

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 15. decembra 2005¹

I — Úvod

tí za službu oslobodenú od DPH, pretože táto činnosť nie je súčasťou povolania fyzioterapeuta.

1. V týchto dvoch spojených konaniach žiada Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) Súdny dvor o výklad šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“)² vo vzťahu k otázke oslobodenia od DPH poskytovania zdravotnej starostlivosti osobám osobami s paramedickým povolaním.

2. Vo veci C-443/04 ide o posúdenie určitých alternatívnych diagnostických a liečebných metód — takzvaného diagnostikovania rušivých oblastí. Pán Solleveld, ktorý vykonával tieto plnenia, je štátom uznaným fyzioterapeutom. Správca daní však nepovažoval diagnostikovanie rušivých oblas-

3. Pani van den Hout-van Eijnsbergen, navrhovateľka vo vnútroštátnom konaní vo veci C-444/04, je podľa príslušných ustanovení o výkone povolania uznaná ako psychoterapeutka a aj poskytuje plnenia typické pre toto povolanie. Holandské ustanovenia o oslobodení zdravotníckych plnení od DPH sice uvádzajú plnenia psychológov a psychiatrov, nie však psychoterapeutov. Činnosti pani van den Hout-van Eijnsbergen boli teda podľa názoru správcu daní zdaniteľné.

4. Skutkové okolnosti týchto dvoch konaní sú pre Hoge Raad dôvodom, aby požiadal Súdny dvor o výklad príslušného oslobodenia uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice. Treba predovšetkým objasniť rozsah právomoci členských štátov pri

¹ — Jazyk prednesu: nemčina.

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

uznávaní povolania za paramedické v zmysle tohto právneho predpisu a pri definovaní činností vykonávaných v rámci uznaného povolania.

c) poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií definovaných [poskytovanie zdravotnej starostlivosti osobám v rámci výkonu lekárskeho a paramedického povolania definovaného — *neoficiálny preklad*] príslušným členským štátom;

II — Právny rámec

...

A — Šiesta smernica

5. Článok 13 A ods. 1 šiestej smernice stanovuje (výňatky):

„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 [správneho a jednoznačného uplatňovania — *neoficiálny preklad*] tohto oslobodenia od daní [od dane — *neoficiálny preklad*] a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

B — Vnútroštátna právna úprava

6. Článok 11 ods. 1 písm. g) Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu) (v znení účinnom od 1. decembra 1997) stanovuje, že od DPH sú oslobodené: „služby poskytnuté osobami, ktoré vykonávajú povolanie upravené predpismi prijatými na základe Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg“ (zákon o jednotlivých povolaniach zdravotnej starostlivosti, ďalej len „zákon BIG“).

7. Článok 3 zákona BIG upravuje zriadenie registra, do ktorého sa zapisujú osoby vykonávajúce zdravotnícke povolania, okrem iného aj fyzioterapeuti a psychoterapeuti, ak spĺňajú príslušné podmienky stanovené uvedeným zákonom.

8. Pre vec C-444/04 je relevantné znenie zákona o dani z obratu účinné pred rokom 1997. V tej dobe boli podľa článku 11 ods. 1 písm. g) od DPH oslobodené: „služby poskytnuté lekármi s výnimkou veterinárov, psychológmi a ortofonistami, ošetrovateľmi a pôrodníkmi; služby poskytnuté osobami, ktoré vykonávajú paramedické povolanie upravené predpismi prijatými na základe *Wet op de paramedische beroepen*“ (zákon o paramedickom povolaní)³. Psychoterapeuti nie sú v tomto výpočte uvedení, aj keď boli na základe *Besluit inzake Registratie van psychotherapeuten* (výnos o registrácii psychoterapeutov)⁴ do príslušného registra povolaní zapisovaní.

peutických metód. Podľa odseku 2 toho istého článku tieto metódy zahŕňajú pohybovú terapiu, masáže a fyzickú stimuláciu (s výnimkou aplikácie ionizujúcich lúčov).

III — Skutkový stav, spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

A — Vec C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)

9. Článok 29 zákona BIG sa odvoláva na bližšiu definíciu činnosti fyzioterapeutov v *Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten* (výnos o podmienkach týkajúcich sa vzdelania fyzioterapeutov a o oblasti ich špecifickej činnosti)⁵. Podľa článku 5 ods. 1 tohto výnosu činnosti fyzioterapeutov zahŕňajú okrem iného prehliadku pacienta na dysfunkcie pohybového aparátu a liečenie príslušných dysfunkcií uplatňovaním fyziotera-

10. Pani van den Hout-van Eijnsbergen vykonáva nezávisle plnenia psychoterapeutky a je zapísaná v príslušnom registri povolaní. Za obdobie rokov 1992 až 1995 nezaplatila DPH z plnení v súvislosti so svojou psycho-terapeutickou činnosťou, pretože bola toho názoru, že tieto plnenia sú oslobodené od DPH.

