



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 18. septembra 2019*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 132(1)(b) in (c) – Oprostitve – Bolnišnična in zdravstvena oskrba – Zdravstvena oskrba oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti – Neobstoj odnosa zaupanja med izvajalcem zdravstvene oskrbe in pacientom“

V zadevi C-700/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 11. oktobra 2017, ki je prispela na Sodišče 14. decembra 2017, v postopku

Finanzamt Kyritz

proti

Wolff-Henningu Petersu,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi C. Toader, predsednica senata, L. Bay Larsen (poročevalec) in M. Safjan, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado sprva T. Henze in R. Kanitz, nato R. Kanitz, agenta,
- za Evropsko komisijo B.-R. Killmann in J. Jokubauskaitė, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(b) in (c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Kyritz (davčni urad v Kyritzu, Nemčija, v nadaljevanju: davčni urad) in Wolfom-Henningom Petersom v zvezi z zavrnitvijo oprostitve davka na dodano vrednost (DDV) za storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravlja kot zdravnik specialist za klinično kemijo in laboratorijsko diagnostiko.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

- 3 V uvodni izjavi 7 Direktive 2006/112 je navedeno:

„Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.“

- 4 Člen 132(1) te direktive določa:

„Države članice oprostitjo naslednje transakcije:

[...]

(b) bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;

(c) zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica;

[...]“

- 5 Člen 133 navedene direktive določa:

„Države članice lahko za odobritev oprostitev iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več naslednjih pogojev:

(a) cilj teh oseb ne sme biti sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, ampak ga morajo nameniti nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev;

(b) te osebe morajo v glavnem prostovoljno upravljati in voditi osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposrednega ali posrednega interesa pri rezultatih teh dejavnosti;

- (c) te osebe morajo zaračunavati cene, ki jihodobrijo državni organi ali ki niso višje od takšnihodobrenih cen, ali pri storitvah, pri katerih ni potrebna odobritev, morajo zaračunavati cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV;
- (d) ni verjetno, da bi oprostitve povzročale izkrivljanja konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezance za DDV.

[...]“

Nemško pravo

- 6 Člen 4 Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386), kot je bil spremenjen z zakonom z dne 19. decembra 2008 (BGBl. 2008 I, str. 2794) (v nadaljevanju: UStG), določa:

„Davka so oproščene naslednje transakcije iz člena 1(1), točka 1:

[...]

- (14) (a) zdravstvena oskrba oseb pri opravljanju poklicne dejavnosti zdravnika, zobozdravnika, zdravilca, fizioterapevta, babice ali katerih koli podobnih zdravstvenih poklicnih dejavnosti.
[...]

[...]

- (b) bolnišnična in zdravstvena oskrba, vključno z diagnostiko, zdravniškimi pregledi, preventivo, rehabilitacijo, pomočjo pri porodu in storitvami hospica, ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava. Storitve, navedene v prvem stavku, so oproščene tudi, če jih opravijo

[...]

- (bb) centri za zdravljenje in diagnostiko, ki sodelujejo v bolnišničnem sistemu na podlagi koncesije, ki je določen v členu 95 pete knjige Sozialgesetzbuch (zakonik o socialni varnosti), ali se zanje uporabljajo določbe člena 115 pete knjige zakonika o socialni varnosti,

[...]

in če gre za storitve, ki se nanašajo na dovoljenje, pogodbo ali določbe, ki so določene v zakoniku o socialni varnosti [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 7 W.-H. Peters je zdravnik specialist za klinično kemijo in laboratorijsko diagnostiko.
- 8 V davčnih letih od 2009 do 2012 je za laboratorijsko družbo LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH, ki opravlja laboratorijske storitve za samostojne zdravnike, rehabilitacijske klinike, zdravstvene organe in bolnišnice, opravljal storitve zdravstvene oskrbe.
- 9 Od zadnjenavedene je prejel mesečno plačilo v višini 6.000 EUR za te storitve, ki so med drugim vključevale izvedbo analiz, katerih predmet so bile natančne laboratorijske diagnoze in zdravniška pomoč pri ukrepih transfuzijske medicine v konkretnih terapevtskih primerih.

