ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

1. prosince 2005 *

Ve spojených věcech C-394/04 a C-395/04,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutími Symvoulio tis Epikrateias (Řecko) ze dne 16. června 2004, došlými Soudnímu dvoru dne 17. září 2004, v řízeních

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

proti

Ypourgos Oikonomikon,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus a A. Ó Caoimh (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: řečtina.

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 29. června 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE K. Karlisem, dikigoros,

— za řeckou vládu E.-M. Mamouna a S. Trekli, jakož i V. Kyriazopoulosem, jako zmocněnci,

— za německou vládu W.-D. Plessingem a A. Tiemann, jako zmocněnci,

— za kyperskou vládu A. Miltiadou-Omirou, jako zmocněnkyní,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. září 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 13 části 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice").

2 Projednávané žádosti byly podány v rámci sporů mezi Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (dále jen „Ygeia"), právnickou osobou soukromého práva, jejíž předmět podnikání spočívá v poskytování nemocniční a lékařské péče, a Ypourgos Oikonomikon (ministr financí) ve věci odmítnutí Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (athénský daňový úřad příslušný pro zdanění akciových společností) osvobodit od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") poskytování telefonních služeb a pronájem televizorů hospitalizovaným osobám, jakož i poskytování lůžek a stravy osobám, které je doprovázejí, jakožto činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

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

„1. 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".

4 Článek 13 část A odst. 2 písm. b) téže směrnice stanoví:

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

— není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,

— jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k dani z přidané hodnoty."

Vnitrostátní právní úprava

5 Článek 18 odst. 1 písm. d) zákona č. 1642/1986 o uplatňování daně z přidané hodnoty a o dalších ustanoveních (FEK A' 125) stanoví:

„Od daně jsou osvobozeny:

[...]

d) poskytování nemocniční a lékařské péče, jakož i s ním úzce související dodávání zboží a poskytování služeb prováděné osobami jednajícími v souladu se zákonem. Těmto službám jsou postaveny naroveň služby poskytované zařízeními provozujícími lázeňská zařízení a termální prameny".

Spory v původním řízení a předběžná otázka

6 Po provedení kontroly účetních knih Ygeia za zdaňovací období odpovídající rokům 1992 a 1993 měl Dimosia Oikonomiki Ypresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon za to, že příjmy, kterých Ygeia dosáhla jednak poskytováním telefonních služeb a pronájmem televizorů hospitalizovaným osobám a jednak poskytováním lůžek a stravy osobám, které je doprovázejí, musí podléhat DPH z důvodu, že tyto služby nemohou být považovány za činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče. V důsledku toho opravila daňový dluh této společnosti dvěma rozhodnutími, z nichž se každé týkalo jednoho z obou dotčených let.

7 Ygeia proti těmto rozhodnutím podala žaloby k Dioikitiko Protodikeio Athinon (athénský správní soud prvního stupně) a poté se odvolala k Dioikitiko Efeteio Athinon (athénský odvolací správní soud). Na podporu svých žalob Ygeia uplatňovala, že dotčené služby přispívají k péči o hospitalizované osoby a k udržování jejich sociálních vztahů, a v důsledku toho k urychlení jejich uzdravování vytvářením příznivého psychického stavu. Tyto žaloby byly zamítnuty z důvodu, že i když jsou sporné služby určeny k usnadnění pobytu nemocných v nemocnicnicích, nepřispívají k péči, která jim je poskytována, a proto nemohou být považovány za úzce související s poskytováním nemocniční péče.

8 Ygeia podala proti rozsudkům vydaným Dioikitiko Efetio Athinon opravné prostředky k Symvoulio tis Epikrateias (Státní rada).

9 Ve svých předkládacích rozhodnutích Symvoulio tis Epikrateias uvádí, že není sporné, že Ygeia, jako právnická osoba soukromého práva, splňuje podmínky osvobození od DPH, pokud jde o poskytování nemocniční a lékařské péče, jakož i s ním úzce související činnosti. Otázkou je podle něj pouze to, zda sporné služby spadají pod pojem „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče.

