(c). Kot je bilo pojasnjeno zgoraj, je treba za odgovor na to vprašanje razjasniti, ali se zadevne storitve opravljajo zunaj bolnišnic ali enakovrednih ustanov v okviru zaupnega odnosa med pacientom in izvajalcem zdravstvene oskrbe v njegovi ordinaciji ali na domu. [22] Odgovor je namreč bolj odvisen od tega, kje se dejavnost izvaja, kakor od vrste dejavnosti.

31. Glede tega v nasprotju s pristopom, ki ga zagovarja Komisija Evropskih skupnosti v pisnih stališčih, menim, da je laboratorij,

19 – Zgoraj navedeni sodbi Unterpertinger, točka 41, ter D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services, točka 59.

20 – Diagnostika je namreč postopek, s katerim zdravnik ugotovi obstoj bolezni na podlagi obstoja znakov, značilnih za zadevno bolezen.

21 – Ne glede na to, ali zdravnik opravi te preglede sam oziroma preiskave izvede v svoji ordinaciji ali pa njihovo izvedbo zaradi specializirane narave zadevnega pregleda prepusti zunanjemu izvajalcu.

22 – Glej zgoraj točko 25.

ki opravlja medicinske preiskave, ki jih naroči zdravnik – in torej v skladu z zgornjimi navedbami ponuja storitve „izvenbolnišnične zdravstvene oskrbe“ v smislu člena 13(A)(1)(b) –, zajet s to določbo, v delu, v katerem se ta nanaša na „centr[e] za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste“.

32. Smisel obstoja oprostitve iz členov 13(A)(1)(b) in 13(A)(1)(c) se ne spremeni, in sicer ne glede na to, ali analize opravi bolnišnica ali celo zdravnik sam v svoji ordinaciji (če je ustrezno usposobljen in ima na voljo zahtevane tehnične pripomočke) oziroma, nasprotno, druga ustanova, specializirana za izvedbo medicinskih preiskav. Z vidika cilja zadevnih določb, to je znižati stroške zdravstvene oskrbe, tako razlikovanje ne bi bilo razumljivo. Tukaj predlagana usmeritev razlage je tudi najskladnejša z načelom davčne nevtralnosti, ki nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake dejavnosti, obravnavajo različno, kar zadeva pobiranje DDV. [23]

33. Treba je tudi poudariti, da dejavnost opravljanja storitve medicinskih preiskav spada na področje uporabe člena 13(A)(1)(c) in ne člena 13(A)(1)(b), če se ta storitev dejansko opravi v okviru zaupnega odnosa med izvajalcem zdravstvene oskrbe in pacientom. Vendar se zdi, da iz predložitvenega sklepa izhaja, da zadevne preiskave niso opravljene v okviru zaupnega odnosa med pacientom in izvajalcem zdravstvene oskrbe v smislu sodne prakse Sodišča, na podlagi česar bi jih bilo mogoče opredeliti kot storitve, ki spadajo na področje uporabe člena 13(A)(1)(c). [24]

34. Po drugi strani je Komisija v pisnih in ustnih stališčih zagovarjala tezo, da bi bilo treba razlikovati med laboratoriji za medicinske preiskave, ki so v neposrednem pogodbenem razmerju s pacienti, in laboratoriji, ki so v razmerju le z zdravnikom, ki je zahteval preiskave. Storitve medicinskih preiskav naj bi bilo mogoče oprostiti plačila DDV le v prvem primeru, ker naj bi bile v tem primeru namenjene končnim upravičencem. V drugem primeru naj bi šlo le za storitve, ki se opravijo pred storitvami zdravstvene oskrbe. Z drugimi besedami: te storitve naj bi bile namenjene izvajalcu storitev zdravstvene oskrbe in ne končnemu upravičencu teh storitev, zato naj zanje ne bi veljal sistem oprostitve plačila DDV. Komisija je svojo tezo utemeljila s sodbami Sodišča

23 – Glej zgoraj navedeno sodbo Kügler, točka 30.

24 – Glej sodno prakso, navedeno v točki 25.