- 10 W.-H. Peters ni predložil obračuna davka na dodano vrednost za zadevna davčna leta, ker je menil, da so bile navedene storitve oproščene tega davka na podlagi člena 4, točka 14(a), prvi stavek, UStG.
- 11 Davčni urad je, nasprotno, štel, da so te storitve obdavčljive. Ta odločitev je bila obrazložena z ugotovitvijo, da je oprostitvev, določena v členu 4, točka 14(a), prvi stavek, UStG, pogojena s tem, da obstaja odnos zaupanja med zdravnikom in zdravljeno osebo, tega pogoja pa naj pri storitvah kliničnega kemika in laboratorijskega zdravnika ne bi bilo. Zato je izdal odločbe o pavšalni odmeri davka na dodano vrednost na podlagi neto honorarjev, ki jih je W.-H. Peters prejel za zadevna davčna leta.
- 12 S sklepom z dne 2. decembra 2013 je davčni urad zavrnil pritožbe, ki jih je W.-H. Peters vložil zoper te odločbe.
- 13 W.-H. Peters je zoper ta sklep vložil tožbo pri Finanzgericht Berlin-Brandenburg (finančno sodišče dežele Berlin-Brandenburg, Nemčija), ki je njegovi tožbi ugodilo in spremenilo sporne odločbe o odmeri, ker je menilo, da se za oprostitvev iz člena 4, točka 14(a), prvi stavek, UStG ne zahteva obstoj odnosa zaupanja med zdravnikom in zdravljeno osebo.
- 14 Davčni urad je pri predložitvenem sodišču vložil zahtevo za revizijo.
- 15 To sodišče ocenjuje, da element odnosa zaupanja nima odločilnega pomena za kraj opravljanja storitve, ki je v skladu s sodno prakso Sodišča odločilen za razlikovanje med primeri oprostitve iz člena 132(1)(b) in (c) Direktive 2006/112. Poleg tega predložitveno sodišče meni, da obstoj odnosa zaupanja med zdravnikom in pacientom ni nujni pogoj za oprostitvev dejavnosti v okviru zdravstvene oskrbe v smislu določbe nemškega prava, s katero je prenesen člen 132(1)(c) te direktive, saj je tak odnos zaupanja zgolj primer tipične uporabe te oprostitve.
- 16 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
 - „1. Ali se oprostitvev davka za zdravstveno oskrbo zdravnika specialista za klinično kemijo in laboratorijsko diagnostiko oseb v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, presoja v skladu s členom 132(1)(c) Direktive [2006/112] ali v skladu s členom 132(1)(b) navedene direktive?
 2. Ali je uporaba člena 132(1)(c) Direktive [2006/112] – če se ta določba uporablja – pogojena z obstojem zaupnega odnosa med zdravnikom in zdravljeno osebo?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 17 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(b) in (c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da za storitve zdravstvene oskrbe, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ki jih opravlja zdravnik specialist za klinično kemijo in laboratorijsko diagnostiko, lahko velja oprostitvev plačila DDV iz člena 132(1)(c) te direktive.
- 18 Najprej je treba poudariti, da je treba člen 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) ter člen 132(1)(b) in (c) Direktive 2006/112, katerih besedilo je

v bistvu enako, razlagati enako ter da se zato sodna praksa Sodišča v zvezi s prvo od teh določb lahko uporabi kot podlaga za razlago druge (glej v tem smislu sodbo z dne 10. junija 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, točka 27).