11. Daňový úrad však považoval tieto plnenia za zdaniteľné a zaslal pani van den Hout-van Eijnsbergen za príslušné obdobie rozhodnutie o dodatočnom vymieraní DPH vo výške 65 402 NLG. Pani van den Hout-van Eijnsbergen podala po tom, ako bola jej žaloba proti tomuto rozhodnutiu na prvom

3 — Stb. 1963, s. 113.

4 — *Staatscourant* 1986, s. 149.

5 — Stb. 1997, s. 516.

stupni neúspešná, kasačný rozklad na Hoge Raad. Tento súd položil Súdnemu dvoru rozsudkom z 15. októbra 2004 v súlade s článkom 234 ES túto prejudiciálnu otázku:

prehliadkou ústnej dutiny. Výhodiskom tejto činnosti je názor, podľa ktorého hrá chrup dôležitú úlohu pri chorobách vo všetkých častiach tela.

„Má sa článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že od DPH sú oslobodené psychoterapeutické plnenia vykonávané osobou, ktorá spĺňa... zákonom stanovené podmienky na zápis a je zapísaná v registri psychoterapeutov..., aj keď tieto plnenia zo strany osoby, ktorá ich vykonáva, nie sú súčasťou výkonu lekárskeho alebo paramedického povolania definovaného predmetným členským štátom?“

13. Ak sa pri vyšetrení nájdú rušivé oblasti, lieči pán Solleveld pacienta sám alebo ho pošle k zubárovi alebo k čelustnému chirurgovi. Pán Solleveld lieči svojich pacientov predovšetkým aplikáciou ľahkých laserových lúčov, homeopatických liečiv a ručnou terapiou. Popri diagnostikovaní rušivých oblastí pán Solleveld vykonával v príslušnom roku aj činnosti „klasického“ fyzioterapeuta.

B — Vec C-443/04 (*Solleveld*)

14. Asi 40% pacientov prichádza k pánovi Solleveld na odporúčanie lekára alebo zubára. Väčšina zdravotných poisťovní uhrádza náklady spojené s liečením, spočívajúce v diagnostikovaní rušivých oblastí, prínajmenšom v tom prípade, keď pacienti uzavreli doplnkové poistenie pokrývajúce takzvané alternatívne liečebné metódy.

12. Pán Solleveld je fyzioterapeutom zapísaným v registri stanovenom zákonom BIG. Vyšetruje svojich pacientov, ktorí k nemu prichádzajú s rôznymi telesnými a psychickými ťažkosťami, na „ložiskové zápaly a vplyvy rušivých oblastí“, pričom venuje osobitnú pozornosť dysfunkciám čeluste a úst. Tieto dysfunkcie sa zisťujú pomocou röntgenu, elektrickým meraním prúdenia v ústach a na pokožke, ako aj

15. Podľa názoru Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (Holandská kráľovská fyzioterapeutická spoločnosť) nepatrí diagnostikovanie rušivých oblastí do okruhu činností fyzioterapeutov, ktoré sú popísané v nariadení o požiadavkách na vzdelanie fyzioterapeutov a o ich odbornom

pôsobení. Príslušný zdravotnícky orgán sa k tomuto názoru pripojil. **IV — Právne posúdenie**

16. Po tom, čo pán Solleveld nezaplatil DPH, pretože svoje plnenia považoval za oslobodené od DPH, daňový úrad vydal viac rozhodnutí o dodatočnom vymieraní DPH za roky 1994 až 2000 vo výške spolu skoro 64 000 NLG. Prvostupňový súd potvrdil právny názor daňovej správy, že oslobodenie od dane podľa článku 11 ods. 1 písm. g) zákona o dani z obratu nie je použiteľné.

17. Hoge Raad, ktorý rozhoduje o kasačnom rozklade proti tomuto rozsudku, položil rozsudkom z 15. októbra 2004 Súdnemu dvoru v súlade s článkom 234 ES túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že od DPH sú oslobodené plnenia pozostávajúce z určenia diagnózy, poskytovania terapeutického poradenstva a prípadného liečenia — v rámci diagnózy [rušivých oblastí]... — aj keď tieto plnenia zo strany osoby, ktorá ich vykonáva, nie sú súčasťou výkonu lekárskeho alebo paramedického povolania definovaného predmetným členským štátom?“

A — Úvod

18. Podľa článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice je od DPH oslobodené poskytovanie lekárskej starostlivosti osobám v rámci výkonu lekárskeho a paramedického povolania definovaného príslušným členským štátom.

19. Ako to Komisia správne zdôraznila na ústnom pojednávaní, je v oboch vnútroštátnych konaniach nesporné, že každá z uvedených osôb poskytuje zdravotnú starostlivosť osobám. Ani v prípade pána Solleveld to nie je spochybňované, hoci diagnostikovanie rušivých oblastí je voči oficiálnej lekárskej vede alternatívnou metódou. Výklad pojmu — bez pochyby práva Spoločenstva — poskytovanie zdravotnej starostlivosti v prejednávanej veci teda nie je potrebný. Pochybnosti pri výklade sa týkajú len pasáže „pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií definovaných [v rámci výkonu lekárskeho a paramedického povolania definovaného — *neoficiálny preklad*] príslušným členským štátom“.

