Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

13. ledna 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. b) – Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu – Osvobození nemocniční a lékařské péče od daně – Úzce související činnosti – Lázeňská léčba – Částka vybíraná na základě vyhotovení osobní karty obsahující zdravotní záznamy

Ve věci C-513/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 1. července 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 13. října 2020, v řízení

Autoridade Tributária e Aduaneira

proti

Termas Sulfurosas de Alcafache SA,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení I. Ziemele (zpravodajka), předsedkyně šestého senátu vykonávající funkci předsedkyně sedmého senátu, T. von Danwitz a A. Kumin, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a B. Rechenou, jako zmocněnci,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: portugalština.

Rozsudek

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

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a celní úřad, Portugalsko) (dále jen „správce daně“) a společností Termas Sulfurosas de Alcafache SA (dále jen „Termas Sulfurosas“) ve věci osvobození částek vybraných na základě lázeňské registrace od daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 131 směrnice 2006/112 představuje jediný článek obsažený v kapitole 1 („Obecné ustanovení“) hlavy IX („Osvobození od daně“) této směrnice. Tento článek zní následovně:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

4 Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, který je obsažen v kapitole 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, uvedené hlavy IX, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

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

[…]“

5 Článek 134 směrnice o DPH zní takto:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n),

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně;

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

Portugalské právo

6 Článek 9 bod 2 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“) stanoví, že od DPH je osvobozeno mimo jiné poskytování lékařských a zdravotních služeb a s nimi úzce související činnosti prováděné nemocnicemi, klinikami, lékařskými centry a podobnými zařízeními.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 Termální lázně Termas de Alcafache (Portugalsko) jsou jednotkou primární zdravotní péče, která nespadá pod portugalský státní zdravotní systém a nemá nemocniční kapacitu.

8 Společnost Termas Sulfurosas provozuje tyto lázně. Fakturuje svým klientům plnění nazvané „lázeňská registrace“, jehož celková výše v letech 2010, 2011 a 2012 dosáhla 87 003 eur, 72 654 eur a 55 627,50 eura. V návaznosti na zprávu o daňové kontrole byla z těchto částek z úřední povinnosti vyměřena DPH v sazbě 23 % navýšená o úroky.

9 Podle této zprávy o daňové kontrole používá společnost Termas Sulfurosas dva odlišné postupy v závislosti na službě požadované klientem.

10 Pro službu „klasické lázeňské léčby“ je nezbytná nejprve konzultace u některého z lázeňských lékařů za účelem předepsání procedur, které mají být provedeny. Při platbě za konzultaci platí klient rovněž poplatek za lázeňskou registraci, platnou pro probíhající rok, která se vztahuje na předepsané procedury a bez které nejsou uvedené procedury dostupné. Společnost Termas Sulfurosas nepožaduje zaplacení DPH z tohoto příspěvku a na fakturách uvádí odkaz na čl. 9 bod 2 zákona o DPH. Na oficiální internetové stránce společnosti Termas Sulfurosas je uvedeno, že všechny lázeňské registrace jsou individuální a slouží ke sjednání předchozí lékařské konzultace, přičemž procedury předepisuje následně lázeňský lékař. V průběhu rozhodných zdaňovacích období byla účtována lázeňská registrace ve výši 30 eur, 33 eur a 36 eur.

11 Pokud jde o služby zvané „spa thermal“ (lázeňská relaxace), je předchozí lékařská konzultace nepovinná pro procedury v délce nepřesahující tři dny. U tohoto druhu služeb společnost Termas Sulfurosas neúčtuje lázeňskou registraci, ať lékařská konzultace proběhne, či nikoli.

12 Ze zprávy o daňové kontrole rovněž vyplývá, že jediným protiplněním za platbu lázeňské registrace je možnost přístupu k balneologickým procedurám bez ohledu na to, zda jsou skutečně poskytnuty. Tato platba dává klientům právo zakoupit si procedury, které chtějí.

13 Společnost Termas Sulfurosas podala k Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (správní a finanční soud ve Viseu, Portugalsko) žalobu proti rozhodnutí správce daně vyměřit z úřední povinnosti DPH splatnou z titulu lázeňské registrace v sazbě 23 % navýšenou o úroky.

