

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 15. prosince 2005¹

I – Úvod

1. V obou těchto spojených řízeních žádá Hoge Raad der Nederlanden Soudní dvůr o výklad 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 (dále jen: „šestá směrnice“)² s ohledem na osvobození od daně poskytování péče prováděných osobami při výkonu jejich nelékařských zdravotnických povolání.

2. Ve věci C-443/04 se jedná o posouzení určitých alternativních diagnostických a léčebných metod – tak zvané léčby diagnostikou oblastí poruch. H. A. Solleveld, který tyto výkony provádí, je státem uznán fyzioterapeut. Daňová správa však diagnostiku oblastí poruch nepovažovala za osvobo-

zené plnění, neboť nepatří k činnostem zahrnutým do výkonu povolání fyzioterapeuta.

3. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, žalobkyně v původním řízení ve věci C-444/04, je na základě příslušných ustanovení profesního práva uznána jako psycho-terapeutka a poskytuje také pro toto povolání typická plnění. Nizozemská ustanovení o osvobození zdravotnických plnění od DPH sice zahrnují plnění psychologů a psychiatrů, nikoliv však psycho-terapeutů. Činnosti vykonávané J. E. van den Hout-van Eijnsbergen tak z pohledu daňové správy podléhaly zdanění.

4. Obě tyto okolnosti skutkového stavu jsou pro Hoge Raad důvodem, aby Soudní dvůr požádal o výklad příslušné skutkové podstaty osvobození v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice. Především je třeba vyjasnit rozsah pravomoci členských států při uzná-

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

vání povolání za nelékařská zdravotnická ve smyslu tohoto právního předpisu a při vymezení činností vykonávaných v rámci uznaného povolání.

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

[...]"

II – Právní rámec

A – Šestá směrnice

5. Článek 13 část A odst. 1 šesté směrnice zní (výňatek):

„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 – Vnitrostátní právo

6. Článek 11 odst. 1 písm. g) Wet op de omzetbelasting (zákon o dani z obratu) 1968 (ve znění platném od 1. prosince 1997) stanoví, že od daně z obratu jsou osvobozeny: „Služby poskytované osobami, které provozují povolání, pro které byla stanovena pravidla Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (zákon o jednotlivých povoláních poskytování zdravotní péče, dále jen ‚Wet BIG‘) nebo na jeho základě“.

7. Článek 3 Wet BIG stanoví zřízení seznamu, do kterého budou po splnění příslušných předpokladů zapisováni příslušníci zdravotnických povolání, mimo jiné fyzioterapeuti a psychoterapeuti.

8. Pro věc C-444/04 je relevantní znění zákona o dani z obratu platné před rokem 1997. V té době byly podle čl. 11 odst. 1 písm. g) zákona o dani z obratu osvobozeny: „Služby poskytované doktorem lékařství, s výjimkou veterinárního lékařství, psycholog a ortofonisty, zdravotními sestrami a porodními asistentkami; služby poskytované osobami, které provozují nelékařské zdravotnické povolání, pro které byla stanovena pravidla na základě Wet op de paramedische beroepen (zákon o nelékařských zdravotnických povoláních)³“. Psychoterapeuti do tohoto výčtu nepatřili, i pokud byli podle Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten (vyhláška o zápisu psychoterapeutů)⁴ zapsáni do příslušného seznamu.

9. Článek 29 Wet BIG odkazuje pro bližší vymezení fyzioterapeutické péče na Besluit opleidingsseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten (vyhláška o podmínkách vzdělávání fyzioterapeutů a jejich oblasti zvláštní činnosti)⁵. Podle čl. 5 odst. 1 této vyhlášky zahrnují úkoly fyzioterapeuta vyšetření pacientů ohledně poruch pohybového aparátu a léčbu příslušných poruch za použití fyzioterapeutických metod. Na

základě odstavce 2 téhož článku zahrnují tyto metody léčbu pohybem, masážemi a fyzickou stimulací (s výjimkou použití záření s ionizačními paprsky).

III – Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

A – Věc C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)

10. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen je samostatná psychoterapeutka a jako taková je zapsána do příslušného profesního seznamu. V období od roku 1992 do roku 1995 nezaplatila daň z obratu za jí poskytnutá psychoterapeutická plnění, neboť byla toho názoru, že tato plnění jsou osvobozena od daně z obratu.

11. Daňový úřad však považoval tato plnění za plnění podléhající dani a zaslal J. E. van den Hout-van Eijnsbergen daňový výměr za předmětné období ve výši 65 402 NLG. Poté, co její žaloba proti tomuto výměru byla v prvním stupni neúspěšná, podala J. E. van den Hout-van Eijnsbergen kasační stížnost

3 — Stb. 1963, s. 113.