20. Oslobodenia od DPH uvedené v článku 13 šiestej smernice sú v zásade samostatnými pojmami práva Spoločenstva a musia byť podľa neho aj definované.⁶

21. Súdny dvor zdôrazňuje v ustálenej judikatúre hlavne to, že hoci na základe úvodnej vety článku 13 A ods. 1 šiestej smernice členské štáty určujú podmienky oslobodenia s cieľom zabezpečiť jeho správne a jednoznačné uplatnenie a s cieľom zabrániť akémukoľvek možnému podvodu, daňovému úniku a zneužitiam, nemôžu sa tieto podmienky týkať definície obsahu uvedených oslobodení.⁷ Špecifické podmienky týkajúce sa postavenia alebo totožnosti hospodárskeho subjektu poskytujúceho služby, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie, musia byť definované podľa práva Spoločenstva.⁸

22. Tieto konštatovania Súdneho dvora však platia, len ak šiesta smernica vytvára samos-

tatné pojmy práva Spoločenstva, nie však vtedy, keď sa smernica výnimočne odvoláva na definície členských štátov.⁹ Z jednoznačného znenia článku 13 A ods. 1 písm. c) vyplýva, že členské štáty definujú lekárske a paramedické povolania, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od DPH.¹⁰

23. Ani v týchto prípadoch sa účinok zblížovania práva, ktorý smernica má, úplne nestráca. Pri výkone právomoci definovať jednotlivé pojmy v rámci smernice musia

6 — Pozri rozsudky z 12. júna 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Zb. s. I-5965, bod 22; z 18. novembra 2004, Temco Europe, C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 16, a z 26. mája 2005, Kingscrest a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 22. Pozri v tomto zmysle aj rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 25.

7 — Pozri rozsudok Kingscrest a Montecello, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 24, s odvolaním sa na rozsudok z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko, C-287/00, Zb. s. I-5811, bod 50; pozri aj rozsudok z 28. marca 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, Zb. s. I-1721, bod 19.

8 — Pozri rozsudok Kingscrest a Montecello, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 22 a nasl., s odvolaním sa na rozsudok z 11. augusta 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Zb. s. I-2341, bod 18.

9 — Pozri rozsudok Gemeente Emmen, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 25; pozri aj moje návrhy z 8. septembra 2005, Abbey National, C-169/04, rozsudok zo 4. mája 2006, Zb. 2006, s. 4027, bod 36, týkajúce sa článku 13 B písm. d) bodu 6 šiestej smernice (riadenie zvláštnych investičných fondov, ako ich definovali členské štáty).

10 — Pre rad zdravotníckych povolanií (ako sú napr. lekári, zubári, pôrodnici a zdravotné sestry) stanovili smernice spoločné požiadavky na odbornú kvalifikáciu, aby bolo zabezpečené jej vzájomné uznávanie (pozri predovšetkým nedávnu smernicu Európskeho parlamentu a Rady 2005/36/ES zo 7. septembra 2005 o uznávaní odborných kvalifikácií, Ú. v. EÚ L 255, s. 22, ktorá nahrádza rad špeciálnych smerníc). Týmto ustanoveniami sú členské štáty viazané pri výkone svojej právomoci voľnej úvahy. Pokiaľ je to známe, pre psychoterapeutov a fyzioterapeutov však ešte neboli prijaté žiadne ustanovenia sekundárneho práva. Povolanie fyzioterapeutov je len v niektorých členských štátoch považované za povolanie s odbornou prípravou s osobitnou štruktúrou [pozri článok 11 písm. c) bod ii) v spojení s prílohou II bod 1 smernice 2005/36].

totiž členské štáty dodržiavať ciele smernice a všeobecné zásady práva Spoločenstva.¹¹

B — O veci C-444/04 (*van den Hout-van Eijnsbergen*)

1. Argumentácia účastníkov konania

24. Pokiaľ členský štát dodržiava hranice tejto právomoci voľnej úvahy, jednotlivec sa priamym odvolaním na smernicu nemôže domáhať voči členskému štátu žiadnych práv.¹² Zásadnou otázkou v oboch vnútroštátnych konaniach preto je to, či boli dodržané hranice právomoci voľnej úvahy, ktoré článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice zveruje členským štátom na definovanie paramedického povolania.

26. Komisia zastáva názor, že členský štát definuje paramedické povolanie tým, že z dôvodu ochrany verejného zdravia prijme právne predpisy, podľa ktorých je používanie odborného označenia určitého povolania vyhradené osobám so stanovenou kvalifikáciou. Takéto vymedzenie zaväzuje členský štát aj na účely oslobodenia od DPH. V prípade, že zápisom do holandského registra psychoterapeutov vzniká výlučné právo používať príslušné označenie, boli plnenia pani van den Hout-van Eijnsbergen oslobodené od DPH.

25. V tejto súvislosti je na zodpovedanie prejudiciálnej otázky vo veci C-444/04 (*van den Hout-van Eijnsbergen*) preto potrebné objasniť, aké ustanovenia musia členské štáty dodržať pri určovaní zvýhodnených skupín povolaní. Vo veci C-443/04 (*Solleveld*) vzniká otázka, či môžu členské štáty pri definovaní povolaní určiť aj jednotlivé plnenia, ktoré sa ako jediné v rámci výkonu povolania uznávajú za oslobodené od DPH.

