

Spojené věci C-443/04 a C-444/04

H. A. Solleveld

a

J. E. van den Hout-van Eijnsbergen

proti

Staatssecretaris van Financiën

(žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Hoge Raad der Nederlanden)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 13 část A. odst. 1 písm. c) – Osvobození od daně – Poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání – Terapeutické léčby poskytované fyzioterapeutem a psychoterapeutem – Vymezení nelékařských zdravotnických povolání dotýkajícím členským státem – Posuzovací pravomoc – Meze“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott přednesené dne 15. prosince 2005

Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 27. dubna 2006

Shrnutí rozsudku

*Daňové předpisy – Harmonizace právních předpisů – Daně z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty – Osvobození od daně stanovená šestou směrnicí*

*[Směrnice Rady 77/388, čl. 13 část A odst. 1 písm. c)]*

Článek 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, musí být vykládán v tom smyslu, že svěřuje členským státům posuzovací pravomoc za účelem vymezení nelékařských zdravotnických povolání a poskytování péče, která spadají do takových povolání, pro účely osvobození od daně upraveného tímto ustanovením. členské státy však musejí při výkonu této posuzovací pravomoci dodržovat cíl sledovaný uvedeným ustanovením, kterým je zajistit, že se osvobození od daně uplatní pouze na péči poskytovanou osobami, které mají požadovanou odbornou kvalifikaci, jakož i zásadu daňové neutrality.

Vnitrostátní právní úprava, která vylučuje povolání psychoterapeuta z vymezení nelékařských zdravotnických povolání, je v rozporu s uvedeným cílem a zásadou pouze v rozsahu, v němž jsou, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, psychoterapeutické léčby, jsou-li vykonávány psychiatry, psychology nebo jakýmkoliv jiným lékařským nebo nelékařským zdravotnickým povoláním, osvobozeny od daně z přidané hodnoty, pokud jsou-li vykonávány psychoterapeuty, lze je považovat za léčbu rovnocenné kvality, s přihlédnutím k odborné kvalifikaci psychoterapeuta.

Vnitrostátní právní úprava, která vylučuje určité zvláštní činnosti péče, jako jsou léčby diagnostikou oblastí poruch, vykonávané fyzioterapeuty z vymezení tohoto nelékařského zdravotnického povolání, je v rozporu s tímto cílem a zásadou pouze v rozsahu, v němž jsou uvedené léčby, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, jsou-li vykonávány lékaři nebo

zubními léky, osvobozeny od daně z přidané hodnoty, přičemž jsou-li prováděny fyzioterapeuty, lze je považovat za léky rovnocenné kvality s přihlédnutím k odborné kvalifikaci fyzioterapeuta.

(viz bod 51 a výrok)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

27. dubna 2006 (\*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 13 část A odst. 1 písm. c) – Osvobození od daně – Poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání – Terapeutické léky poskytované fyzioterapeutem a psychoterapeutem – Vymezení nelékařských zdravotnických povolání dotýkajícím se nizozemským státem – Posuzovací pravomoc – Meze“

Ve spojených věcech C-443/04 a C-444/04,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutími Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 15. října 2004, došlými Soudnímu dvoru téhož dne, v řízeních

**H. A. Solleveld** (C-443/04),

**J. E. van den Hout-van Eijnsbergen** (C-444/04)

proti

**Staatssecretaris van Financiën,**

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet a A. Ó Caoimh (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. října 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za H. A. Solleveld A. B. Schoonbeekem, advocaat,
- za J. E. van den Hout-van Eijnsbergen F. D. Kouwenhovenem, belastingadviseur,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a D. J. M. de Grave, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství P. van Nuffel a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 15. prosince 2005,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady (77/388/EHS) ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tyto žádosti byly podány v rámci sporů mezi H. A. Solleveldem, fyzioterapeutem, a Staatssecretaris van Financiën a J. E. van den Hout van Eijnsbergen, psychoterapeutkou, a Staatssecretaris van Financiën ohledně rozhodnutí Inspecteur van de Belastingdienst – Ondernemingen (správce daní, dále jen „správce“), kterými bylo zamítnuto osvobodit od daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) poskytování péče při výkonu jejich příslušných povolání.