Komisija proti Nemčiji [25], Skandia [26], CSC Financial Services [27] in Arthur Andersen [28], v katerih so se storitve, opravljene na podlagi pogodb z zunanjimi izvajalci za dejavnosti, povezane z opravljanjem storitev, ki so oproščene plačila DDV, štele za storitve, za katere se obračunava davek. Z razlago Komisije se ne strinjam.

35. Ta teza je namreč v nasprotju s stališčem Sodišča iz zgoraj navedene sodbe Komisija proti Franciji. V tej sodbi je bilo jasno povedano, da opredelitev, ali „laboratorij, ki odvzame vzorec, opravi tudi preiskavo, ali jo naroči pri drugem laboratoriju – pri čemer ostane odgovoren za pacienta – ali pa zaradi lastnosti opravljene preiskave odvzeti vzorec preda specializiranemu laboratoriju“ [29], z vidika uporabe sistema oprostitve iz člena 13(A)(1)(b) ni upoštevna. Dejstvo, da je laboratorij izvedbo medicinske preiskave zaupal zunanjemu laboratoriju, torej ne pomeni, da preiskava, ki jo je izvedel zunanji laboratorij, ni upravičena do vključitve v sistem oprostitve iz člena 13(A)(1)(b).

36. Sodna praksa, na katero se sklicuje Komisija, se nanaša na sisteme oprostitve plačila DDV, ki se razlikujejo od oprostitev, določenih za dejavnosti v splošnem interesu. Poleg tega ta sodna praksa obravnava sisteme oprostitve plačila davka, ki nimajo enakega smisla obstoja kot oprostitve iz člena 13(A)(1)(b) in (c) za dejavnosti zdravstvene oskrbe. [30]

37. Zato menim, da ni treba omejiti razlage sistemov oprostitve iz člena 13(A)(1)(b)

25 – Sodba z dne 11. julija 1985 (107/84, Recueil, str. 2655, točka 20), v kateri je bilo odločeno, da so na podlagi člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive oproščene le storitve, ki jih opravi Deutsche Bundespost, in ne tudi plačljive storitve, ki jih pred tem za Deutsche Bundespost opravi prevozno podjetje.

26 – Sodba z dne 8. marca 2001 (C-240/99, Recueil, str. I-1951, točki 40 in 41), v kateri je bilo odločeno, da upravljanje zavarovalnih pogodb, ki ga opravi entiteta, ki deluje z zavarovalniško družbo, ni oproščeno kot „zavarovalna storitev“ v smislu člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive, ker ta entiteta nima sklenjenega pogodbenega razmerja z zavarovanci in ne nosi tveganj, povezanih z zavarovalniško dejavnostjo.

27 – Sodba z dne 13. decembra 2001 (C-235/00, Recueil, str. I-10237, točki 39 in 40). Sodišče je potrdilo, da pri razlagi pojma „posredovanje“ vrednostnih papirjev v smislu člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive posrednik ne more biti upravičen do zadevne oprostitve, če „nima položaja stranke pogodbe v zvezi s finančnimi proizvodi“. Tako „ne gre za dejavnost posredovanja, če ena izmed pogodbenih strank določenemu podizvajalcu prepusti del pisarniških formalnosti, ki so vezane na pogodbo, na primer informiranje druge stranke ali prejemanje in obdelavo zahtevkov za vpis vrednostnih papirjev, na katere se nanaša pogodba. V tem primeru podizvajalec zavzema isto mesto kot prodajalec finančnega proizvoda in torej ni posrednik, ki ni pogodbena stranka v smislu zadevne določbe“.

28 – Sodba z dne 3. marca 2005 (C-472/03, ZOdl., str. I-1719), v kateri je bilo odločeno, da dejavnosti „back office“, ki jih običajno opravljajo zavarovalniške družbe, pri čemer jih prepustijo zunanjemu podizvajalcu, ki sam ne nosi zavarovalnega tveganja in ne deluje kot zavarovalni posrednik ali zavarovalni zastopnik, ne morejo biti oproščene na podlagi člena 13(B)(a) Šeste direktive.