4 — Staatscourant 1986, s. 149.

5 — Stb. 1997, s. 516

k Hoge Raad. Tento požádal rozsudkem ze dne 15. října 2004 na základě článku 234 ES Soudní dvůr o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

„Musí být čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že od DPH jsou osvobozena psychoterapeutická plnění, která jsou poskytována osobou vykonávající toto povolání, která splnila [...] zákonné požadavky pro zápis a je zapsána do [...] seznamu psychoterapeutů, i když tato plnění nejsou tím, kdo je provádí, součástí výkonu lékařského a nelékařského zdravotnického povolání vymezeného v dotčeném členském státě?“

B – *Věc C-443/04 (Solleveld)*

12. H. A. Solleveld je fyzioterapeutem jako takový je zapsán v seznamu podle Wet BIG. Vyšetřuje své pacienty, kteří k němu chodí s nejrůznějšími tělesnými a duševními obtížemi, ohledně „ohniskových aktivit a aktivit poruchového pole“, přičemž soustřeďuje pozornost především na poruchy v oblasti čelisti a úst. Tyto poruchy jsou zjišťovány prostřednictvím rentgenových snímků, měření toku elektrického proudu na kůži

a v ústech a intraorálními vyšetřeními. Východiskem je teorie, že chrup hraje důležitou roli při onemocněních všech částí těla.

13. Jsou-li při vyšetření poruchová pole nalezena, léčí H. A. Solleveld pacienta sám, nebo ho posílá k zubnímu lékaři nebo čelistnímu chirurgovi. H. A. Solleveld léčí své pacienty zejména slabým laserem, podáváním homeopatických preparátů a manuálními terapiemi. Mimo činností v rámci diagnostiky oblastí poruch byl také v předmětných letech činný jako „klasický“ terapeut.

14. Asi 40% pacientů je k H. A. Solleveldovi posíláno lékaři nebo zubními lékaři. Většina zdravotních pojišťoven hradí léčbu v rámci diagnostiky oblastí poruch – každopádně v případech, kdy pacienti uzavřeli doplňkové pojištění pro tak zvané alternativní léčebné postupy.

15. Podle názoru Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (nizozemská královská společnost pro fyzioterapii) nespadá diagnostika oblastí poruch do oblasti činnosti fyzioterapeutů, jak je popsána ve vyhlášce o podmínkách vzdělávání fyzioterapeutů a jejich oblasti zvláštní

činnosti. Příslušný zdravotní orgán se k tomuto názoru připojil. **IV – Právní posouzení**

16. Poté, co H. A. Solleveld nezaplatil DPH, neboť považoval svou činnost za osvobozenou od daně, vydal daňový úřad několik daňových výměrů ohledně daně z obrátu v celkové výši téměř 64 000 NLG za období let 1994 až 2000. Soud prvního stupně potvrdil právní stanovisko finanční správy, že osvobození od daně na základě čl. 11 odst. 1 písm. g) zákona o dani z obrátu nelze použít.

17. Hoge Raad, který se kasační stížností proti tomuto rozhodnutí zabýval, předložil na základě článku 234 ES Soudnímu dvoru rozsudkem ze dne 15. října 2004 k rozhodnutí následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že od DPH jsou osvobozena plnění spočívající ve stanovení diagnózy, poskytování terapeutických rad a případném provádění léčby – vše v rámci popsané diagnostiky oblastí poruch [...] – i když tato plnění nejsou tím, kdo je provádí, součástí výkonu lékařského a nelékařského zdravotnického povolání vymezeného v dotyčném členském státě?“

A – Úvodní poznámka

18. Na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice je poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezena v dotyčném členském státě, osvobozeno od DPH.

19. Jak Komise správně zdůraznila na jednání, je v obou původních řízeních, nesporné, že dotčení účastníci provádějí poskytování péče. Rovněž v případě H. A. Sollevelda toto není zpochybňováno, ačkoli diagnostika oblastí poruch představuje vůči tradičnímu lékařství alternativní metodu. Výklad pojmu „poskytování péče“ proto v projednávaných věcech není třeba. Pochybnosti ohledně výkladu se týkají pouze části textu „při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezena v dotyčném členském státě“.

20. Osvobození od daně upravená článkem 13 šesté směrnice jsou autonomními pojmy práva Společenství, a musí být proto definována na úrovni Společenství⁶.

21. V ustálené judikatuře Soudní dvůr zejména zdůrazňuje, že členské státy podle úvodní věty čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice sice stanoví podmínky pro osvobození od daně k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, však tyto podmínky nemohou mít dopad na vymezení obsahu stanovených osvobození od daně⁷. Zvláštní podmínky pro postavení nebo totožnost hospodářského subjektu poskytujícího služby, na které se vztahuje osvobození od daně, vyžadují vymezení právem Společenství⁸.