## Právní rámec

### *Právní úprava Společenství*

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

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní 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:

[...]

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

[...]“

### *Vnitrostátní právní úprava*

#### Právní úprava v odvětví DPH

4 Článek 11 odst. 1 písm. g) zákona o dani z obrátu (Wet op de omzetbelasting 1968) ze dne 28. března 1968 (Stb. 1986, č. 329, dále jen „zákon z roku 1968 o DPH“) stanovil ve svém znění platném před 1. prosincem 1997, že od DPH jsou osvobozeny:

„Služby poskytované doktory lékařství, s výjimkou veterinárního lékařství, psychology a ortofonisty, zdravotními sestrami a porodními asistentkami; služby poskytované osobami, které provozují nelékařské zdravotnické povolání, pro které byla stanovena pravidla na základě zákona o nelékařských zdravotnických povoláních [...]"

5 Článek 11 odst. 1 písm. g) zákona z roku 1968 o DPH od 1. prosince 1997 stanoví, že od DPH jsou osvobozeny:

„Služby poskytované osobami, které provozují povolání, pro které byla stanovena pravidla zákonem o jednotlivých povoláních poskytování zdravotní péče nebo na jeho základě [...]"

#### Právní úprava v odvětví poskytování zdravotní péče

6 Zákon o nelékařských zdravotnických povoláních (Wet op de paramedische beroepen) ze dne 21. března 1963 (Stb. 1963, ? 113, dále jen „zákon o nelékařských zdravotnických povoláních“) stanovil, až do svého zrušení v roce 1997, ve svém ?l. 1 odst. 2:

„Tento zákon se nevztahuje na péči poskytovanou zdravotními sestrami a ve zbývajících částech se vztahuje pouze na nelékařská zdravotnická povolání upravená obecným správním aktem na základě ?lánku 2.“

7 Z p?edkládacího rozhodnutí ve věci C?444/04 vyplývá, že v době, kdy byl zákon o nelékařských zdravotnických povoláních účinný, byly podmínky, které musely být splněny pro zápis do seznamu psychologů, uvedeny ve vyhlášce o zápisu psychologů (Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, Stcrt. 1986, ? 149, dále jen „vyhláška z roku 1986“). Je nesporné, že tato vyhláška nepředstavovala obecný správní akt ve smyslu zákona o nelékařských zdravotnických povoláních.

8 Zákon o jednotlivých povoláních poskytování zdravotní péče (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg) ze dne 11. listopadu 1993 (Stb. 1993, ? 655), ve znění z roku 1997 (dále jen „zákon BIG“) ve svém ?l. 3 odst. 1 uvádí:

„Do seznamu se zapíše ten, kdo splňuje podmínky za tímto účelem zde stanovené nebo stanovené na základě tohoto zákona a kdo o to požádá jako: lékař, zubní lékař, magistr farmacie, psycholog v rámci zdravotní péče, psycholog, fyzioterapeut, porodní asistentka, zdravotní sestra.“

9 ?innosti, které spadají do oblasti zvláštních fyzioterapeutických ?inností ve smyslu zákona BIG, jsou definovány a vyjmenovány v ?lánku 29 tohoto zákona a v ?lánku 5 vyhlášky o podmínkách vzdělávání fyzioterapeutů a jejich oblasti zvláštní ?innosti (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut) ze dne 13. října 1997 (Stb. 1997, ? 516; dále jen „vyhláška z roku 1997“). Podle ?l. 5 odst. 1 této vyhlášky zahrnují tyto ?innosti především vyšetření pacienta ohledně existence poruchy nebo hrozby zatěžující jeho motorickou funkci a léčbu pacienta za použití fyzioterapeutických metod. Na základě odstavce 2 téhož ?lánku zahrnují tyto metody pohybovou léčbu, masážní léčbu a léčbu fyzickou stimulací s výjimkou použití ionizačních paprsků.

