Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

18. září 2019 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. b) a c) – Osvobození – Poskytnutí nemocniční a lékařské péče – Poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání – Neexistence vztahu důvěry mezi poskytovatelem péče a pacientem“

Ve věci C-700/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 11. října 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 14. prosince 2017, v řízení

Finanzamt Kyritz

proti

Wolfu-Henningu Petersovi,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení: C. Toader, předsedkyně senátu, L. Bay Larsen (zpravodaj) a M. Safjan, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za německou vládu původně T. Henzem a R. Kanitzem, a poté R. Kanitzem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi B.-R. Killmannem a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Kyritz (finanční úřad v Kyritzi, Německo, dále jen „finanční úřad“) a Wolfem-Henningem Petersem ohledně odmítnutí osvobodit od daně z přidané hodnoty (DPH) zdravotní péči poskytnutou posledně uvedeným jako odborným lékařem v oblasti klinické biochemie a laboratorní diagnostiky.

Právní rámec

Směrnice 2006/112

3 Bod 7 odůvodnění směrnice 2006/112 uvádí:

„Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.“

4 Článek 132 odst. 1 této směrnice zní takto:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;

c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;

[…]“

5 Článek 133 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

a) dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;

b) dotyčné subjekty musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotyčné činnosti;

c) dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH;

d) osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

[…]“

Německé právo

6 Ustanovení § 4 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) ve znění zákona ze dne 19. prosince 2008 (BGBl. 2008 I, s. 2794) (dále jen „UStG“) stanoví:

„Z plnění uvedených v § 1 odst. 1 bodě 1 jsou od daně osvobozena:

[…]

14) a) poskytnutí lékařské péče v rámci výkonu povolání lékaře, zubaře, léčitele, fyzioterapeuta, porodní asistentky nebo podobných lékařských povolání. […]

[…]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče, včetně diagnostiky, lékařských prohlídek, prevence, rehabilitace, pomoci při porodu a poskytování hospicové péče, jakož i s nimi úzce související činnosti vykonávané veřejnoprávními subjekty. Služby uvedené v první větě jsou rovněž osvobozeny od daně, pokud jsou poskytnuty

[…]

bb) léčebnými a diagnostickými ústavy, které jsou zapojeny do systému smluvní lékařské péče ve smyslu § 95 páté knihy Sozialgesetzbuch [(zákon o sociálním zabezpečení)] nebo na které se vztahují ustanovení § 115 páté knihy zákona o sociálním zabezpečení,

[…]

a pokud se jedná ve své podstatě o plnění, na která se vztahují povolení, smlouva nebo ustanovení v zákoně o sociálním zabezpečení […]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7 Wolf-Henning Peters je odborný lékař v oblasti klinické biochemie a laboratorní diagnostiky.

8 Ve zdaňovacím období od roku 2009 do roku 2012 poskytl služby zdravotní péče laboratorní společnosti LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH, která poskytuje laboratorní služby pro lékaře v ordinacích, rehabilitačních klinikách, v orgánech správy zdravotnictví a nemocnicích.

9 Od této společnosti obdržel měsíční honorář ve výši 6 000 eur za tyto služby, které zahrnovaly zejména provedení rozborů, jejichž předmětem byla přesná diagnóza stanovená laboratorním lékařem, jakož i lékařská podpora v rámci opatření transfuzního lékařství v konkrétních terapeutických situacích.

10 Wolf-Henning Peters nepodal daňové přiznání ohledně obratu za dotčené zdaňovací období, jelikož se domníval, že uvedené služby jsou od této daně osvobozeny podle první věty čl. 4 bodu 14 písm. a) UStG.

11 Finanční úřad měl naproti tomu za to, že tyto služby podléhají dani. Toto rozhodnutí odůvodnil tím, že osvobození od daně podle první věty čl. 4 bodu 14 odst. a) UStG podléhá podmínce, že existuje vztah důvěry mezi lékařem a ošetřovanou osobou, která neexistuje, pokud se jedná o služby klinického biochemika a laboratorního lékaře. Vydal tedy platební výměry týkající se daně z obratu na základě čistých honorářů, které W.-H. Peters obdržel v dotčeném daňovém období.

12 Rozhodnutím ze dne 2. prosince 2013 finanční úřad zamítl odvolání podaná W.-H. Petersem proti těmto výměrům.

13 Wolf-Henning Peters podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k Finanzgericht Berlin-Brandenburg (finanční soud pro Berlín – Braniborsko, Německo), který jeho žalobě vyhověl a změnil sporné daňové výměry, jelikož měl za to, že osvobození od daně stanovené v první větě čl. 4 bodě14 písm. a) UStG nevyžaduje vztah důvěry mezi lékařem a ošetřovanou osobou.