27. Samotná navrhovateľka považuje za diskriminačné, že psychológovia a psychiatri, ktorí poskytli psychoterapeutické plnenia, nepodliehali DPH, zatiaľ čo psychoterapeuti s pedagogickým vzdelaním boli do roku 1997 povinní DPH platiť.

11 — Pozri vo vzťahu k cieľom smernice: rozsudok *Gemeente Emmen*, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 25; vo vzťahu k všeobecným právnym zásadám rozsudok *Kügler*, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 55 a nasl., a rozsudok zo 6. novembra 2003, *Dornier*, C-45/01, Zb. s. I-12911, bod 69. Pozri k tomu bližšie body 37 a nasl. nižšie.

12 — Rozsudok *Kügler*, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 55, a *Dornier*, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 69.

28. Holandská vláda vo vzťahu k tomu uvádza, že vnútroštátna právna úprava bola

v súlade s pravidlom, že oslobodenia podľa článku 13 A ods. 1 šiestej smernice treba vykladať reštriktívne a viazať na objektívne a ľahko použiteľné podmienky. Až po tom, ako psychoterapeutická liečba získala väčší spoločenský význam, bolo vhodné oslobodiť príslušné plnenia od DPH. Nebola porušená ani zásada daňovej neutrality, pretože dovtedy sa so všetkými psychoterapeutmi zaobchádzalo rovnako.

oslobodení od dane. Tento cieľ členský štát najlepšie splní, keď vo vnútroštátnych ustanoveniach o DPH uvedie tie povolania, ktoré považuje za paramedické a ktorých plnenia sú teda oslobodené od DPH. Právne predpisy o DPH môžu pritom odkazovať aj na predpisy o výkone povolania, ktoré bližšie vymedzujú povolania.

2. Právne posúdenie

a) Právomoc voľnej úvahy členských štátov pri definovaní paramedických povolaní

31. Výslovnej úpravy v daňovom práve sa však nemožno domáhať.¹³ Na určenie, ktoré povolania sú v danom členskom štáte považované na účely oslobodenia od DPH za paramedické, sa však iné predpisy smú použiť len vtedy, keď chýba príslušná úprava v daňovom práve.

29. Článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice dáva členským štátom právomoc voľnej úvahy pri definovaní paramedických povolaní. Pritom majú členské štáty voľnosť aj v tom, akým legislatívnym spôsobom využijú túto právomoc voľnej úvahy.

32. Komisia by naproti tomu chcela bez ohľadu na vnútroštátnu právnu úpravu DPH použiť aj tieto iné predpisy upravujúce zdravotnícke povolania. Z týchto predpisov vyplýva režim DPH *quasi* automaticky, bez toho, aby mal členský štát pri daňovej kvalifikácii ešte osobitnú právomoc voľnej úvahy.

30. Ako vyplýva z úvodnej vety ods. 1 uvedeného ustanovenia, predpisy o DPH by mali zabezpečiť o. i. jednoznačné uplatnenie

¹³ — Pozri vo vzťahu k otázke uznania za „orgány“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice rozsudok Dornier, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 67.

33. Ja nemám rovnaký názor ako Komisia. Článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice predpokladá, že členský štát definuje určité povolanie za *paramedické*. Holandský zákonodarca povolanie psychoterapeuta síce právne upravil, ale nezaradil ho medzi paramedické povolania. Nie je uvedené ani v zákone o dani z obratu, ani v zákone o paramedickom povolaní, na ktorý sa zákon o dani z obratu odvoláva.

34. Samotná skutočnosť, že označenie určitého povolania môžu používať z dôvodu ochrany verejného zdravia len osoby so stanovenou kvalifikáciou, nehovorí nič o tom, či sa má určité povolanie považovať za paramedické. Požiadavke jednoznačného uplatňovania práva, ktorá je vyjadrená v úvodnej vete článku 13 A ods. 1 šiestej smernice, by odporovalo, aby sa z právnej úpravy o registri psychoterapeutov vyvodzoval režim DPH pre paramedické povolanie.

štát nerozlišoval svojvoľne medzi paramedickými povolaniami oslobodenými od DPH a paramedickými povolaniami podliehajúcimi DPH.