## **Spory v p?vodním řízení a p?edběžné otázky**

*V?c C?443/04*

10 H. A. Solleveld je fyzioterapeutem zapsaným jako fyzioterapeut v seznamu uvedeném zákonem BIG. Kromě svých „klasických“ fyzioterapeutických ?inností vykonává H. A. Solleveld rovněž ?innosti označované jako „diagnostika oblastí poruch“, pro které získal zvláštní doplňující vzdělání v N?mecku. Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato ?innost klade zvláštní důraz na dysfunkčnosti ?elisti a úst, jež jsou jasně zjiš?ovány rentgenem, m?žním toku elektrického proudu v ústech a k?ži, jakož i intraorálními vyšetřeními. Tato ?innost je založena na teorii, podle které m?že d?kladné vyšetření ?elisti, chrupu a zubního kamene umožnit zjiš?ování příčin bolesti i nemocí a představit východisko léčby sm?řující k uzdravení pacienta nebo zlepšení jeho stavu.

11 ?innosti H. A. Sollevelda v této oblasti spoívají nejprve ve stanovení diagnózy za účelem určení, zda bolesti, na které si pacient stěžuje, jsou spojeny s „oblastmi poruch“ ?elistní kosti nebo chrupu. Pokud tomu tak je, H. A. Solleveld stanoví léčebný plán. Léčebný plán se skládá především z aplikací slabých laserových paprsků, homeopatické a manuální léčby. Před

výkonem své péče může H. A. Solleveld rovněž poslat pacienta k zubnímu lékaři nebo specialistnímu chirurgovi.

12 Jelikož H. A. Solleveld nezaplatil DPH z plnění týkajících se činnosti diagnostiky oblastí poruch, byly mu zaslány daňové výměry za období od 1. ledna 1994 do 31. prosince 2000. Stížnosti, které proti těmto výměrám podal, byly správcem zamítnuty. Zamítavá rozhodnutí jsou založena především na stanovisku Inspecteur voor de Gezondheidszorg (inspektor poskytování zdravotní péče), podle které diagnostika oblastí poruch nespadá do oblasti zvláštní činnosti fyzioterapeuta ve smyslu článku 29 zákona BIG a článku 5 vyhlášky z roku 1997.

13 Rozsudkem ze dne 18. listopadu 2002 zamítl Gerechtshof Amsterdam žalobu podanou H. A. Solleveldem proti rozhodnutím o zamítnutí jeho stížností v podstatě z toho důvodu, že dotčená poskytování péče nelze považovat za péči poskytovanou H. A. Solleveldem jako fyzioterapeutem.

14 H. A. Solleveld podal proti uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden. Tento soud se ve svém předkládacím rozhodnutí táže, poté co poukázal na to, že dotčené poskytování péče nebylo poskytováno H. A. Solleveldem jako odborníkem ve smyslu zákona BIG, zda přesto tato poskytování nemají být osvobozena od DPH, jelikož je jednak ze subjektivního hlediska jejich cílem přispívat ke zdravotní léčbě pacienta a jednak ze skutečností zjištěných Gerechtshof te Amsterdam vyplývá, že ve 40 % případů byli pacienti H. A. Sollevelda k němu posíláni lékařem nebo zubním lékařem a většina pojišťoven hradí náklady spojené s léčbou, přinejmenším pokud pacienti uzavřeli doplňkové pojištění, které pokrývá jiné léčebné postupy, než jsou postupy spadající do tradičního lékařství.

15 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 13 odst. 1 písm. c) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že od DPH jsou osvobozeny činnosti spočívající ve stanovení diagnózy, poskytování terapeutických rad a případné aplikaci léků – vše v rámci diagnostiky [oblastí poruch] [...] – i když tyto činnosti nejsou tím, kdo je provádí, součástí výkonu lékařského a nelékařského zdravotnického povolání vymezeného v dotyčném členském státě?“

V?c C?444/04

16 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen vykonává samostatně psychoterapeutické činnosti, k nimž má diplom pedagoga. Jelikož Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (hlavní lékařský inspektor pro duševního zdraví) shledal, že splňuje podmínky stanovené vyhláškou z roku 1986, byla J. E. van den Hout-van Eijnsbergen v roce 1988 zapsána do seznamu uvedeném touto vyhláškou jako psychoterapeutka.