14 Finanční úřad podal u předkládajícího soudu opravný prostředek „Revision“.

15 Tento soud má za to, že vztah důvěry nemá rozhodující význam pro místo poskytování služby, od kterého se podle judikatury Soudního dvora odvíjí rozlišování mezi případy osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112. Kromě toho podle předkládajícího soudu vztah důvěry mezi lékařem a pacientem není nezbytnou podmínkou pro osvobození od daně činnosti v rámci poskytování zdravotní péče ve smyslu ustanovení německého práva provádějícího čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice, jelikož takový vztah důvěry představuje pouze typický případ použití této výjimky.

16 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Má být osvobození lékařské péče poskytované odborným lékařem pro klinickou biochemii a laboratorní diagnostiku od daně za okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, posuzováno podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice [2006/112] nebo podle čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice?

2. Je předpokladem použitelnosti čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice [2006/112] – může-li být toto ustanovení použito – existence vztahu důvěry mezi lékařem a ošetřovanou osobou?“

K předběžným otázkám

K první otázce

17 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že se na takové služby lékařské péče, jako jsou služby ve věci v původním řízení, které poskytuje odborný lékař v oblasti klinické biochemie a laboratorní diagnostiky, může vztahovat osvobození od DPH podle v čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice.

18 Úvodem je třeba připomenout, že článek 13 část A odst. 1 písm. b) a c) 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. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“) a čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112, jehož znění je v podstatě totožné, musí být vykládány stejně, a že tedy judikatura Soudního dvora týkající se prvního z těchto ustanovení může sloužit jako základ pro výklad druhého (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 27).

19 Podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 členské státy osvobodí od daně zejména poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy. Článek 132 odst. 1 písm. c) této směrnice osvobozuje od daně poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě.

20 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pojem „lékařská péče“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 a pojem „poskytnutí lékařské péče“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice se oba týkají výkonů, které mají za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže (rozsudek ze dne 2. července 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, bod 20 a citovaná judikatura).

21 Je třeba rovněž uvést, že kritérium, které je třeba zohlednit za účelem stanovení působnosti těchto dvou případů osvobození od daně podle uvedených ustanovení, souvisí spíše s místem poskytnutí služby než s povahou služby. Článek 132 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice se totiž vztahuje na služby poskytované v nemocnicích, zatímco čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice se vztahuje na služby poskytované mimo takový rámec, jak v prostorách ordinace poskytovatele péče, tak v bydlišti pacienta nebo na jiném místě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, bod 22 a ze dne 2. července 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, bod 19).

22 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že první předběžná otázka se týká poskytování zdravotní péče, což implikuje, že tyto služby mohou spadat pod pojem „lékařská péče“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 nebo pojem „poskytnutí lékařské péče“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice.

23 Co se týče použití čl. 132 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice na takové služby, Soudní dvůr již rozhodl, že laboratoř nebo individualizovaná entita plnící srovnatelnou funkci mohou představovat zařízení „téže povahy“ jako „nemocnice“ a „léčebné nebo diagnostické ústavy“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. července 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, bod 35 a citovaná judikatura).

24 Za těchto okolností je třeba za účelem posouzení, zda jsou tyto služby osvobozeny od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice, zohlednit všechny požadavky stanovené v tomto ustanovení, jakož i v dalších relevantních ustanoveních hlavy IX, kapitol 1 a 2 uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. března 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 37 a citovaná judikatura).

25 Kromě toho článek 133 směrnice 2006/112 umožňuje členským státům vázat osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice na jednu či více z těchto podmínek, které jsou zde stanoveny.

26 V této souvislosti si předkládající soud konkrétně klade otázku, zda v případě, že by měl dospět k závěru, že takové služby, jako jsou služby ve věci v původním řízení, nesplňují všechny podmínky stanovené pro použití osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice, přichází u těchto služeb v úvahu použití čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

27 V tomto ohledu je třeba uvést, že služby, které nesplňují všechny podmínky stanovené pro osvobození od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice, nejsou v zásadě vyloučeny z osvobození od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice.

28 Ze znění čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 nijak nevyplývá, že toto ustanovení má omezit rozsah čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice, který se vztahuje, jak bylo připomenuto v bodě 21 tohoto rozsudku, na poskytnutí lékařské péče mimo zařízení spadající do čl. 132 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě.

29 Soudní dvůr ostatně uvedl, co se týče lékařských rozborů předepsaných praktickými lékaři, že zásada daňové neutrality by nebyla dodržena, kdyby takové služby podléhaly režimu DPH odlišnému podle místa, kde jsou uskutečňovány, ačkoliv jejich kvalita je vzhledem ke vzdělání dotyčných poskytovatelů srovnatelná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, bod 32).

30 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že na takové služby lékařské péče, jako jsou služby ve věci v původním řízení, které poskytuje odborný lékař v oblasti klinické biochemie a laboratorní diagnostiky, se může vztahovat osvobození od DPH uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice, pokud nesplňují všechny podmínky pro použití osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice.