29 – Zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 28. V zgoraj navedeni sodbi D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services, točka 67, je bilo prav tako odločeno, da dejstvo, da tretje osebe (delodajalske entitete) nadzirajo in zahtevajo zdravniške preglede za delavca, ni v nasprotju s trditvijo, da je namen teh preiskav varovanje zdravja, in da jih je treba zato oprostiti DDV.

30 – Glede namena oprostitve zavarovalnih transakcij in storitev, ki jih opravijo zavarovalni posredniki ali zavarovalni zastopniki, glej zlasti zgoraj navedeno sodbo CPP, točka 23, sklepne predloge generalnega pravobranilca Saggia v zgoraj navedeni zadevi Skandia, točka 23, in točko 13 mojih sklepnih predlogov v zgoraj navedeni zadevi Arthur Andersen.

in (c) – torej razlage, ki je že ustaljena zlasti v zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji – da bi tako odgovorili na hipotetično potrebo po večji skladnosti in poenotenju s sodno prakso, ki se nanaša na pogodbeno izvajanje nekaterih dejavnosti, povezanih z opravljanjem oproščenih storitev, na katero se sklicuje Komisija. Ker so storitve medicinskih preiskav, kakršne so obravnavane storitve, v skladu z zgoraj navedenim v bistvu storitve „izvenbolnišnične zdravstvene oskrbe“, ki jih izvajajo „druge uradno priznane ustanove podobne vrste“ v smislu člena 13(A)(1)(b), menim, da niti besedilo niti cilj te določbe ne ponujata nobenega razloga za določitev dodatnega pogoja, kar zadeva oprostitev teh storitev, kakor predlaga Komisija. Pogoji, ki jih je mogoče postaviti, so pogoji, ki izhajajo iz člena 13(A)(1)(b) in člena 13(A)(2).

B – *Skladnost pogojev, ki jih lahko države članice prosto določijo za oprostitev storitev, ki jih opravljajo osebe, ki niso osebe javnega prava, s členom 13(A)(1)(b) in členom 13(A)(2)*

38. Države članice lahko za storitve, ki jih opravljajo osebe, ki niso osebe javnega prava, prosto določijo enega ali več pogojev iz člena 13(A)(2)(a). Vendar iz člena 13(A)(2) jasno izhaja, da je mogoče zadevne fakultativne pogoje določiti le za opravljanje storitev iz člena 13(A)(1)(b), ne pa tudi za storitve iz člena 13(A)(1)(c). V Šesti direktivi torej zadevna ločena sistema oprostitve iz člena 13(A)(1)(b) in (c) nista obravnavana enako, saj je za storitve iz člena 13(A)(1)(b) določen *a priori* manj ugoden sistem kot za storitve iz člena 13(A)(1)(c). Torej lahko države članice za oprostitev storitev, ki jih zasebni laboratoriji opravijo za medicinske preiskave iz člena 13(A)(1)(b), določijo enega ali več pogojev iz člena 13(A)(2)(a), kar pa ne velja za storitve, ki jih opravijo zdravniki, ki preiskave naročijo v okviru člena 13(A)(1)(c).

39. Treba je še opozoriti – ker se mi zdi, da gre v obravnavanem primeru hkrati tudi za dvom o vprašanju Bundesfinanzhof – da za storitve iz člena 13(A)(1)(b) dejstvo, da lahko države članice določijo pogoje za odobritev oprostitve, ne pomeni, da morajo države članice zato storitve „izvenbolnišnične zdravstvene oskrbe“ in „z njo tesno povezane dejavnosti“, ki jih izvajajo osebe, ki niso osebe javnega prava, obravnavati enako. Države članice *lahko za vsak posamezen primer* odobritve oprostitev iz člena 13(A)(1)(b) osebam, ki niso osebe javnega prava, določijo natančne pogoje, seveda ob upoštevanju