17 Jelikož J. E. van den Hout-van Eijnsbergen nezaplatila DPH z plnění týkajících se jejich činností, byly jí zaslány daňové výměry za období od 1. ledna 1992 do 31. prosince 1995. Stížnost, kterou podala proti těmto výměrám, byla správcem zamítnuta.

18 Rozsudkem ze dne 20. března 2003 zamítl Gerechtshof te 's-Gravenhage žalobu podanou J. E. van den Hout-van Eijnsbergen proti rozhodnutí o zamítnutí její stížnosti v podstatě z toho důvodu, že pojem „služeb poskytovaných lékaři a psychology“ uvedený v čl. 11 odst. 1 písm. g) zákona z roku 1968 o DPH, ve znění platném v dotčených daňových letech, se týká výlučně služeb poskytovaných osobami oprávněnými užívat titul doktor lékařství nebo doktor psychologie.

19 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen podala proti uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden. Tento soud ve svém předkládacím rozhodnutí – poté,

co poukázal na to, že nic neumožňuje rozumně zpochybnit skutečnost, že léby prováděné nezávislými psychoterapeuty sledují terapeutický cíl – konstatuje, že psychoterapeuti nejsou uvedeni na seznamu povolání uvedeném v čl. 11 odst. 1 písm. g) zákona z roku 1968 o DPH, ve znění, které se použije na spor, a to i přesto, že splňují zákonné podmínky zápisu a jsou skutečně zapsáni v seznamu psychoterapeutů. Krom toho předkládající soud uvádí, že toto ustanovení, ve znění platném od 1. prosince 1997, nadále stanoví, že plnění spočívající v poskytování péče psychoterapeuty je osvobozeno od DPH. Uvedený soud se proto táže, zda může taxativní výčet lékařských zdravotnických povolání uvedený v zákoně z roku 1968 o DPH, ve znění předcházejícím uvedenému datu, postačovat k vyloučení dotčeného poskytování péče z osvobození od daně upraveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice.

20 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 13 část A odst. 1 [...] písm. c) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že od DPH jsou osvobozeny psychoterapeutické činnosti vykonávané osobou, která splňuje [výše] uvedené zákonné podmínky pro zápis a která je zapsána v seznamu psychoterapeutů [...], i když tyto činnosti nejsou – tím, kdo je provádí – součástí výkonu lékařského nebo nelékařského zdravotnického povolání vymezeného v dotčeném členském státě?“

21 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 21. ledna 2005 byly věci C-443/04 a C-444/04 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení a rozsudku.

### **K předběžným otázkám**

22 Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda se osvobození od DPH uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice vztahuje na léby, které jsou poskytovány fyzioterapeutem a psychoterapeutem mimo rámec výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezena právní úpravou dotčeného členského státu.

23 Podle doslovného výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice musí osoba, která poskytuje péči k tomu, aby se na ni mohlo vztahovat osvobození od daně uvedené tímto ustanovením, splňovat dvě podmínky, a sice jednak „poskytovat péči“ a jednak musí být tato péče poskytována „při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezena v dotčeném členském státě“.

24 V projednávaném případě není zpochybováno, že léby poskytované žalobci v původním řízení představují péči ve smyslu tohoto ustanovení, jelikož jsou tyto léby prováděny s cílem diagnostikovat, léčit a pokud možno vyléčit nemoce nebo zdravotní problémy sledujícíce tak terapeutický účel (rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 57).

25 Otázky položené předkládajícím soudem se naopak týkají toho, zda uvedené léby lze považovat za léby prováděné při výkonu lékařských nebo nelékařských povolání, jak jsou vymezena vnitrostátní právní úpravou v souladu s druhou podmínkou uvedenou v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice.