14 Rozsudkem ze dne 14. června 2018 Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (správní a finanční soud ve Viseu) prohlásil žalobu podanou společností Termas Sulfurosas za opodstatněnou.

15 Uvedený soud měl za to, že vzhledem k tomu, že částka na základě lázeňské registrace je vybírána za účelem přístupu k lázeňským procedurám, které jsou samy považovány za osvobozené od DPH, musí být tato částka také považována za osvobozenou od daně, jelikož je vybírána až po lékařské konzultaci a v návaznosti na předepsání lázeňské léčby oprávněným lékařem.

16 Uvedený soud dále konstatoval, pokud jde o služby „klasické lázeňské léčby“, které zahrnují různé procedury v oblasti otorinolaryngologie, dýchacích cest a revmatologie, že je prokázáno, že mají léčebnou funkci na rozdíl od služby lázeňské relaxace.

17 Správce daně podal opravný prostředek k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko), v němž zejména uvedl, že osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, které bylo do portugalského práva provedeno čl. 9 bodem 2 zákona o DPH, musí být vykládáno striktně, jelikož představuje výjimku z obecné zásady, že každé poskytnutí služby uskutečněné osobou povinnou k dani za úplatu podléhá DPH.

18 Podle daňové správy z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ačkoliv „léčebný cíl“ činnosti nelze vykládat obzvláště restriktivně, pouze lékařské služby v úzkém slova smyslu a služby, které mají „úzkou souvislost“ s těmito službami, musí být považovány za služby, na které se vztahuje osvobození od daně.

19 Tento správce daně dovozuje, zejména z rozsudku ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), že akt, jehož souvislost s „hlavní“ lékařskou péčí je menší nebo rovna té, která byla konstatována v uvedeném rozsudku, nemůže být považován za „činnost úzce související s lékařskou nebo zdravotní péčí“. Částku, kterou Termas Sulfurosas vybírá na základě lázeňské registrace, podle něj nelze považovat za „činnost úzce související“ s poskytováním lékařských nebo zdravotních služeb.

20 Předkládající soud uvádí, že s ohledem na kritéria již vymezená Soudním dvorem není jasné, zda částky vybrané na základě lázeňské registrace musí být považovány za úzce související s poskytováním lékařské péče ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

21 Podle předkládajícího soudu některé skutečnosti hovoří pro kladnou odpověď na tuto otázku, například skutečnost, že lázeňská registrace zahrnuje službu založení osobní karty pro každého klienta, obsahující zdravotní záznamy, která opravňuje k zakoupení procedur v rámci „klasické lázeňské léčby“, v jejímž případě není charakter poskytování služeb a činnosti osvobozených od daně ve věci v původním řízení zpochybňován.

22 Za těchto okolností se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mohou platby uskutečněné jako protiplnění za službu založení osobní karty každého klienta obsahující zdravotní záznamy, která opravňuje k zakoupení procedur v rámci ‚klasické lázeňské léčby‘, spadat pod pojem ‚úzce související činnosti‘ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, a být proto považovány za osvobozené od DPH?“

K předběžné otázce

23 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že činnost spočívající ve vyhotovení osobní karty obsahující zdravotní záznamy, která opravňuje k zakoupení procedur v rámci „klasické lázeňské léčby“ v lázeňském zařízení, může spadat pod osvobození od DPH stanovené tímto ustanovením jako činnost úzce související s lékařskou péčí.

24 Podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně poskytování nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty, nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy.

25 Úvodem je třeba připomenout, že výrazy použité k úpravě osvobození v článku 132 směrnice o DPH je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za protiplnění. Výklad těchto výrazů však musí respektovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, a být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními. Toto pravidlo striktního výkladu tudíž neznamená, že by výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v článku 132 měly být vykládány způsobem, který by tato osvobození od daně zbavil účinku (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 57).

26 Lékařská a nemocniční péče uvedená v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je podle judikatury péče, která má za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže (rozsudky ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, bod 48; ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 24, jakož i ze dne 18. září 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, bod 20). Kromě toho se na lékařské služby poskytované s cílem chránit, zachovat nebo obnovit zdraví osob vztahuje osvobození od daně stanovené tímto ustanovením (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 30).