36. V tomto prípade treba preskúmať, či Holandsko prekročilo hranice tejto právomoci voľnej úvahy, keď neuznalo psychoterapeutov za paramedické povolanie, a plnenia poskytnuté pri výkone tohto povolania neoslobodilo od DPH. Toto preskúmanie si vyžaduje presné skúmanie skutkového a právneho stavu v Holandsku v období pred rokom 1997, a je teda v zásade úlohou vnútroštátneho súdu.¹⁴ Súdny dvor však môže poukázať na to, ktoré hľadiská treba pritom dodržiavať.

b) Hranice právomoci voľnej úvahy

35. Právomoc voľnej úvahy, ktorú majú členské štáty v tejto súvislosti s definovaním paramedického povolania v zmysle práva o DPH, nie je neobmedzená. Obmedzenia zabezpečujú najmä, aby členský

37. Pri výkone svojej právomoci voľnej úvahy musí členský štát dodržiavať ciele smernice a všeobecné právne zásady, pre-

14 — Pozri rozsudky Kügler, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 56, a Dornier, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 69. V rozsudku Dornier Súdny dvor dospel dokonca sám k záveru, že príslušný členský štát pri uznaní zariadenia, ktoré treba dať na roveň so štátnymi nemocnicami, prekročil právomoc voľnej úvahy, ktorú mu dáva článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice (bod 70 rozsudku).

dovšetkým zásadu rovnosti zaobchádzania a zásadu daňovej neutrality.¹⁵

38. Podľa judikatúry Súdneho dvora oslobodenia od dane podľa článku 13 šiestej smernice treba zásadne vykladať reštriktívne, pretože sú výnimkami zo všeobecnej zásady, že DPH podlieha každé poskytnutie služby za úplatu osobou podliehajúcou dani.¹⁶ V prípade poskytovania zdravotnej starostlivosti osobám treba však zohľadniť aj sociálny účel oslobodenia od dane. Tieto plnenia majú zostať pre verejnosť cenovo dostupné a nemajú byť predražované prostredníctvom DPH.¹⁷

39. Vnútroštátny zákonodarca teda nesmie príliš rozširovať okruh daňovo zvýhodnených paramedických povolání a smie doňho zahrnúť len skupiny povolání, ktorých príslušníci

majú kvalifikáciu na poskytovanie zdravotníckych služieb. Ako správne zdôrazňuje Komisia a holandská vláda, vo všeobecnom záujme je len oslobodenie od dane pre poskytovanie zdravotnej starostlivosti kvalifikovaným personálom.

40. Zo zásady rovnosti zaobchádzania vyplýva, že sa musí rovnako zaobchádzať s príslušníkmi rôznych skupín povolání, ak majú na výkon určitých činností rovnocennú kvalifikáciu. Zásada daňovej neutrality, ktorá je v konečnom dôsledku len bližším variantom všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania, zakazuje navyše, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré poskytujú rovnaké plnenia, zaobchádzalo pri ich zdaňovaní rozdielne.¹⁸

41. Vnútroštátny súd teda musí v prejednávanej veci skúmať, či psychoterapeut v zmysle výnosu o registrácii psychoterapeutov, ktorý má vzdelanie ako navrhovateľka vo

15 — Vo vzťahu k cieľom smernice pozri rozsudok *Gemeente Emmen*, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 25; vo vzťahu k všeobecným právnym zásadám rozsudky *Kügler*, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 55 a nasl., a *Dornier*, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 69. Pozri tiež rozsudok z 11. júna 1998, *Fischer* (C-283/95, Zb. s. I-3369, bod 27), v ktorom Súdny dvor konštatoval, že aj keď šiesta smernica priznáva členským štátom právomoc voľnej úvahy na stanovenie podmienok pre oslobodenie od dane, nespĺňa ich na to, aby porušovali zásadu daňovej neutrality.

16 — Pozri rozsudky *Kügler*, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 28; z 20. októbra 2003, *d'Ambrumenil a Dispute Resolutions Services Ltd*, C-307/01, Zb. s. I-13989, bod 52, a *Dornier*, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 42, ako aj rozsudok *Kingscrest a Montecello*, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 29.

17 — Pozri rozsudok *d'Ambrumenil*, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 58, s odvolaním sa na rozsudky z 11. januára 2001, *Komisia/Francúzsko*, C-76/99, Zb. s. I-249, bod 23, a *Kügler*, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 29, ktoré sa týkajú príslušného oslobodenia výkonov v nemocniciach podľa článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

18 — Pozri rozsudky *Kügler*, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 30; *Dornier*, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 44, ako aj rozsudky zo 7. septembra 1999, *Gregg*, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 20, a zo 17. februára 2005, v spojených veciach *Linneweber a Akritidis*, C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-01131, bod 24.

veci samej, je rovnako kvalifikovaný na výkon psychoterapeutického plnenia ako psychiater alebo ako psychológ.

potvrďuje, že psychoterapiu treba v zásade považovať za samostatné plnenie, ktoré môže byť poskytované aj nezávisle od iných terapií.

42. V rozpore s tvrdením holandskej vlády nie je porušenie zásady daňovej neutrality vylúčené už len z toho dôvodu, že sa so všetkými psychoterapeutmi zaobchádzalo rovnako. Treba totiž porovnať *psychoterapeutické plnenia*, ktoré vykonávajú psychiatri a psychológovia na jednej strane a psychoterapeuti na strane druhej. Naproti tomu nie je na účely preskúmania rovnocennosti služieb v zásade podstatné označenie poskytovateľa.¹⁹ Rozdielna kvalifikácia rôznych poskytovateľov zdravotníckych plnení však môže pripúšťať závery o samotnej kvalite ich plnenia a nepriamo tým ovplyvniť preskúmanie rovnocennosti.