10 Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že tento pojem není v čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice definován. Nicméně poznamenává, že na základě kritérií uvedených v čl. 13 části A odst. 2 písm. b) této směrnice by bylo možné mít za to, že činnost úzce souvisí s poskytováním nemocniční a lékařské péče, pokud je jednak nezbytná pro poskytování plnění osvobozeného od daně a jednak jejím základním účelem není získání dodatečného příjmu pro subjekt, který poskytuje služby osvobozené od daně. Krom toho dodává, že Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, Recueil, s. I-12911, body 33 až 35) připustil, že otázka, zda činnost spadá pod pojem „[...] úzce související činnosti", závisí na její povaze vedlejší související služby. To znamená, že musí být určeno, zda tato činnost pro své příjemce představuje prostředek, který jim umožňuje mít užitek z jiných služeb za nejvýhodnějších podmínek, nebo zda pro ně představuje účel sám o sobě.

11 Za těchto podmínek se Symvoulio tis Epikrateias rozhodl v rámci řízení týkajícího se zdaňovacího období odpovídajícího roku 1992 přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku (věc C-394/04):

„Náleží služby poskytované osobami uvedenými v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) [šesté směrnice] týkající se jednak užívání telefonu a televize nemocnými a jednak

poskytování stravy a lůžka osobám, které je doprovázejí, mezi činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče ve smyslu výše uvedeného ustanovení v rozsahu, v němž představují nejen vedlejší související služby ve vztahu k této péči, ale rovněž služby pro tuto péči nezbytné?"

12 Pokud jde o zdaňovací období odpovídající roku 1993, tento soud se rozhodl přerušit řízení o opravném prostředku, který mu byl předložen, do doby, než Soudní dvůr odpoví na výše uvedenou otázku (věc C-395/04).

13 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 14. října 2004 byly věci C-394/04 a C-395/05 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení a rozsudku.

K předběžné otázce

14 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda poskytování telefonních služeb a pronájem televizorů hospitalizovaným osobám, jakož i poskytování lůžek a stravy osobám, které je doprovázejí, léčebným zařízením uvedeným v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, představuje činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče ve smyslu tohoto ustanovení.

15 Úvodem je namístě připomenout, že podle judikatury je třeba pojmy použité pro stanovení 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

(rozsudky ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo, C-287/00, Recueil, s. I-5811, bod 43, a ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 29). Uvedená osvobození představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž cílem je zabránit rozdílům při používání režimu DPH mezi členskými státy (rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/93, Recueil, s. I-973, bod 15, a ze dne 8. března 2001, Skandia, C-240/99, Recueil, s. I-1951, bod 23).

16 Krom toho je účelem čl. 13 části A šesté směrnice osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu. Toto ustanovení nicméně nevylučuje všechny činnosti ve veřejném zájmu z použití DPH, nýbrž výlučně ty, které jsou v něm uvedeny a velmi podrobně popsány (viz zejména rozsudky ze dne 12. listopadu 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Recueil, s. I-7053, bod 18, a ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen, C-8/01, Recueil, s. I-13711, bod 60).

17 Jak již Soudní dvůr konstatoval, čl. 13 část A odst. 1 písm. b) uvedené směrnice neobsahuje žádnou definici pojmu „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče (rozsudek ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie, C-76/99, Recueil, s. I-249, bod 22). Nicméně ze samotných výrazů tohoto ustanovení vyplývá, že se nevztahuje na služby, které nemají žádnou souvislost s poskytováním nemocniční péče příjemcům těchto služeb ani s lékařskou péčí jimi případně obdrženou (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 33).

18 Proto služby spadají pod pojem „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) této směrnice pouze pokud jsou ve skutečnosti poskytovány jako vedlejší související služby s poskytováním nemocniční péče příjemcům těchto služeb nebo s lékařskou péčí jimi obdrženou, které představují hlavní službu (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 35).

19 Z judikatury vyplývá, že služba může být považována za vedlejší související službu k hlavní službě, pokud představuje nikoliv účel sám o sobě, nýbrž prostředek k užívání hlavní služby poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 22. října 1998, Magdett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 24, a výše uvedený rozsudek Dornier, bod 34).