22. Tato konstatování Soudního dvora platí však pouze tehdy, pokud směrnice vytváří

vlastní pojmy práva Společenství, a nikoliv pokud tato výjimečně odkazuje na vymezení členských států⁹. Z jednoznačného znění čl. 13 části A odst. 1 písm. c) vyplývá, že lékařská a nelékařská zdravotnická povolání, na která se vztahuje osvobození od daně, vymezi členské státy¹⁰.

23. Také v těchto případech však není účinek sblížení práva, který směrnice má, zcela ztracen. Při výkonu pravomoci vymežit jednotlivé pojmy v rámci směrnice musí totiž

6 — Rozsudky ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 22), ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe (C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 16) a ze dne 26. května 2005, Kingscrest a Montecello (C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 22). V tomto smyslu také rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 25).

7 — Rozsudek Kingscrest a Montecello (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 24) s odkazem na rozsudek ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo (C-287/00, Recueil, s. I-5811, bod 50); viz také rozsudek ze dne 28. března 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Recueil, s. I-1721, bod 19).

8 — Rozsudek Kingscrest a Montecello (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 22 a následně) s odkazem na rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, s. I-2341, bod 18).

9 — Rozsudek Gemeente Emmen (uvedený výše v poznámce pod čarou 7, bod 25); viz také mé stanovisko ze dne 8. září 2005 ve věci Abbey National (C-169/04.) ohledně čl. 13 části B písm. d) bodu 6 šesté směrnice (spravování zvláštních investičních fondů, jak je vymezují členské státy).

10 — Pro řadu zdravotnických povolání (např. lékaře, zubní lékaře, porodní asistentky a zdravotní sestry) byly ve směrnici stanoveny společné požadavky na profesní kvalifikaci za účelem zajištění jejich vzájemného uznání (viz nedávno především směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/36/ES ze dne 7. září 2005 o uznávání odborných kvalifikací, Úř. věst. L 255, s. 22, která nahrazuje řadu zvláštních směrnic). Těmito pravidly jsou členské státy vázány při výkonu své posuzovací pravomoci. Pokud známo, pro psychoterapeuty a fyzioterapeuty však ještě neexistují žádná pravidla sekundárního práva. Povolání fyzioterapeuta popř. kinezioterapeuta jsou pouze v některých členských státech povoláními se speciálně strukturovaným vzděláním. [srov. čl. 11 písm. c) bod ii ve spojení s přílohou II bodem 1 směrnice 2005/36].

členské státy dbát cílů směrnice a obecných zásad práva Společenství¹¹.

B – K věci C-444/04 (*Van den Hout-van Eijnsbergen*)

1. Argumenty účastníků řízení

24. Pokud členský stát dodržuje hranice této posuzovací pravomoci, nemůže se jednotlivec přímým odvoláním se na směrnici dovolávat žádných práv vůči členskému státu¹². Zásadní otázkou v obou původních řízeních tedy je, zda byly dodrženy meze posuzovací pravomoci, kterou čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice svěřuje členským státům s ohledem na vymezení nelékařských zdravotnických povolání.

26. Komise je toho názoru, že členský stát vymezení nelékařské zdravotnické povolání tím, že z důvodů ochrany veřejného zdraví přijme právní předpisy, podle kterých je příslušné profesní označení vyhrazeno osobám s určitou kvalifikací. Takové vymezení zavazuje členský stát rovněž pro účely osvobození od DPH. V případě, že se zápisem do nizozemského seznamu terapeutů bylo spojeno výlučné právo užívat příslušný titul, byla plnění J. E. van den Hout-van Eijnsbergen osvobozena od DPH.

25. Pro zodpovězení předběžné otázky ve věci C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen) je potud třeba vyjasnit, jaká pravidla musí členské státy dodržet při určování zvýhodněných profesních skupin. Ve věci C-443/04 (Solleveld) vyvstává otázka, zda jsou členské státy při vymezení povolání také oprávněny stanovit činnosti, které jsou v rámci výkonu povolání samostatně uznány jako plnění osvobozená od DPH.

27. Žalobkyně sama považuje za diskriminační, že psychologové a psychiatři, kteří poskytli psychoterapeutická plnění, nepodléhali DPH, zatímco psychoterapeuti s pedagogickým vzděláním podléhali DPH do roku 1997.

11 – Srov. ohledně cílů směrnice: rozsudek *Gemeente Emmen* (uvedený výše v poznámce pod čarou 7, bod 25); ohledně obecných právních zásad rozsudek *Kügler* (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, body 55 a násl.) a rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, *Dornier* (C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 69). Viz k tomu blíže bod 37 a násl.