26 V tomto ohledu vyplývá z předkládacích rozhodnutí, že ve věci C-444/04 byly dotčené léky poskytovány osobou, která nenáležela v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení k jednomu z nelékařských zdravotnických povolání vymezených vnitrostátní právní úpravou pro účely osvobození od DPH, zatímco ve věci C-443/04 nespadaly dotčené léky, i když byly vykonávány osobou příslušející k jednomu z takových nelékařských povolání, do oblasti zvláštního režimu tohoto povolání, tak jak je vymezená uvedenou právní úpravou.

27 Z toho vyplývá, že předkládající soud svou otázkou ve věci C-444/04 směřuje především k určení toho, v jakém rozsahu mohou členské státy pro účely osvobození od DPH uvedeného v čl. 13 odst. 1 písm. c) šesté směrnice vyloučit některá povolání z vymezení nelékařských zdravotnických povolání uvedeného vnitrostátní právní úpravou, zatímco podstatou otázky uvedeného soudu ve věci C-443/04 je, zda tyto členské státy mohou vyloučit z uvedeného vymezení některé zvláštní režimy.

28 V tomto ohledu ze znění čl. 13 odst. 1 písm. c) šesté směrnice jasně vyplývá, že toto ustanovení nevymezuje pojem „nelékařských zdravotnických povolání“, ale odkazuje v tomto bodě na vymezení, které je uvedeno ve vnitrostátní právní úpravě členských států.

29 Za těchto podmínek přísluší každému členskému státu vymezit ve svém vlastním vnitrostátním právu nelékařská zdravotnická povolání, v rámci nichž je výkon péče osvobozen od DPH v souladu s čl. 13 odst. 1 písm. c) šesté směrnice. Soudní dvůr již rozhodl, že toto ustanovení v tomto ohledu uděluje členským státům posuzovací pravomoc (rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 81).

30 Tato posuzovací pravomoc zahrnuje nejenom pravomoc vymezit kvalifikaci požadovanou pro výkon uvedených povolání, ale rovněž pravomoc vymezit zvláštní režimy, které spadají do takových povolání. V rozsahu, v němž totiž různá kvalifikace získaná osobami, které poskytují péči, je nezbytně nepřipravuje k poskytování všech typů péče, je členský stát oprávněn se při výkonu své posuzovací pravomoci domnívat, že vymezení nelékařských zdravotnických povolání by bylo neúplné, omezovalo-li by se na ukládání obecných požadavků ohledně kvalifikace osob poskytujících péči, aniž by upesovalo péči, pro kterou jsou tyto osoby kvalifikované v rámci těchto povolání.

31 Posuzovací pravomoc, která přísluší členským státům, však není v tomto ohledu neomezená.

32 Členské státy jsou sice oprávněny, jak to uplatňuje nizozemská vláda, na základě první části vety čl. 13 odst. 1 šesté směrnice stanovit podmínky osvobození od daně k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození.

33 Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise Evropských společenství, tak musí být připuštěno, že posuzovací pravomoc, kterou mají členské státy k vymezení nelékařských zdravotnických povolání umožňuje těmto členským státům nepovažovat za taková povolání, a tudíž vyloučit z osvobození od DPH uvedeného v čl. 13 odst. 1 písm. c) šesté směrnice, určité povolání, jako je povolání psychoterapeuta ve věci C-444/04, a to bez ohledu na okolnost, že toto povolání je krom toho předmetem, pro které ze svých aspektů, zvláštní právní úpravy ve vnitrostátním právu.

34 Rovněž je pravda, jak to tvrdí nizozemská vláda, že správné a jednoznačné uplatnění osvobození od DPH uvedené v čl. 13 odst. 1 písm. c) šesté směrnice je zajištěno, pokud je uvedené osvobození, jako ve věci C-443/04 pro poskytování péče fyzioterapeutů, vyhrazeno pouze osobám poskytujícím péči, jež mají odbornou kvalifikaci stanovenou vnitrostátní právní

úpravou pro nelékařská zdravotnická povolání, a pouze pokud jde o zvláštní činnosti péče, pro které byla tato kvalifikace získána, jak jsou tyto činnosti vymezeny v uvedené právní úpravě.