splošnega načela prepovedi diskriminacije. Menim, da iz tega izhaja, da jim ni treba določiti natančno enakih pogojev za obe vrsti storitev. Država članica lahko namreč preprosto odloči, da ne bo za oprostitev pri opravljanju storitev iz člena 13(A)(1)(b), ki jih izvedejo osebe, ki niso osebe javnega prava, določila nobenega od pogojev iz člena 13(A)(2)(a). Poleg tega jim mora biti zagotovljena tudi pristojnost, da določijo pogoje *samo* za zdravstvene storitve, ki jih opravijo zasebni izvajalci ter so *tesno povezane* z bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo. Zato menim, da dvomi o morebitni neskladnosti med sistemom iz odstavka 4(16) UStG ter sistemom oprostitve iz člena 13(A)(1)(b) in člena 13(A)(2)(a) Šeste direktive niso upravičeni, saj so z zadevnim nacionalnim sistemom očitno določeni le pogoji za oprostitev plačila DDV za dejavnosti, ki so „tesno povezane“ z bolnišnično ali izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo.

40. Če domnevamo, da so z upoštevnim nemškim pravom za oprostitev storitev „zdravstvene oskrbe“, ki jih opravijo „druge ustanove podobne vrste“ v smislu člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive, določeni pogoji iz odstavka 4(16)(c) UstG, je treba opredeliti, ali sta oba pogoja, ki sta z nemško zakonodajo določena za odobritev oprostitve, skladna s pravom Skupnosti.

41. Pogoj iz odstavka 4(16)(c) UStG, s katerim je določeno, da se storitve „opravijo pod zdravniškim nadzorom“, je v nasprotju s pravom Skupnosti. Nobenega od pogojev iz člena 13(A)(2)(a) namreč ni mogoče razlagati tako, da lahko države članice odobritev oprostitve iz člena 13(A)(1)(b) osebam, ki niso osebe javnega prava, pogojujejo z zagotovitvijo zdravniškega nadzora, kakor je določeno z nemško zakonodajo.

42. Glede tega pogoja je treba opozoriti, da je v zgoraj navedeni sodbi Dornier Sodišče izrecno menilo, 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 ‚zdravstvena oskrba‘ iz te določbe ne zajema le storitev, ki jih opravljajo neposredno zdravniki ali drugi zdravstveni strokovnjaki pod zdravniškim nadzorom, ampak tudi paramedicinske storitve, ki se opravljajo v bolnišnicah zgolj na odgovornost oseb, ki niso zdravniki“. [31]

31 – Zgoraj navedena sodba Dornier, točki 70 in 71.

43. Glede drugega pogoja iz člena 4(16)(c) UStG, da mora biti za prejšnje koledarsko leto najmanj 40 % storitev opravljenih za zavarovance, upravičence do socialne pomoči, žrtve vojne ali prejemnike pokojnine (ki jo izplačuje nosilec socialnega zavarovanja), menim, da je mogoče – čeprav to ni izrecno predvideno v Šesti direktivi – da ta določba pripomore k izpolnjevanju fakultativnega pogoja iz člena 13(A)(2)(a), tretja alinea, to je da osebe, ki niso osebe javnega prava, „zaračunavajo cene, ki jih odobrijo organi oblasti ali niso višje od takšnih odobrenih cen“. Če so namreč del uporabnikov zadevne entitete zavarovanci, je s tem mogoče tudi zagotoviti, da so cene, ki jih zadevna entiteta zaračunava, skladne s cenami, ki jih odobrijo organi oblasti. Čeprav mi ni popolnoma jasno, zakaj bi moralo biti v ta namen vsaj 40 % uporabnikov zadevne entitete zavarovancev, menim, da bi bil tak pogoj lahko skladen s pravom Skupnosti, če dejansko omogoča presojo skladnosti cen, ki jih zaračunava zadevna entiteta, s cenami, ki jih odobrijo organi oblasti. Nacionalna sodišča morajo presoditi, ali je ta pogoj ustrezen za presojo skladnosti cen, ki jih zaračunava družba L.u.P., s cenami, ki jih odobrijo organi oblasti.

III – Predlog

44. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje Bundesfinanzhof odgovori:

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 so storitve medicinskih preiskav, kakršne so storitve v obravnavanem primeru, dejavnosti ‚izvenbolnišnične zdravstvene oskrbe‘, ki jih opravijo ‚druge ustanove podobne vrste‘ v smislu zgoraj navedenega člena 13(A)(1)(b).