27 V projednávané věci má předkládající soud za prokázané, že procedury poskytované v lázních dotčených v původním řízení v rámci „klasické lázeňské léčby", zejména některé procedury v oblasti otorinolaryngologie, dýchacích cest a revmatologie, které mají léčebnou funkci a jsou předepsány lékařem, představují lékařskou péči ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

28 Je tedy třeba určit, zda činnost spočívající ve vyhotovení osobní karty obsahující zdravotní záznamy, která opravňuje k zakoupení takové lékařské péče jako protiplnění za zaplacení poplatku za lázeňskou registraci, spadá pod pojem „činnosti úzce související" s lékařskou péčí.

29 Vzhledem k tomu, že čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nedefinuje pojem „činnosti úzce související" s nemocniční a lékařskou péčí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie, C-76/99, EU:C:2001:12, bod 22), musí být toto ustanovení vykládáno s ohledem na jeho kontext, cíle a systematiku směrnice o DPH, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na *ratio legis* osvobození od daně, které stanoví (rozsudek ze dne 4. března 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, bod 23 a citovaná judikatura). Nicméně ze samotných výrazů uvedeného ustanovení vyplývá, že se nevztahuje na služby, které nemají žádnou souvislost s poskytováním nemocniční péče příjemcům těchto služeb ani s lékařskou péčí jimi případně obdrženou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 17 a citovaná judikatura).

30 Pokud jde o kontext, do něhož je zasazen čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, je třeba připomenout, že toto ustanovení musí být vykládáno zejména ve světle čl. 134 písm. a) této směrnice, který v každém případě vyžaduje, aby dotyčné dodání zboží nebo poskytnutí služby bylo nezbytné pro uskutečnění plnění spadajících do nemocniční a lékařské péče (v tomto smyslu

viz rozsudky ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 26; ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 38, jakož i ze dne 8. října 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 31).

31 Pokud jde o cíl sledovaný čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, Soudní dvůr již rozhodl, že osvobození činností úzce souvisejících s poskytováním nemocniční a lékařské péče stanovené v tomto ustanovení je určeno k zajištění toho, aby se využití nemocniční a lékařské péče nestalo nedostupným z důvodu zvýšených nákladů této péče, pokud by tato péče nebo činnosti, které s ní úzce souvisí, podléhaly DPH (rozsudky ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie, C-76/99, EU:C:2001:12, bod 23, jakož i ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 23).

32 S ohledem na tento cíl je pouze poskytování služeb, které logicky náleží do rámce poskytování lékařské a nemocniční péče a představuje nezbytnou etapu v procesu poskytování těchto služeb k dosažení léčebných cílů sledovaných posledně uvedenými, způsobilé být „úzce související činnost[í]“ ve smyslu tohoto ustanovení, neboť pouze takové služby mohou ovlivnit náklady zdravotní péče a jejich osvobození umožňuje, aby byla tato péče jednotlivcům dostupná (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 25; ze dne 10. června 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 40, jakož i ze dne 2. července 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, bod 29).

33 Pro účely určení, zda jsou takové služby, jako jsou služby dotčené ve sporu v původním řízení, nezbytné k poskytování lékařské péče, je třeba vzít v úvahu zejména účel, za kterým jsou uvedené služby poskytovány (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie, C-76/99, EU:C:2001:12, bod 24, a ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 22), jakož i všechny okolnosti sporu, jenž byl předložen předkládajícímu soudu (rozsudek ze dne 2. července 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, bod 30).

34 Z judikatury dále vyplývá, že skutečnost, že mezi předmětnou službou a lékařskou péčí může existovat značný časový odstup, sama o sobě nebrání tomu, aby tato služba mohla být osvobozena od daně na základě čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Nicméně činnosti, které mohou, nastanou-li některé skutečnosti, úzce souviset s lékařskou péčí, která není poskytována, neprobíhá ani není dosud plánována, nelze považovat za činnosti „úzce související“ s lékařskou péčí ve smyslu tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, body 45, 46 a 50).

35 V projednávaném případě spočívá podle předkládajícího soudu činnost dotčená v původním řízení ve vyhotovení osobní karty obsahující zdravotní záznamy, která opravňuje k zakoupení lékařské péče v rámci „klasické lázeňské léčby“.