35 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že požadavek správného a jednoznačného uplatnění osvobození od daní nemůže umožňovat členským státům poškozovat cíle sledované šestou směrnicí ani zásady práva Společenství, zejména zásadu rovného zacházení, která je v odvětví DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality (viz výše uvedený rozsudek Dornier, body 42 a 69; rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, body 29 a 52, jakož i rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn und Sportunion Waldburg, C-246/04, Sb. rozh. s. I-589, body 44 až 46).

36 V důsledku toho pokud osoba povinná k dani požaduje, aby byly její činnosti péče uznány za činnosti spadající do výkonu nelékařských zdravotnických povolání za tím účelem, aby se na ně vztahovalo osvobození od DPH uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, vnitrostátním soudem přísluší přezkoumat, zda příslušné orgány dodržely meze posuzovací pravomoci svěřené tímto ustanovením, s přihlédnutím k cíli, který toto ustanovení sleduje a zásadu daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 56; výše uvedené rozsudky Dornier, bod 69, a Kingscrest Associates a Montecello, bod 52).

37 V tomto ohledu, pokud jde zprvu o cíl sledovaný čl. 13 částí A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, je namístě uvést, že podmínka stanovená tímto ustanovením, podle které musí být poskytování péče uskutečňována při výkonu nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezena v dotyčném členském státě, směřuje k zajištění toho, že osvobození se uplatní pouze na poskytování péče, která jsou poskytována osobami, jež mají požadovanou odbornou kvalifikaci (výše uvedený rozsudek Kügler, bod 27). Jelikož se na všechna poskytování péče takové osvobození nevztahuje, osvobození se týká výlučně těch, která mají dostatečnou kvalitní úroveň, s přihlédnutím k odbornému vzdělání osob poskytujících péči.

38 Z toho vyplývá, že vynětí určitého povolání nebo zvláštní činnosti péče z vymezení nelékařských zdravotnických povolání uvedeného vnitrostátní právní úpravou pro účely osvobození od daní, které je uvedeno v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, musí být odvodněno objektivními důvody založenými na odborné kvalifikaci osob poskytujících péči, a tudíž důvody týkajícími se kvality poskytovaných plnění.

39 Pokud jde zadruhé o zásadu daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, je namístě připomenout, že podle judikatury tato zásada brání tomu, aby bylo s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, zacházeno odlišně z hlediska DPH (rozsudky ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo, C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 20, a výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 54).

40 Za účelem určení toho, zda jsou poskytování péče podobná, je však třeba přihlídnout, pokud jde o osvobození od daní uvedené v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice a s ohledem na cíl sledovaný tímto ustanovením, k odborné kvalifikaci osob poskytujících tuto péči. Jelikož tato kvalifikace není totožná, poskytování péče lze považovat za podobná pouze tehdy, pokud mají rovnocennou kvalitativní úroveň pro příjemce.

41 Z toho vyplývá, že vynětí povolání nebo zvláštní činnosti péče z vymezení nelékařských zdravotnických povolání uvedeného vnitrostátní právní úpravou pro účely osvobození od DPH, které je uvedeno v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, je v rozporu se zásadou daňové neutrality pouze tehdy, pokud lze prokázat, že osoby, které vykonávají toto povolání nebo činnost, mají k poskytování takové péče odbornou kvalifikaci způsobilou zajistit tímto plněním úroveň kvality rovnocennou plněním, jež poskytují osoby, na něž se vztahuje osvobození od daní na



základ? téže vnitrostátní právní úpravy.

42 Předkládajícímu soudu tedy přísluší určit, zda s ohledem na všechny tyto skutečnosti vynutí ve věci C-444/04 povolání psychoterapeuta a ve věci C-443/04 ?inností diagnostiky oblasti poruch vykonávaných fyzioterapeutem z výkonu nelékařských zdravotnických povolání pro účely osvobození od DPH uvedeného v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) šesté směrnice překračuje meze posuzovací pravomoci udělené ?lenským státem tímto ustanovením.