12 – Rozsudek *Kügler* (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 55) a *Dornier* (uvedený výše v poznámce pod čarou 11, bod 69).

28. Nizozemská vláda naproti tomu uvádí, že vnitrostátní právní úprava byla v souladu

s pravidlem, že skutkovou podstatu osvobození v čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice je třeba vykládat restriktivně a vázat na splnění objektivních a snadno použitelných podmínek. Teprve poté, co psychoterapeutická péče získala větší společenský význam, bylo vhodné osvobodit příslušná plnění od DPH. Rovněž zásada daňové neutrality není porušena, neboť se všemi psychoterapeuty bylo potud zacházeno rovně.

noznačné uplatňování osvobození. Tomuto cíli členský stát nejlépe vyhoví, pokud ve vnitrostátních právních předpisech o DPH uvede povolání, která pokládá za nelékařská zdravotnická, a jejichž plnění jsou tak osvobozena od DPH. Přitom mohou právní předpisy o DPH rovněž odkazovat na profesní právo, které povolání blíže vymezuje.

2. Právní posouzení

a) Posuzovací pravomoc členských států za účelem vymezení nelékařských zdravotnických povolání

29. Článek 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice světuje členským státům posuzovací pravomoc za účelem vymezení nelékařských zdravotnických povolání. Přitom je též na členském státu ponecháno, jakou zákonodárnou cestou této pravomoci využije.

30. Jak vyplývá z úvodní věty prvního odstavce uvedeného ustanovení, mají prováděcí předpisy mimo jiné umožňovat jed-

31. Výslovná úprava daňového práva však nemůže být nutně vyžadována¹³. Pro určení, která povolání v dotčeném členském státě platí pro účely osvobození od DPH jako nelékařská zdravotnická, mohou být jiné předpisy použity pouze tehdy, pokud chybí relevantní úprava daňového práva.

32. Komise by naproti tomu chtěla – bez ohledu na vnitrostátní právní předpisy o DPH – zohlednit i jiné právní předpisy, které upravují povolání se vztahem ke zdravotnictví. Z těchto právních předpisů vyplývá režim DPH téměř automaticky, aniž by členský stát měl zvláštní volnost ohledně zařazení do právní úpravy o DPH.

13 – Srov. ohledně uznání jako subjektů ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice rozsudek Dornier (uvedený výše v poznámce pod čarou 11, bod 67).

33. Tento názor Komise nesdílím. Článek 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice předpokládá, že členský stát vymezí určité povolání jako *nelékařské zdravotnické*. Nizozemský zákonodárce sice povolání psychoterapeuta právně upravil, ovšem nezařadil jej jako nelékařské zdravotnické povolání. Není uvedeno ani v zákoně o DPH, ani v zákoně o nelékařských zdravotnických povoláních, na který odkazuje zákon o DPH.

34. Samotná skutečnost, že profesní titul může být z důvodu ochrany veřejného zdraví používán pouze osobami s určitou kvalifikací, nevypovídá nic o tom, zda je třeba na povolání pohlížet jako na nelékařské zdravotnické. To by odporovalo požadavku právní jasnosti, který je vyjádřen v úvodní větě čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice, aby z právní úpravy seznamu fyzioterapeutů byl vyvozován režim DPH nelékařského zdravotnického povolání.

b) Meze posuzovací pravomoci

35. Posuzovací pravomoc, která je členským státům svěřena za účelem vymezení nelékařských zdravotnických povolání ve smyslu práva o DPH, není bezmezná. Meze přede-

vším zajišťují, aby členský stát nerozlišoval svévolně mezi nelékařskými zdravotnickými povoláními osvobozenými od DPH a těmi, která dani podléhají.

36. V projednávané věci je třeba přezkoumat, zda Nizozemsko překročilo hranice této posuzovací pravomoci, když psychoterapeuti neuznalo jako nelékařské zdravotnické povolání a plnění poskytnutá v rámci tohoto povolání neosvobodilo od DPH. Tento přezkum vyžaduje přesné zkoumání skutkového a právního stavu v Nizozemsku v období před rokem 1997, a náleží tudíž v zásadě předkládajícímu soudu¹⁴. Soudní dvůr však může naznačit, jaká hlediska je při tom třeba vzít v úvahu.