44. Na prejudiciálnu otázku vo veci C-444/04 treba preto odpovedať tak, že článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice zveruje členským štátom právomoc voľnej úvahy, aby definovali paramedické povolania. Pri výkone tejto právomoci voľnej úvahy musia členské štáty dodržiavať ciele šiestej smernice a všeobecné právne zásady, najmä zásadu rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal, či príslušný členský štát prekročil svoju právomoc voľnej úvahy tým, že neoslobodil plnenia psychoterapeutov od DPH na rozdiel od zodpovedajúcich plnení psychiatrov a psychológov.

43. Pri porovnateľnej činnosti nemá rozhodujúcu úlohu to, že psychiatri a psychológovia môžu poskytovať psychoterapiu spolu s inými plneniami, napríklad s liečbou liekmi, a môžu tým prípadne dosiahnuť určité synergické efekty. To, že existuje povolanie psychoterapeuta, totiž

C — O veci C-443/04 (Solleveld)

45. V tejto veci treba objasniť, či právomoc voľnej úvahy, ktorú zveruje článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice členským štátom pri definovaní paramedických povo-

¹⁹ — Pozri rozsudky Gregg, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 20, a Linneweber a Akritidis, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 25.

laní zahŕňa aj oprávnenie, aby určili typické plnenia jednotlivých povolání, ktoré sú oslobodené od DPH.

opatreniami a nie vyňatím plnení z oslobodenia od DPH. Netreba skúmať v každom jednotlivom prípade, či bolo poskytovanie zdravotnej starostlivosti vykonané kvalifikovanou osobou a či je teda oslobodenie od DPH vo všeobecnom záujme. Jednotné uplatnenie smernice je ohrozené, keď oslobodenie od dane závisí od popisu zdravotnej starostlivosti, ktorej poskytovanie zahŕňa určitý výkon povolania.

1. Argumentácia účastníkov konania

46. Podľa názoru pána Solleveld platí článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice pre akékoľvek poskytovanie zdravotnej starostlivosti osobám. Členské štáty nesmú vyňať z oslobodenia od dane jednotlivé formy poskytovania zdravotnej starostlivosti, keď ich poskytujú príslušníci určitej skupiny paramedického povolania. Okrem toho je neprípustné zaobchádzať s plneniami smerujúcimi k diagnostikovaniu rušivých oblastí z daňového hľadiska rozdielne podľa toho, či ich poskytne diplomovaný fyzioterapeut alebo lekár.

48. Holandská vláda sa odvoláva na požiadavku na reštriktívny výklad oslobodení. Spoločenskému cieľu právnej úpravy zodpovedá to, aby boli od DPH oslobodené len tie zdravotnícke plnenia, ktoré poskytujú osoby na to kvalifikované. Holandská úprava je objektívna a jednoduchá. Zo zákona BIG sa dá zistiť, ktoré plnenia sú oslobodené.

2. Právne posúdenie

47. Komisia považuje tieto plnenia za oslobodené od dane, pretože sú poskytovaním zdravotnej starostlivosti osobám, ktorú poskytuje príslušník uznaného paramedického povolania v rámci výkonu svojho povolania. V prípade, že fyzioterapeuti nie sú podľa vnútroštátneho práva upravujúceho výkon povolania oprávnení vykonávať príslušnú liečbu, musí tomu príslušný členský štát zabrániť opatreniami práva upravujúceho výkon povolania alebo disciplinárnymi

49. Oslobodenie poskytovania zdravotnej starostlivosti osobám slúži — ako už bolo uvedené — tomu účelu, aby tieto plnenia neboli predražované.²⁰ Aby bolo oslobodenie odôvodnené, musia však tieto plnenia spĺňať určité štandardy kvality; právna

²⁰ — Pozri vyššie bod 38.

úprava sa preto zameriava na to, aby boli služby vykonávané v rámci výkonu lekárskeho alebo paramedického povolania, a teda kompetentnou osobou.²¹

50. Zostáva v kompetencii členských štátov, aby definovali príslušné povolania. Otáznym je však to, či táto právomoc voľnej úvahy zahŕňa stanovenie tých činností, ktoré sa považujú za výkon určitého povolania, a sú teda oslobodené od dane.

51. Znenie článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice na to nedáva žiadne jasné vysvetlenie. Len v anglickej verzii by bolo možno už znenie chápať tak, že členské štáty tiež definujú, ktoré činnosti treba zahrnúť do výkonu určitého paramedického povolania. Táto verzia znie: *„the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned“*. Zostáva však nejasné, či sa časť vety *„as defined by the Member State“* vzťahuje len na *„medical and paramedical professions“* alebo na celý výraz *„the exercise of the medical and paramedical professions“*.

52. Komisia chápe výraz „v rámci výkonu... paramedického povolania“ skôr v materiálnom zmysle, t. j., že príslušné plnenie musí byť poskytnuté v súvislosti s profesionálnou činnosťou a nie v rámci ďalšej (vedľajšej) činnosti.