43 Pokud jde o věc C-444/04, je v tomto ohledu třeba rovnou uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí nizozemská vláda, skutečnost, že všichni psychoterapeuti jsou předem stejného zacházení v odvětví DPH, bez ohledu na jejich právní status, postrádá relevanci. Naopak je třeba prozkoumat, zda, jak to tvrdí J. E. van den Hout van Eijnsbergen, dotýný ?lenský stát podrobil během dotčených desetiletí v ?vodním ?ízení ?innosti vykonávané psychoterapeuty, kteří získali diplom pedagoga, režimu DPH, který se liší od režimu uplatňovaného na psychiatry a psychology pro výkon stejných ?inností.

44 Pokud by tomu tak bylo, příslušelo by předkládajícímu soudu ověřit, zda psychoterapeuti, kteří získali, tak jako žalobkyně v ?vodním ?ízení, diplom pedagoga, mají skutečně, podobně jako psychiatři a psychologové, odbornou kvalifikaci požadovanou k výkonu psychoterapeutických léčeb praktických uvedenou žalobkyní a zda se na ně v takovém případě vztahuje při výkonu takových ?inností osvobození od DPH.

45 V případě kladné odpovědi překračuje vnitrostátní právní úprava dotčená v ?vodním ?ízení posuzovací pravomoc, kterou mají ?lenské státy v rámci ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, pouze pokud lze, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu v závislosti na všech relevantních okolnostech věci, jež mu byla předložena, považovat kvalitu léčeb vykonávaných psychoterapeuty, s přihlédnutím k jejich odborné kvalifikaci, za rovnocennou kvalitě podobných léčeb poskytovaných psychiatry, psychology nebo jakýmkoliv jiným lékařským nebo nelékařským zdravotnickým povoláním.

46 V tomto ohledu bude moci předkládající soud přihlédnout především ke skutečnosti, že žalobkyně v ?vodním ?ízení má diplom pedagoga a že psychoterapeutické léčby, které vykonávala během dotčených desetiletí, byly osvobozeny v právním rámci, za kontroly zdravotní inspekce veřejného zdraví a za podmínek vymezených zvláštní právní úpravou, jejíž dodržení je osvědčeno zápisem do seznamu stanoveného pro tento účel, přičemž takové okolnosti umožní určit, že má k výkonu svých ?inností požadovanou odbornou kvalifikaci.

47 Pokud jde o věc C-443/04, za účelem ověření, zda dotýný ?lenský stát překročil posuzovací pravomoc, kterou odvozuje z ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, je třeba prozkoumat, zda jsou léčby diagnostikou oblastí poruch osvobozeny od DPH, pokud jsou vykonávány lékaři nebo zubními lékaři.

48 Nizozemská vláda uvedla nicméně, když byla ohledně tohoto bodu dotazována na jednání, aniž by chtěla v tomto ohledu přijmout jasné stanovisko, že pokud jde o lékaře, nebylo a priori vyloučeno, že se na ně, s přihlédnutím k jejich odborným znalostem a jejich širšímu lékařskému vzdělání, může vztahovat osvobození od DPH pro uskutečnění uvedených léčeb.

49 Za těchto okolností přísluší předkládajícímu soudu určit, sledujíc uvažování uvedené v bodech 44 a 45 tohoto rozsudku, zda dotýká se německý stát tím, že neosvobodil od DPH lékyby diagnostikou oblastí poruch prováděné žalobcem v původním řízení, překročil posuzovací pravomoc, kterou má v rámci čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, s přihlédnutím k režimu DPH uplatňovaného na léky a zubní léky pro stejné léky a ke kvalitě péče poskytované v rámci každé z nich.