37. Při výkonu posuzovací pravomoci musí členský stát dodržovat cíle směrnice a obecné právní zásady, zejména zásadu

14 — Srov. rozsudek Kügler (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 56) a Dornier (uvedený výše v poznámce pod čarou 11, bod 69). V rozsudku Dornier dokonce Soudní dvůr sám dospěl k závěru, že dotčený členský stát při uznání subjektu, který je nutno postavit na roveň státním nemocnicím, překročil posuzovací pravomoc, která mu byla udělena čl. 13 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice (bod 70 rozsudku).

rovného zacházení a zásadu daňové neutrality¹⁵.

38. Podle judikatury Soudního dvora je třeba osvobození od daně stanovená v článku 13 šesté směrnice v zásadě vykládat restriktivně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani¹⁶. V případně poskytování zdravotnické péče je však rovněž nutno zohlednit sociální účel osvobození od daně. Tato plnění mají zůstat všeobecně dostupná a nemají být prodražována prostřednictvím DPH¹⁷.

39. Vnitrostátní zákonodárce nesmí tedy okruh daňově zvýhodněných nelékařských zdravotnických povolání příliš rozšiřovat a zahrnout jen skupiny povolání, jejichž

příslušníci mají kvalifikaci pro poskytování zdravotnických služeb. Jak Komise a nizozemská vláda oprávněně zdůrazňují, spočívá totiž obecný zájem výlučně v osvobození od daně péče poskytované kvalifikovaným personálem.

40. Ze zásady rovného zacházení vyplývá, že s příslušníky různých profesních skupin musí být zacházeno stejně, pokud s ohledem na určité činnosti mají rovnocennou kvalifikaci. Zásada daňové neutrality, která je konečně pouhou specifikací obecné zásady rovného zacházení, mimo jiné zakazuje při zdanění rozdílně zacházet s hospodářskými subjekty, které poskytují stejná plnění¹⁸.

41. Předkládající soud musí tedy v projednávané věci zkoumat, zda psychoterapeut ve smyslu vyhlášky o zápisu psychoterapeutů, který má vzdělání jako žalobkyně, je

15 — Srov. ohledně cílů směrnice rozsudek *Gemeente Emmen* (uvedený výše v poznámce pod čarou 7, bod 25); ohledně obecných právních zásad rozsudek *Kügler* (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, body 55 a násl.) a *Dornier* (uvedený výše v poznámce pod čarou 11, bod 69). Viz také rozsudek ze dne 11. června 1998, *Fischer* (C-283/95, Recueil, s. I-3369, bod 27), ve kterém Soudní dvůr konstatoval, že šestá směrnice, pokud členským státům neuděluje prostor pro stanovení podmínek pro osvobození od daně, neopravňuje k porušení zásady daňové neutrality.

16 — Rozsudek *Kügler* (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 28), ze dne 20. října 2003, *d'Ambrumenil a Dispute Resolutions Services Ltd.* (C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 52) a *Dornier* (uvedený výše v poznámce pod čarou 11, Recueil, s. I-12911, bod 42) a rozsudek *Kingscrest a Montecello* (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 29).

17 — Rozsudek *d'Ambrumenil* (uvedený výše v poznámce pod čarou 16, bod 58) s odkazem na rozsudky ze dne 11. ledna 2001, *Komise v. Francie* (C 76/99, Recueil, s. I-249, bod 23) a *Kügler* (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 29), které se týkají příslušného osvobození od daně pro nemocniční výkony v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

18 — Rozsudek *Kügler* (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 30); *Dornier* (uvedený výše v poznámce pod čarou 11, bod 44) a rozsudky ze dne 7. září 1999, *Gregg* (C 216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20) a ze dne 17. února 2005, *Linnweber a Akritidis* (C 453/02 a C 462/02, Sb. rozh. s. I 1131, bod 24).

stejně kvalifikován pro provádění psychoterapeutických plnění jako psychiatr a psycholog.

jako na samostatné plnění, které může být poskytováno také nezávisle na jiných terapiích.

42. V rozporu s tvrzením nizozemské vlády není porušení zásady daňové neutrality vyloučeno na základě pouhé skutečnosti, že se všemi psychoterapeuty bylo zacházeno stejně. Je totiž nutno porovnat *psychoterapeutická plnění* provedená jednak psychiatrem a psychologem a jednak psychoterapeutem. Naproti tomu pro vyhodnocení, zda jsou poskytování služeb podobná, není totožnost poskytovatele služeb v zásadě rozhodná¹⁹. Rozdílná kvalifikace různých poskytovatelů zdravotnických výkonů se může projevit na kvalitě samotných výkonů, a tím nepřímo ovlivnit vyhodnocení podobnosti.