- 19 V skladu s členom 132(1)(b) Direktive 2006/112 države članice oprostitjo bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste. Člen 132(1)(c) te direktive pa določa oprostitev zdravstvene oskrbe oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica.
- 20 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da so s pojmom „zdravstvena oskrba“ iz člena 132(1)(b) Direktive 2006/112 in „zdravstvena oskrba oseb“ v smislu člena 132(1)(c) te direktive zajete storitve, katerih namen je postavitev diagnoze, obravnavanje, in kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav (sodba z dne 2. julija 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, točka 20 in navedena sodna praksa).
- 21 Prav tako je treba poudariti, da je merilo, ki ga je treba upoštevati za razločevanje med področjema uporabe obeh primerov oprostitve, določenih v navedenih določbah, manj povezano z naravo storitve kot s krajem opravljanja storitve. Člen 132(1)(b) navedene direktive se namreč nanaša na storitve, opravljene v bolnišnici, medtem ko se člen 132(1)(c) iste direktive nanaša na storitve, ki se opravljajo zunaj bolnišnice, tako na domu izvajalcev storitev kot na domu pacienta ali drugje (glej v tem smislu sodbi z dne 8. junija 2006, *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, točka 22, in z dne 2. julija 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, točka 19).
- 22 Iz predložitvene odločbe izhaja, da se prvo vprašanje za predhodno odločanje nanaša na storitve zdravstvene oskrbe, kar pomeni, da te storitve lahko spadajo v pojem „zdravstvena oskrba“ v smislu člena 132(1)(b) Direktive 2006/112 ali v pojem „zdravstvena oskrba oseb“ v smislu člena 132(1)(c) te direktive.
- 23 Kar zadeva uporabo člena 132(1)(b) navedene direktive za take storitve, je Sodišče že razsodilo, da lahko laboratorij ali zaključena enota, ki izpolnjuje primerljivo funkcijo, pomeni ustanovo „podobne vrste“ kot so „bolnišnice“ in „centri za zdravljenje in diagnostiko“, v smislu člena 132(1)(b) Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 2. julija 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 24 V teh okoliščinah je treba za presojo, ali je zdravstvena oskrba oproščena plačila DDV na podlagi člena 132(1)(b) te direktive, upoštevati vse zahteve, ki jih določa ta določba, pa tudi druge upoštevne določbe iz naslova IX, poglavje 1 in 2, navedene direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 21. marca 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 25 Poleg tega člen 133 Direktive 2006/112 državam članicam omogoča, da za odobritev oprostitve iz člena 132(1)(b) te direktive osebam, ki niso osebe javnega prava, predpišejo izpolnjevanje enega ali več pogojev, navedenih v tem členu.
- 26 V tem okviru se predložitveno sodišče, natančneje, sprašuje o možnosti uporabe člena 132(1)(c) Direktive 2006/112 za storitve, kot so te iz postopka v glavni stvari, če bi morale skleniti, da te storitve ne ustrezajo vsem pogojem za uporabo oprostitve iz člena 132(1)(b) te direktive.
- 27 V zvezi s tem je treba pojasniti, da storitve zdravstvene oskrbe, ki ne ustrezajo vsem postavljenim zahtevam za oprostitev plačila DDV iz člena 132(1)(b) navedene direktive, načeloma niso izključene iz oprostitve, ki je določena v členu 132(1)(c) iste direktive.

- 28 Iz besedila člena 132(1)(b) Direktive 2006/112 namreč nikakor ne izhaja, da je namen te določbe omejiti področje uporabe člena 132(1)(c) te direktive, ki se, kot je bilo opozorjeno v točki 21 te sodbe, nanaša na storitve zdravstvene oskrbe, ki se izvajajo – zunaj okvirov iz člena 132(1)(b) navedene direktive – pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredelijo države članice.
- 29 Poleg tega je glede medicinskih analiz, ki jih naročijo splošni zdravniki, Sodišče pojasnilo, da načelo davčne nevtralnosti ne bi bilo spoštovano, če bi se za take storitve uporabljala drugačna ureditev DDV glede na kraj, kjer se opravijo, medtem ko bi bila njihova kakovost glede na izobrazbo zadevnih izvajalcev storitev enaka (glej v tem smislu sodbo z dne 8. junija 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, točka 32).
- 30 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(b) in (c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da za storitve zdravstvene oskrbe, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ki jih opravlja zdravnik specialist za klinično kemijo in laboratorijsko diagnostiko, lahko velja oprostitvev plačila DDV iz člena 132(1)(c) te direktive, če ne izpolnjujejo vseh pogojev za uporabo oprostitve iz člena 132(1)(b) navedene direktive.