50 V tomto ohledu bude moci předkládající soud přihlídnout především ke skutečnosti, že žalobce v původním řízení, jako fyzioterapeut, vykonává nelékařské zdravotnické povolání ve smyslu vnitrostátní právní úpravy dotýká se německého státu, že pro výkon uvedených léků má zvláštní doplňkové vzdělání a že k provádění těchto léků jsou k němu pacienti často posíláni lékaři nebo zubními lékaři.

51 Je proto namístě na položené otázky odpovědět tak, že:

– Článek 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že svěřuje německým státům posuzovací pravomoc za účelem vymezení nelékařských zdravotnických povolání a poskytování péče, která spadají do takových povolání, pro účely osvobození od daní upraveného tímto ustanovením. Německé státy však musejí při výkonu této posuzovací pravomoci dodržovat cíl sledovaný uvedeným ustanovením, kterým je zajistit, že se osvobození od daní uplatní pouze na péči poskytovanou osobami, které mají požadovanou odbornou kvalifikaci, jakož i zásadu daňové neutrality.

– Vnitrostátní právní úprava, která vylučuje povolání psychoterapeuta z vymezení nelékařských zdravotnických povolání, je v rozporu s uvedeným cílem a zásadou pouze v rozsahu, v němž jsou, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, psychoterapeutické léky, jsou-li vykonávány psychiatry, psychology nebo jakýmkoliv jiným lékařským nebo nelékařským zdravotnickým povoláním, osvobozeny od DPH, přičemž jsou-li vykonávány psychoterapeuty, lze je považovat za léčení rovnocenné kvality, s přihlédnutím k odborné kvalifikaci psychoterapeuta.

– Vnitrostátní právní úprava, která vylučuje určité zvláštní činnosti péče, jako jsou lékyby diagnostikou oblastí poruch, vykonávané fyzioterapeuty z vymezení tohoto nelékařského zdravotnického povolání, je v rozporu s tímto cílem a zásadou pouze v rozsahu, v němž jsou uvedené lékyby, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, jsou-li vykonávány lékaři nebo zubními lékaři, osvobozeny od DPH, přičemž jsou-li prováděny fyzioterapeuty, lze je považovat za lékyby rovnocenné kvality s přihlédnutím k odborné kvalifikaci fyzioterapeuta.

## **K nákladům řízení**

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

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

**Článek 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů německých států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní, musí být vykládán v tom smyslu, že svěřuje německým státům posuzovací pravomoc za účelem vymezení nelékařských zdravotnických povolání a poskytování péče, která spadají do takových povolání, pro účely osvobození od daní upraveného tímto ustanovením. Německé státy však musejí při výkonu této posuzovací pravomoci dodržovat cíl sledovaný uvedeným ustanovením, kterým je zajistit, že se osvobození od daní uplatní pouze na péči poskytovanou osobami, které mají**

požadovanou odbornou kvalifikaci, jakož i zásadu daňové neutrality.

Vnitrostátní právní úprava, která vylučuje povolání psychoterapeuta z vymezení nelékařských zdravotnických povolání, je v rozporu s uvedeným cílem a zásadou pouze v rozsahu, v němž jsou, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, psychoterapeutické léky, jsou-li vykonávány psychiatry, psychology nebo jakýmkoliv jiným lékařským nebo nelékařským zdravotnickým povoláním, osvobozeny od DPH, přičemž jsou-li vykonávány psychoterapeuty, lze je považovat za léčení rovnocenné kvality, s přihlédnutím k odborné kvalifikaci psychoterapeuta.

Vnitrostátní právní úprava, která vylučuje určité zvláštní činnosti péče, jako jsou léky diagnostikou oblastí poruch, vykonávané fyzioterapeuty z vymezení tohoto nelékařského zdravotnického povolání, je v rozporu s tímto cílem a zásadou pouze v rozsahu, v němž jsou uvedené léky, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, jsou-li vykonávány lékaři nebo zubními lékaři, osvobozeny od DPH, přičemž jsou-li prováděny fyzioterapeuty, lze je považovat za léky rovnocenné kvality s přihlédnutím k odborné kvalifikaci fyzioterapeuta.

Podpisy.

\* Jednací jazyk: nizozemština.