44. Na předběžnou otázku ve věci C-444/04 je proto třeba odpovědět tak, že čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice svěřuje členským státům posuzovací pravomoc při vymezování nelékařských zdravotnických povolání. Při výkonu této posuzovací pravomoci musí členské státy dodržovat cíle šesté směrnice a obecné právní zásady, zvláště zásadu rovného zacházení a daňové neutrality. Je věcí předkládajícího soudu přezkoumat, zda dotýčný členský stát překročil svou posuzovací pravomoc tím, že neosvobodil od DPH plnění psychoterapeutů, na rozdíl od obdobných plnění psychiatrů a psychologů.

43. Při srovnatelnosti plnění nehraje rozhodující roli, že psychiatři a psychologové mohou nabízet psychoterapii ve spojení s jinými plněními, např. medikamentózní léčbou, a mohou tak případně dosáhnout určitých synergických účinků. To, že existuje povolání psychoterapeuta, totiž dokládá, že na psychoterapii je nutno zásadně pohlížet

C – K věci C-443/04 (*Solleveld*)

45. V této věci je třeba vyjasnit, zda posuzovací pravomoc, kterou svěřuje členským státům čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice při vymezování nelékařských zdra-

19 – Rozsudek Gregg (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 20) a Linneweber a Ákritidis (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 25).

votnických povolání, zahrnuje také oprávnění určit typické činnosti jednotlivých povolání, které jsou osvobozeny od daně.

plnění z osvobození od DPH. Není třeba v každém jednotlivém případě zkoumat, zda péče byla poskytnuta kvalifikovanou osobou, a zda tudíž je osvobození od DPH v obecném zájmu. Jednotné použití směrnice je ohroženo, pokud osvobození od daně závisí na popisu péče, jejíž poskytování zahrnuje určitý výkon povolání.

1. Argumenty účastníků řízení

46. Podle názoru H. A. Sollevelda platí čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice pro veškeré poskytování zdravotnické péče. Členské státy nesmí vyjmout z osvobození od daně jednotlivé formy poskytování péče, pokud jsou poskytovány příslušníky určité nelékařské zdravotnické profesní skupiny. Mimo to je nepřípustné zacházet s plněními diagnostiky oblastí poruch pro daňové účely rozdílně podle toho, zda jsou tyto prováděny diplomovaným fyzioterapeutem nebo lékařem.

48. Nizozemská vláda poukazuje na požadavek restriktivního výkladu osvobození. Společenskému cíli právní úpravy odpovídá, aby byla od DPH osvobozena pouze ta zdravotnická plnění, která jsou prováděna osobami pro to kvalifikovanými. Nizozemská úprava je objektivní a jednoduchá. Ze znění Wet BIG lze zjistit, která plnění jsou osvobozena.

2. Právní posouzení

47. Komise považuje tato plnění za osvobozené od daně, neboť představují zdravotnickou péči, kterou poskytuje příslušník uznávaného nelékařského zdravotnického povolání v rámci své profesní činnosti. V případě, že fyzioterapeuti podle vnitrostátního profesního práva nejsou oprávněni poskytovat příslušnou péči, musí tomu členský stát zabránit opatřeními profesního práva nebo opatřeními disciplinárními, a nikoli vynětím

49. Osvobození poskytování zdravotnické péče slouží – jak již bylo uvedeno – tomu účelu, aby tato plnění nebyla prodražována²⁰. Aby bylo osvobození odůvodněné, musí ovšem plnění splňovat určitý standard

²⁰ – Viz výše, bod 38.

kvality; právní úprava proto předpokládá, že jsou služby poskytovány v rámci výkonu lékařského nebo nelékařského zdravotnického povolání, a tím kompetentní osobou²¹.

50. Vymezení relevantních povolání zůstává vyhrazeno členským státům. Sporné však je, zda tato posuzovací pravomoc zahrnuje stanovení činností, které jsou považovány za výkon určitého povolání, a tím za osvobozené od daně.

51. Znění čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice k tomu nepodává žádné vysvětlení. Pouze v anglické verzi by bylo možné toto znění chápat tak, že členské státy také určí, které činnosti je třeba zahrnout do výkonu povolání příslušného nelékařského zdravotnického povolání. Tato zní: „the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned“. Zůstává však nejasné, zda se část věty „as defined by the Member State“ vztahuje pouze na „medical and paramedical professions“ nebo na celý výraz „the exercise of the medical and paramedical professions“.

52. Komise chápe výraz „při výkonu [...] nelékařských zdravotnických povolání“ spíše ve smyslu materiálním, to znamená, že příslušné plnění musí být provedeno v rámci profesní činnosti, a nikoliv v rámci další (vedlejší) činnosti.

53. Na jednu stranu přitom zůstává nejasné, jak je třeba určit skutečný rámec výkonu nelékařského zdravotnického povolání v tomto smyslu. Sice by potud bylo možno zohlednit různé indicie, například že je péče poskytována v ordinacích. Jak je však potom třeba posoudit domácí návštěvy? Právě okolnost, že určitá činnost nemá nic společného s vykonávaným povoláním, je spolehlivá indicie pro to, že poskytovatel služby překročil svůj profesní rámec.