53. Na jednej strane však pritom zostáva nejasné, ako treba v tomto zmysle určiť skutočný rámec výkonu paramedického povolania. Bolo by síce možné zohľadniť rôzne indície, napríklad že zdravotná starostlivosť je poskytovaná v ordináciách. Ako treba potom však posúdiť domáce návštevy? Práve okolnosť, že určitá činnosť nemá nič spoločné s vykonávaným povolaním, je spoľahlivou indíciou toho, že poskytovateľ služby opustil svoj profesionálny rámec.

54. Na druhej strane neuznáva Komisia cieľ smernice, že poskytovanie zdravotnej starostlivosti osobám sa má od dane oslobodiť len vtedy, keď ho vykonávajú osoby na to kvalifikované.²²

21 — Pozri vyššie bod 37.

22 — Pozri vyššie bod 39.

55. Smernica ponecháva členským štátom, aby definovali lekárske a paramedické povolania, ktorých príslušníci sú kvalifikovaní na poskytovanie zdravotníckych plnení. Pritom by táto definícia nebola úplná, keby stanovila len abstraktné požiadavky na kvalifikáciu tých, ktorí chcú vykonávať určité zdravotnícke povolanie, bez toho, aby súčasne stanovila, aké činnosti toto povolanie zahŕňa. Nie všetky lekárske a paramedické kvalifikácie totiž pripravujú na všetky druhy poskytovania zdravotnej starostlivosti. Je zrejme, že fyzioterapeut nebude vyučený napríklad na to, aby uskutočňoval chirurgické zásahy. Ak by to napriek tomu robil, porušovalo by to cieľ smernice oslobodiť takéto plnenia od DPH. Právomoc voľnej úvahy, ktorú majú členské štáty, pri definovaní lekárskeho a paramedického povolania zahŕňa preto aj oprávnenie definovať činnosti, na ktoré ich určité povolanie kvalifikuje, a tým aj obmedziť oslobodenie od DPH na tieto činnosti.

dzovania z toho dôsledkov pre oslobodenie od DPH.

57. Komisii treba dať za pravdu, že zabezpečenie kvality sa za normálnych okolností nedosahuje prostredníctvom práva o DPH. V súlade s tým konštatuje aj Súdny dvor v ustálenej judikatúre, že zásada daňovej neutrality vo všeobecnosti zakazuje rozlišovanie medzi povolenými a nepovolenými plneniami.²³

58. Uvedeným oslobodením sleduje však samotné právo o DPH cieľ, ktorý sa riadi všeobecným záujmom. Tento cieľ požaduje, aby bolo plnenie oslobodené od dane len vtedy, keď je poskytnuté osobou na to všeobecne kvalifikovanou.

59. Komisia sa však obáva, že by mohlo dôjsť v jednotlivých členských štátoch k výrazným odchýlkam pri uplatňovaní oslobodenia poskytovania zdravotnej starostlivosti od dane, keby oslobodenie záviselo od jednotlivých úprav výkonu povolania.

56. Komisia navrhuje v tejto súvislosti zakázať poskytovanie zdravotnej starostlivosti, ktoré prekračujú odborné hranice povolania, prostredníctvom príslušných právnych predpisov o výkone povolania, namiesto vyvo-

23 — Rozsudky z 2. augusta 1993, Lange, C-111/92, Zb. s. I-4677, body 16 a 17, Fischer, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, body 21 a 27 a nasl., z 29. júna 1999, Coffeeshop „Siberië“, C-158/98, Zb. s. I-3971, body 14 a 21, a z 29. júna 2000, Salumets, C-455/98, Zb. s. I-4993, bod 19.

60. K tomu treba najprv konštatovať, že zákonodarca Spoločenstva počítal s určitými odchýlkami medzi vnútroštátnymi právnymi poriadkami, keď ponechal členským štátom vlastnú právomoc voľnej úvahy pri definovaní lekárskeho a paramedického povolania.

61. Zásada daňovej neutrality napokon vylučuje, aby úprava výkonu povolania v jednom členskom štáte mohla viesť k svojvoľnému a v porovnaní s inými členskými štátmi silne sa odlišujúcemu uplatneniu oslobodenia od dane.²⁴ Podľa tejto zásady sa totiž nesmie s podobnými plneniami zaobchádzať rozdielne len preto, že ich poskytli osoby s rozličným povolaním.²⁵ Pri poskytovaní zdravotnej starostlivosti osobám má však osobná kvalifikácia poskytovateľa rozhodujúci vplyv na kvalitu plnenia samotného. Následkom toho nemôžu spravidla byť za podobné považované plnenia, ktoré sú poskytované osobami bez príslušného vzdelania s plneniami príslušne kvalifikovaného personálu.

62. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal, či v tomto konkrétnom prípade holandský správca daní pri kvalifikácii diagnostikovania rušivých oblastí dostatočne zohľadnil zásadu daňovej neutrality.

63. Pritom však nastáva problém, že táto forma poskytovania zdravotnej starostlivosti sa možno nedá jednoznačne zahrnúť do žiadneho lekárskeho alebo paramedického povolania, pretože ide o nový a alternatívny postup. Navyše sa zdá, že táto metóda sleduje medziodborový prístup, pretože dáva do súvislosti psychické a organické dysfunkcie, ktoré tradične liečia príslušníci rôznych skupín povolaní — o. i. aj fyzioterapeuti, keď ide o poruchy pohybového ústrojenstva — s diagnostikovaním a liečbou v oblasti úst a čeluste.