20 V tomto ohledu Ygeia tvrdí, že poskytování ubytování a stravy doprovázejícím osobám podporuje hospitalizované osoby v rovině psychické a pomáhá posledně uvedeným v případech, kdy z důvodu svého stavu nejsou nadále schopny samy provádět běžné životní úkony, čímž tak umožňuje jejich lepší uzdravování za současného snížení části pracovního zatížení pomocného nemocničního personálu. Pokud jde telefonní služby a pronájem televizorů poskytované hospitalizovaným osobám, umožňují posledně uvedeným zůstat v kontaktu s vnějším světem, což je udržuje v psychickém stavu způsobilém zajistit rychlejší rekonvalescenci, a z tohoto důvodu snižuje konečné náklady nemocniční péče. Z toho podle Ygeia vyplývá, že relevantním kritériem pro účely určení, zda takové služby spadají pod pojem „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče, je vůle samotného nemocného, který o poskytování uvedených služeb požádal, jelikož je považoval za nezbytné pro své uzdravení

21 Tuto argumentaci není možné přijmout.

22 Pro určení, zda takové služby, jako jsou dotčené služby ve věcech v původním řízení, představují prostředek k užívání nemocniční a lékařské péče poskytované Ygeia za nejvýhodnějších podmínek, je třeba, jak to zdůraznily všechny vlády členských států, které předložily svá vyjádření, a Komise Evropských společenství, vzít v úvahu účel, pro který jsou uvedené služby poskytovány (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 24).

23 Osvobození činností úzce souvisejících s poskytováním nemocniční a lékařské péče stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice je totiž určeno k zajištění toho, aby se užívání nemocniční a lékařské péče nestalo nedostupným z důvodu zvýšených nákladů této péče, pokud by tato péče nebo činnosti, které s ní úzce souvisí, podléhaly DPH (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 23).

24 Lékařskou a nemocniční péčí, na kterou se uvedený článek vztahuje, je přitom podle judikatury taková péče, která má za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže (výše uvedený rozsudek Dornier, bod 48).

25 Proto vzhledem k cíli sledovanému osvobozením od daně stanoveným v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) uvedené směrnice, z toho vyplývá, že pouze poskytování služeb, které logicky náleží do rámce poskytování lékařské a nemocniční péče a které představuje nezbytnou etapu v procesu poskytování těchto služeb k dosažení léčebných cílů sledovaných posledně uvedenými, je způsobilé být „[...] s ním úzce souvisejícími činnostmi" ve smyslu tohoto ustanovení. Pouze takové služby totiž mohou ovlivnit náklady zdravotní péče a jejich osvobození umožňuje, aby byla tato péče jednotlivcům dostupná.

26 Toto zjištění je potvrzeno, jak to správně uplatňují uvedené vlády, které předložily svá vyjádření, čl. 13 částí A odst. 2 písm. b) první odrážkou této směrnice, podle které členské státy musí z osvobození od daně vyloučit poskytování služeb uvedených zejména v odstavci 1 písm. b) téhož článku, pokud nejsou nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně. Jak uvedl generální advokát v bodech 30 až 32 svého stanoviska, toto ustanovení, které je pro členské státy závazné, totiž stanoví podmínky, které musí být vzaty v úvahu při výkladu jednotlivých případů osvobození, na které se vztahuje, které se, obdobně jako podmínky uvedené v čl. 13

části A odst. 1 písm. b) téže směrnice, týkají poskytování služeb nebo dodání zboží, které jsou „úzce související" nebo mají „úzkou souvislost" s činností ve veřejném zájmu.

27 Krom toho je namístě uvést, že v bodech 48 a 49 výše uvedeného rozsudku Komise v. Německo již Soudní dvůr ohledně osvobození od daně stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice, pokud jde o poskytování služeb „úzce souvisejících" s vysokoškolským vzděláváním, rozhodl, že uskutečňování výzkumných projektů za protiplnění, ačkoliv může být považováno za velmi užitečné pro vysokoškolské vzdělávání, není nezbytné pro dosažení cíle jím sledovaného, tedy zejména vzdělávání studentů za účelem umožnit jim výkon profesní činnosti, a tak nemůže spadat pod uvedené osvobození od daně.

28 Vzhledem k účelu osvobození od daně stanovenému v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) uvedené směrnice a s přihlédnutím k výrazům odst. 2 písm. b) tohoto článku platí tato zjištění, jak to generální advokát v podstatě uvedl v bodu 35 svého stanoviska, rovněž pro výklad pojmu „činnost úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče, uvedeného v prvním z těchto ustanovení.