36 Je na předkládajícím soudu, který je jako jediný příslušný k posouzení skutkového stavu, aby určil povahu této činnosti a informací obsažených v uvedené osobní kartě, jakož i jejich účel.

37 V případě, že uvedená činnost spočívá ve vyhotovení osobní karty obsahující zdravotní záznamy, v níž jsou uvedeny údaje o zdravotním stavu klienta a předepsané péči, kterou lze tedy považovat za plánovanou, jakož i o způsobu jejího poskytnutí, přičemž konzultace těchto údajů je nezbytná pro poskytnutí této péče a dosažení sledovaných léčebných cílů, lze takovou činnost považovat za „úzce související“ s touto lékařskou péčí ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

38 Naproti tomu v případě, kdy protiplnění za zaplacení lázeňské registrace představuje pouze možnost zakoupení předepsané péče nebo pokud obsah osobní karty zahrnující zdravotní záznamy není nezbytný pro poskytnutí této péče a pro dosažení sledovaných léčebných cílů, nelze takovou činnost považovat za „úzce související“ s lékařskou péčí ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, a to bez ohledu na skutečnost, že bez zaplacení lázeňské registrace není předepsaná péče dostupná.

39 Pokud bude mít předkládající soud za to, že činnost dotčená v původním řízení skutečně představuje nezbytnou etapu v procesu poskytování lékařské péče k dosažení léčebných cílů sledovaných touto péčí, a představuje tedy činnost úzce související s lékařskou péčí, bude muset ověřit, zda je tato činnost prováděna zařízením uvedeným v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH za podmínek stanovených tímto článkem.

40 Z článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH totiž vyplývá, že nejedná-li se o veřejnoprávní subjekty, jsou nemocniční a lékařská péče a s ní úzce související činnosti osvobozeny od daně, pokud jsou prováděny „za sociálních podmínek srovnatelných“ s podmínkami veřejnoprávních subjektů „nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy“.

41 Vzhledem k tomu, že lázně dotčené v původním řízení zjevně nejsou nemocnicí, je v projednávané věci na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda jsou lékařská péče a s ní úzce související činnosti prováděny za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů a zda se jedná o léčebný nebo diagnostický ústav nebo jiné řádně uznané zařízení téže povahy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, a jsou tudíž splněny všechny požadavky stanovené tímto článkem.

42 S ohledem na výše uvedené je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že činnost spočívající ve vyhotovení osobní karty obsahující zdravotní záznamy, která opravňuje k zakoupení lékařské péče v rámci „klasické lázeňské léčby“ v lázeňském zařízení, může spadat pod osvobození od DPH stanovené v tomto ustanovení jako činnost úzce související s lékařskou péčí, pokud tyto karty uvádějí údaje o zdravotním stavu, předepsané a plánované lékařské péči, jakož i o způsobu jejího poskytnutí, a konzultace těchto údajů je nezbytná pro poskytnutí této péče a dosažení sledovaných léčebných cílů. Uvedená lékařská péče, jakož i s ní úzce související činnosti musí být mimoto prováděny za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů léčebným nebo diagnostickým ústavem nebo jiným řádně uznaným zařízením téže povahy ve smyslu tohoto čl. 132 odst. 1 písm. b).

K nákladům řízení

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

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

Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že činnost

spočívající ve vyhotovení osobní karty obsahující zdravotní záznamy, která opravňuje k zakoupení lékařské péče v rámci „klasické lázeňské léčby“ v lázeňském zařízení, může spadat pod osvobození od daně z přidané hodnoty stanovené v tomto ustanovení jako činnost úzce související s lékařskou péčí, pokud tyto karty uvádějí údaje o zdravotním stavu, předepsané a plánované lékařské péči, jakož i o způsobu jejího poskytnutí, a konzultace těchto údajů je nezbytná pro poskytnutí této péče a dosažení sledovaných léčebných cílů. Uvedená lékařská péče, jakož i s ní úzce související činnosti musí být mimoto prováděny za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů léčebným nebo diagnostickým ústavem nebo jiným řádně uznaným zařízením téže povahy ve smyslu tohoto čl. 132 odst. 1 písm. b).

Podpisy.