54. Na druhou stranu Komise nerespektuje cíl směrnice, že poskytování zdravotnické péče lze od daně osvobodit pouze tehdy, pokud je poskytována pro to kvalifikovanými osobami²².

21 — Viz výše, bod 37.

22 — Viz výše, bod 39.

55. Směrnice ponechává na členských státech, aby vymezily lékařská a nelékařská zdravotnická povolání, jejichž příslušníci jsou kvalifikováni pro provádění zdravotnických plnění. Přitom by toto vymezení nebylo úplné, kdyby stanovilo pouze abstraktní požadavky kvalifikace pro ty, kteří chtějí vykonávat určité zdravotnické povolání, aniž by zároveň stanovilo, jaké činnosti toto povolání zahrnuje. Nikoliv všechny lékařské a nelékařské zdravotnické profesní kvalifikace totiž poskytují přípravu pro všechny typy poskytování péče. Je zřejmé, že fyzioterapeut asi nebude mít vzdělání pro provádění chirurgických zákroků. Pokud by tak přesto činil, porušoval by tím cíl směrnice, osvobodit taková plnění od DPH. Posuzovací pravomoc, kterou členské státy při vymezování lékařských a nelékařských zdravotnických povolání mají, zahrnuje proto také oprávnění vymežit činnosti, k nimž je určité povolání kvalifikuje, a tím také omezit osvobození od DPH na tyto činnosti.

56. Komise v této souvislosti navrhuje zakázat poskytování péče, která překračuje odborné meze povolání, příslušnými pravidly

profesního práva, namísto vyvozování důsledků z tohoto pro osvobození od DPH.

57. Komisi je nutno dát za pravdu, že k zajištění kvality obvykle nedochází prostřednictvím práva o DPH. V souladu s tím konstatuje také Soudní dvůr v ustálené judikatuře, že zásada daňové neutrality obecně zakazuje rozlišování mezi dovolenými a nedovolenými výkony²³.

58. Předmětným osvobozením sleduje však právě samotné právo o DPH cíl obecného zájmu. Tento cíl požaduje, aby bylo plnění osvobozeno od daně pouze tehdy, je-li provedeno pro tyto účely obecně kvalifikovanou osobou.

59. Komise se však obává, že by mohlo v jednotlivých státech dojít k výrazným odchylkám při použití osvobození poskytování péče od daně, pokud by osvobození záviselo na jednotlivých úpravách výkonů povolání.

23 — Rozsudky ze dne 2. srpna 1993, Lange (C-111/92, Recueil, s. I-4677, body 16 a 17), Fischer (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, body 21 a 27 a násl.), ze dne 29. června 1999, Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, Recueil, s. I-3971, body 14 a 21) a ze dne 29. června 2000, Salumets (C-455/98, Recueil, s. I-4993, bod 19).

60. K tomu je nejprve třeba konstatovat, že zákonodárce Společenství počítal s určitými odchylkami mezi vnitrostátními právními řády, když členským státům ponechal vlastní posuzovací pravomoc při vymezování lékařských a nelékařských povolání.

62. Je věcí předkládajícího soudu, aby přezkoumal, zda nizozemská daňová správa při zařazení diagnostiky oblastí poruch dostatečně v konkrétním případě zohlednila zásadu daňové neutrality.

61. Zásada daňové neutrality ostatně vylučuje, aby úprava výkonů povolání v členském státě mohla vést ke svévolnému a ve srovnání s ostatními členskými státy příliš se odchylicímu uplatnění osvobození od daně²⁴. Podle této zásady nesmí být s podobnými plněními zacházeno rozdílně pouze proto, že jsou prováděny osobami s odlišným profesním základem²⁵. U poskytování zdravotnické péče má však osobní kvalifikace poskytovatele rozhodující vliv na kvalitu plnění samotného. Následkem toho nemohou být zpravidla za podobná považována plnění, která byla provedena osobami bez příslušného vzdělání, a plnění příslušně kvalifikovaného personálu.

63. Při tom však nastává problém, že tuto formu poskytování péče nelze možná zahrnout do žádného lékařského nebo nelékařského zdravotnického povolání, protože se jedná o nový a alternativní postup. Navíc se zdá, že tato metoda sleduje mezioborový přístup, neboť dává do souvislosti duševní a organické poruchy, které jsou tradičně léčeny příslušníky různých profesních skupin – mimo jiné také fyzioterapeuty, pokud se jedná o poruchy pohybového ústrojí – ve spojení s diagnózami a péčí v oblasti úst a čelisti.