K druhé otázce

31 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od DPH, které upravuje, podléhá podmínce, že dotčená lékařská péče je poskytnuta v rámci vztahu důvěry mezi pacientem a poskytovatelem zdravotní péče.

32 V tomto ohledu je třeba uvést, že z doslovného výkladu čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice vyplývá, že plnění musí být osvobozeno od daně, pokud splňuje dvě podmínky, a sice když představuje poskytnutí lékařské péče a je uskutečněno při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezena v dotyčném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 27, jakož i ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 23).

33 Z tohoto ustanovení tedy nijak nevyplývá, že za účelem osvobození poskytnutí lékařské péče od daně vyžaduje, aby tato péče byla poskytnuta v rámci vztahu důvěry mezi poskytovatelem zdravotní péče a ošetřovanou osobou.

34 Doplnění takové podmínky není ostatně odůvodněno cílem sledovaným uvedenou směrnicí, a to snížit náklady na lékařskou péči a učinit ji přístupnější jednotlivcům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, bod 28 a citovaná judikatura), neboť uvedená lékařská péče má dostatečnou úroveň kvality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 37), aniž by byl v tomto ohledu rozhodující vztah vzájemné důvěry mezi pacientem a poskytovatelem zdravotní péče.

35 Soudní dvůr rozhodl, že na rozdíl od čl. 13 A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, se osvobození podle čl. 13 A odst. 1 písm. c) této směrnice použije na služby poskytnuté mimo nemocnice a v rámci vztahu důvěry mezi pacientem a poskytovatelem zdravotní péče, tj. vztahu, který vzniká obvykle v ordinaci tohoto poskytovatele (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. února 1988, Komise v. Spojené království, 353/85, EU:C:1988:82, bod 33 a ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 35).

36 Z těchto závěrů však nemůže vyplývat, že se osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 použije pouze na poskytnutí lékařské péče v rámci vztahu důvěry mezi poskytovatelem zdravotní péče a ošetřovanou osobou.

37 Je totiž třeba uvést, že uvedené závěry měly pouze zdůraznit protiklad tohoto ustanovením k čl. 13 A odst. 1 písm. b) šesté směrnice v souvislosti s vymezením působnosti těchto dvou případů výjimek stanovených v těchto ustanoveních.

38 V bodě 33 rozsudku ze dne 23. února 1988 (353/85, EU:C:1988:82) tak za účelem odpovědi na argument předložený Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska vycházející z podobnosti čl. 13 A odst. 1 písm. b) šesté směrnice a čl. 13 A odst. 1 písm. c) této směrnice, Soudní dvůr zdůraznil význam vztahu důvěry mezi pacientem a poskytovatelem zdravotní péče, aby učinil závěr, že kromě drobných dodávek zboží, které jsou striktně nezbytné v okamžiku poskytování péče, je dodání léků a jiného zboží možné materiálně i hospodářsky oddělit od poskytování služeb podle čl. 13 A odst. 1 písm. b) této směrnice.

39 Soudní dvůr upozornil podobně na vztah důvěry mezi pacientem a poskytovatelem zdravotní péče v bodě 35 rozsudku ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), aby zdůraznil rozdíl mezi těmito dvěma případy osvobození od daně podle čl. 13 A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice, pokud jde o místo, kde mají být služby poskytnuty, přičemž popsal rámec, v němž jsou služby upravené v čl. 13 A odst. 1 písm. c) této směrnice obecně poskytovány.

40 V tomto ohledu Soudní dvůr v bodě 36 tohoto rozsudku uvedl, že čl. 13 A odst. 1 písm. b) šesté směrnice osvobozuje od daně všechny služby poskytnuté v nemocnici, zatímco čl. 13 A odst. 1 písm. c) této směrnice má osvobodit od daně služby lékařské péče poskytnuté mimo takový rámec jak v bydlišti poskytovatele služeb, tak v bydlišti pacienta nebo na jiném místě.

41 Kromě toho, i když Soudní dvůr vyjmenoval v bodě 27 uvedeného rozsudku podmínky pro osvobození od daně podle tohoto ustanovení, nepoukázal v tomto ohledu na vztah důvěry mezi pacientem a poskytovatelem zdravotní péče.

42 Z toho vyplývá, že na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od DPH, které upravuje, nepodléhá podmínce, aby dotčená lékařská péče byla poskytnuta v rámci vztahu důvěry mezi pacientem a poskytovatelem zdravotní péče.

K nákladům řízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (šestý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že na takové služby lékařské péče, jako jsou služby ve věci v původním řízení, které poskytuje odborný lékař v oblasti klinické biochemie a laboratorní diagnostiky, se může vztahovat osvobození od daně z přidané hodnoty podle v čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice, pokud nesplňují všechny podmínky pro použití osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice.**

2) **Článek 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně z přidané hodnoty, které upravuje, nepodléhá podmínce, aby dotčená lékařská péče byla poskytnuta v rámci vztahu vzájemné důvěry mezi pacientem a poskytovatelem zdravotní péče.**

Podpisy.