64. Nebolo by v súlade so zmyslom a s účelom článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, keby plnenie, ktoré treba bez pochyby považovať za poskytovanie zdravotnej starostlivosti osobám, nakoniec

24 — Pozri body 37 a 42 a nasl. vyššie.

25 — Pozri o tom bod 42 vyššie a odkazy v poznámke pod čiarou 19.

predsa len podliehalo DPH, pretože ho nemožno zaradiť do žiadneho tradičného výkonu povolania.²⁶

za pánom Solleveld často práve lekári, ktorí túto metódu zjavne nemôžu (alebo nechcú) sami použiť.

65. Aby sa predišlo takémuto dôsledku, vnútroštátne právne predpisy, ktoré stanovujú pole pôsobnosti povolaní, sa nesmú vykladať príliš reštriktívne. Treba naopak zabezpečiť, aby boli dostatočne otvorené, aby mohli zahŕňať aj nové a medziodborové metódy. Povolaniám, ktoré si vyžadujú rozsiahle vzdelanie, sa pritom spravidla ponecháva väčší priestor ako povolaniám, ktoré si vyžadujú nižšiu kvalifikáciu.

67. Je nejasné, či plnenia diagnostikovania rušivých oblastí by podľa holandského práva boli skutočne oslobodené od dane, keby ich vykonával lekár. Pán Solleveld zastáva tento názor. Holandská vláda sa k tomu nechcela vyjadriť ani na výslovnú výzvu na ústnom pojednávaní. Ak by vnútroštátny súd dospel k presvedčeniu, že lekárska činnosť v tejto oblasti je oslobodená od DPH, musel by preskúmať, či treba príslušné plnenia fyzioterapeuta považovať za podobné z dôvodu, že príslušníci tohto povolania sú pre tieto činnosti kvalifikovaní rovnako ako lekári. Ak je to tak, zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby sa s nimi zaobchádzalo rovnako.

66. Na základe tejto tézy by sa bolo možno domnievať, že plnenia v súvislosti s diagnostikovaním rušivých oblastí treba v každom prípade oslobodiť od DPH, ak ich vykonáva lekár alebo zubár, pretože príslušníci tejto skupiny povolania majú rozsiahle zdravotnícke vzdelanie. Na druhej strane je otázne, či sú pre to lekári alebo zubári skutočne lepšie kvalifikovaní ako fyzioterapeuti. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že pacientov posielajú

68. Ak podľa existujúcich pravidiel nepatrí uznaná forma poskytovania zdravotnej starostlivosti ani do oblasti činnosti lekárskeho, ani paramedického povolania, tak treba zohľadniť aj to, či má poskytovateľ služby zvláštnu kvalifikáciu pre novú metódu, napríklad preto, že absolvoval na to osobitné dodatočné vzdelávanie.

26 — Táto okolnosť by však mohla nastoliť otázku, či takéto plnenia možno skutočne považovať za poskytovanie zdravotníckej starostlivosti.

69. Na záver treba konštatovať, že článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice umožňuje členským štátom, aby definovali, ktoré poskytovanie zdravotnej starostlivosti osobám sa má považovať za plnenia určitého lekárskeho alebo paramedického povolania, ktoré je ako také oslobodené od DPH.

Príslušné definície však musia byť dostatočne otvorené, aby mohli byť do jednej alebo viac skupín povolání zaradené aj alternatívne a interdisciplinárne metódy, ktoré sú uznané za poskytovanie zdravotnej starostlivosti. Pri výkone tohto oprávnenia musia členské štáty navyše dodržiavať zásadu daňovej neutrality.

V — Návrh

70. V dôsledku uvedeného navrhujem na prejudiciálne otázky Hoge Raad odpovedať takto:

Vec C-444/04

Článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice zveruje členským štátom právomoc voľnej úvahy, aby definovali paramedické povolania. Pri výkone tejto právomoci voľnej úvahy musia členské štáty dodržiavať ciele šiestej smernice a všeobecné právne zásady, najmä zásadu rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality. Prináleží

vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal, či príslušný členský štát prekročil svoju právomoc voľnej úvahy tým, že neoslobodil plnenia psychoterapeutov od DPH na rozdiel od zodpovedajúcich plnení psychiatrov a psychológov.

Vec C-443/04

Členský štát je podľa článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice oprávnený, aby definoval, ktoré poskytovanie zdravotnej starostlivosti osobám sa má považovať za plnenia určitého lekárskeho alebo paramedického povolania, ktoré je ako také oslobodené od DPH. Príslušné definície však musia byť dostatočne otvorené, aby mohli byť do jednej alebo viac skupín povolaní zaradené aj alternatívne a interdisciplinárne metódy, ktoré sú uznané za poskytovanie zdravotnej starostlivosti. Pri výkone tohto oprávnenia musia členské štáty navyše dodržiavať zásadu daňovej neutrality.