64. Bylo by v rozporu se smyslem a účelem čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, kdyby plnění, které je nutno beze sporu považovat za zdravotní péči, nakonec pod-

24 — Viz k tomu shora, body 37 a 42 a násl.

25 — Viz k tomu shora, bod 42 a odkazy v poznámce pod čarou 19.

léhalo DPH proto, že ho není možné zařadit do žádného tradičního výkonu povolání²⁶.

k H. A. Solleveldovi jsou pacienti často posíláni právě lékaři, kteří tuto metodu zjevně nemohou (nebo nechtějí) sami použít.

65. Aby se předešlo takovému důsledku, nesmějí být vnitrostátní právní předpisy, které stanoví pole činnosti povolání, vykládány příliš restriktivně. Naopak musí být zajištěno, aby byly dostatečně otevřené, aby mohly zahrnovat také nové a mezioborové metody. Povoláním, která předpokládají rozsáhlé vzdělání, se přitom zpravidla ponechává více prostoru než povoláním, která vyžadují nižší kvalifikaci.

67. Je nejasné, zda plnění diagnostiky oblastí poruch by skutečně byla podle nizozemského práva osvobozena od daně, pokud by je prováděl lékař. H. A. Solleveld je tohoto názoru. Nizozemská vláda se k tomu přes výslovnou výzvu nechtěla na jednání vyjádřit. Pokud by předkládající soud dospěl k přesvědčení, že lékařská činnost v této oblasti je osvobozena od DPH, musel by přezkoumat, zda je třeba příslušná plnění fyzioterapeuta považovat za podobná z to důvodu, že příslušníci tohoto povolání jsou pro tyto činnosti stejně kvalifikovaní jako lékaři. Pokud tomu tak je, požaduje zásada daňové neutrality, aby s nimi bylo zacházeno stejně.

66. Vycházíme-li z tohoto tvrzení, bylo by možné předpokládat, že plnění v souvislosti s diagnostikou oblastí poruch jsou v každém případě osvobozena od DPH, pokud jsou prováděna lékařem nebo zubním lékařem, neboť příslušníci těchto profesních skupin mají rozsáhlé zdravotnické vzdělání. Na druhou stranu je sporné, zda jsou proto lékaři popř. zubní lékaři skutečně lépe kvalifikovaní než fyzioterapeuti. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že

68. Pokud podle existujících pravidel nespadá uznaná forma poskytování péče ani do oblasti činnosti lékařského, ani nelékařského zdravotnického povolání, je také třeba zohlednit, zda poskytovatel služby má zvláštní kvalifikaci pro novou metodu, například proto, že za tím účelem absolvoval zvláštní školení.

26 – Z této okolnosti by ovšem mohla vyvstat otázka, zda taková plnění skutečně lze považovat za poskytování péče.

69. V souhrnu je třeba konstatovat, že čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice dovoluje členským státům vymežit, jaká poskytování zdravotnické péče je nutno považovat za činnosti určitého lékařského nebo nelékařského zdravotnického povolání, a která jsou jako taková osvobozena od DPH. Příslušná vymezení však musí být dostatečně otevřená, aby mohly být do jedné nebo více profesních skupin zařazeny i alternativní a mezioborové metody, které jsou uznané jako poskytování péče. Při výkonu tohoto oprávnění musí členské státy mimoto dodržovat zásadu daňové neutrality.

V – Závěry

70. V důsledku uvedeného navrhuji zodpovědět předběžné otázky Hoge Raad takto:

Věc C-444/04

„Článek 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice svěřuje členským státům posuzovací pravomoc za účelem vymezení nelékařských zdravotnických povolání. Při výkonu této posuzovací pravomoci musí členské státy dodržovat cíle šesté směrnice a obecné právní zásady, zvláště zásadu rovného zacházení a daňové

neutrality. Je věcí předkládajícího soudu přezkoumat, zda dotyčný členský stát překročil svou posuzovací pravomoc tím, že neosvobodil od DPH plnění psychoterapeutů, na rozdíl od obdobných plnění psychiatrů a psychologů.“

Věc C-443/04

„Členský stát je na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice oprávněn vymezit, která poskytování zdravotnické péče je nutno považovat za činnosti určitého lékařského nebo nelékařského zdravotnického povolání a která jsou jako taková osvobozena od DPH. Příslušná vymezení musí však být dostatečně otevřená, aby mohly být do jedné nebo více profesních skupin zařazeny i alternativní a mezioborové metody, které jsou uznané jako poskytování péče. Při výkonu tohoto oprávnění musí členské státy mimoto dodržovat zásadu daňové neutrality.“