29 Z toho vyplývá, že na poskytování služeb, které podobně jako služby dotčené ve věcech v původním řízení zvyšují pohodlí a blahobyt hospitalizovaných osob, se obecně nemůže vztahovat osvobození od daně stanovené v č. 13 části A odst. 1 písm. b) této směrnice. Může tomu být jinak, pouze pokud služby jsou nezbytné pro dosažení léčebných cílů sledovaných službami nemocniční a lékařské péče, v jejichž rámci byly poskytnuty.

30 Předkládajícímu soudu přísluší, bera v úvahu všechny konkrétní okolnosti sporů, které mu byly předloženy, a případně obsah lékařských předpisů vystavených ve prospěch dotyčných pacientů, aby určil, zda jsou poskytnuté služby nezbytné, či nikoliv.

31 Tato zjištění nejsou zpochybněna argumentací, které se dovolává Ygeia, podle které pojem „činnosti úzce související" s poskytováním nemocniční a lékařské péče uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, nevyžaduje vzhledem k účelu osvobození od daně zvláště úzký výklad (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 23). Jak totiž vyplývá z bodu 25 tohoto rozsudku, zdanění služeb nemajících povahu vedlejší související služby daní z přidané hodnoty nemá za následek zvýšení nákladů nemocniční a lékařské péče, jejíž přístupnost pro jednotlivce má toto ustanovení zajistit, jelikož tyto služby nejsou nezbytné pro dosažení jimi sledovaných léčebných cílů (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 59).

32 Krom toho, jak to uvedl generální advokát v bodě 47 svého stanoviska, zdanění takových služeb daní z přidané hodnoty je v souladu se zásadou daňové neutrality, která brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, které si tak navzájem konkurují, bylo z hlediska DPH zacházeno odlišně (rozsudek ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo, C-109/02, Recueil, s. I-12691, s. 20).

33 V rozporu s tím, co tvrdí Ygeia a jak to právem uplatnila německá vláda, pokud léčebné zařízení poskytuje takové služby, jako jsou sporné služby, konkuruje takovým osobám povinným k dani, které poskytují služby téže povahy, jakými jsou poskytovatelé telefonních služeb a televize, jde-li o služby této povahy, nabízené hospitalizovaným osobám, jakož i hotely a restaurace, jde-li o poskytování ubytování osobám, které je doprovázejí.

34 V souladu s čl. 13 částí A odst. 2 písm. b) druhou odrážkou šesté směrnice tak musí být takové služby, jako jsou služby dotčené ve věcech v původním řízení, rovněž vyloučeny z osvobození od daně stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) téže směrnice, pokud je jejich základním účelem získání dodatečného příjmu pro osobu, která je poskytuje, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu na základě konkrétních okolností sporů, které mu byly předloženy.

35 V důsledku toho je namístě odpovědět na položenou otázku tak, že poskytování telefonních služeb a pronájem televizorů hospitalizovaným osobám, jakož i poskytování lůžek a stravy osobám, které je doprovázejí, osobami, na které se vztahuje čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, obecně nepředstavuje činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče ve smyslu tohoto ustanovení. Může tomu být jinak, pouze pokud jsou tyto služby nezbytné pro dosažení léčebných cílů nemocniční a lékařské péče a pokud jejich základním účelem není získání dodatečného příjmu pro jejich poskytovatele poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.

Předkládajícímu soudu přísluší, bera v úvahu všechny konkrétní okolnosti sporů, které mu byly předloženy, a případně obsah lékařských předpisů vystavených ve prospěch dotyčných pacientů, aby určil, zda poskytované služby tyto podmínky splňují.

K nákladům řízení

36 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) **Poskytování telefonních služeb a pronájem televizorů hospitalizovaným osobám, jakož i poskytování lůžek a stravy osobám, které je doprovázejí, osobami, na které se vztahuje čl. 13 části 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, obecně nepředstavuje činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče ve smyslu tohoto ustanovení. Může tomu být jinak, pouze pokud jsou tyto služby nezbytné pro dosažení léčebných cílů nemocniční a lékařské péče a pokud jejich základním účelem není získání dodatečného příjmu pro jejich poskytovatele uskutečňováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.**

2) **Předkládajícímu soudu přísluší, bera v úvahu všechny konkrétní okolnosti sporů, které mu byly předloženy, a případně obsah lékařských předpisů vystavených ve prospěch dotyčných pacientů, aby určil, zda poskytované služby tyto podmínky splňují.**

Podpisy.