Drugo vprašanje

- 31 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je oprostitvev plačila DDV, ki je določena v tem členu, pogojena s tem, da se zadevna storitev zdravstvene oskrbe opravi v okviru odnosa zaupanja med pacientom in izvajalcem zdravstvene oskrbe.
- 32 V zvezi s tem je treba poudariti, da iz dobesečne razlage člena 132(1)(c) te direktive izhaja, da za storitev velja oprostitvev, če izpolnjuje dva pogoja, in sicer, prvič, da gre za zdravstveno oskrbo oseb in, drugič, da se opravi v okviru medicinske ali paramedicinske poklicne dejavnosti, kakor ju opredeljuje zadevna država članica (glej v tem smislu sodbi z dne 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, točka 27, ter z dne 27. aprila 2006, Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 in C-444/04, EU:C:2006:257, točka 23).
- 33 Iz besedila te določbe torej nikakor ne izhaja, da se z njo – da bi za storitve zdravstvene oskrbe oseb veljala oprostitvev – zahteva, da so te storitve opravljene v okviru odnosa zaupanja med izvajalcem zdravstvene oskrbe in zdravljeno osebo.
- 34 Dodatek takega pogoja poleg tega ni utemeljen glede na cilj, ki mu sledi navedena določba, znižati stroške zdravstvene oskrbe in jo narediti dostopnejšo posameznikom (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, točka 28 in navedena sodna praksa), če je navedena oskrba dovolj kakovostna (glej v tem smislu sodbo z dne 27. aprila 2006, Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 in C-444/04, EU:C:2006:257, točka 37), ne da bi bil obstoj odnosa zaupanja med pacientom in izvajalcem oskrbe v tem pogledu odločilen.
- 35 Res je, da je Sodišče že presodilo, da se – v nasprotju s členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive – oprostitvev iz člena 13(A)(1)(c) te direktive uporablja za storitve, ki se opravljajo zunaj bolnišnic in v okviru odnosa zaupanja med pacientom in izvajalcem zdravstvene oskrbe, ki se običajno razvije v zasebni ordinaciji tega izvajalca (glej v tem smislu sodbi z dne 23. februarja 1988, Komisija/Združeno kraljestvo, 353/85, EU:C:1988:82, točka 33, in z dne 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, točka 35).
- 36 Vendar iz teh ugotovitev ne more izhajati, da se oprostitvev iz člena 132(1)(c) Direktive 2006/112 uporablja samo za zdravstveno oskrbo oseb, opravljeno v okviru odnosa zaupanja med izvajalcem zdravstvene oskrbe in zdravljeno osebo.

- 37 Poudariti je namreč treba, da je bil namen navedenih ugotovitev le poudariti nasprotje med to določbo in členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive v povezavi z razmejitvijo področja uporabe obeh primerov oprostitve, določenih s tema določbama.
- 38 Tako je Sodišče v točki 33 sodbe z dne 23. februarja 1988, Komisija/Združeno kraljestvo (353/85, EU:C:1988:82), da bi odgovorilo na trditev Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska o vzporedni uporabi člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive in člena 13(A)(1)(c) te direktive, poudarilo pomen odnosa zaupanja med pacientom in izvajalcem zdravstvenih storitev, in posledično ugotovilo, da je dobavo zdravil in drugega blaga – razen dobav manjšega obsega, ki so nujno potrebne v okviru zdravstvene oskrbe oseb – fizično in gospodarsko mogoče ločiti od opravljanja storitev iz člena 13(A)(1)(c) te direktive.
- 39 Podobno se je Sodišče v točki 35 sodbe z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), sklicevalo na obstoj odnosa zaupanja med pacientom in izvajalcem zdravstvenih storitev, da bi poudarilo nasprotje med obema primeroma oprostitve iz člena 13(A)(1)(b) in (c) Šeste direktive v zvezi s krajem, kjer je treba opraviti storitve, s tem, da je ponazorilo okvir, v katerem se storitve iz člena 13(A)(1)(c) te direktive na splošno opravljajo.
- 40 V zvezi s tem je Sodišče v točki 36 te sodbe pojasnilo, da so na podlagi člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive oproščene vse storitve, opravljene v bolnišnici, medtem ko se s členom 13(A)(1)(c) te direktive želijo oprostiti zdravstvene storitve, ki se opravljajo zunaj bolnišnice, tako na domu izvajalca kot na domu pacienta ali na drugem mestu.
- 41 Poleg tega, čeprav je Sodišče v točki 27 navedene sodbe navedlo pogoje za oprostitev iz te določbe, se v zvezi s tem ni sklicevalo na obstoj odnosa zaupanja med pacientom in izvajalcem zdravstvenih storitev.
- 42 Iz tega izhaja, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da oprostitev plačila DDV, ki je določena v tem členu, ni pogojena s tem, da se zadevna storitev zdravstvene oskrbe opravi v okviru odnosa zaupanja med pacientom in izvajalcem zdravstvene oskrbe.

Stroški

- 43 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

1. Člen 132(1)(b) in (c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da za storitve zdravstvene oskrbe, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ki jih opravlja zdravnik specialist za klinično kemijo in laboratorijsko diagnostiko, lahko velja oprostitev plačila davka na dodano vrednost iz člena 132(1)(c) te direktive, če ne izpolnjujejo vseh pogojev za uporabo oprostitve iz člena 132(1)(b) navedene direktive.
2. Člen 132(1)(c) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da oprostitev plačila davka na dodano vrednost, ki je določena v tem členu, ni pogojena s tem, da se zadevna storitev zdravstvene oskrbe opravi v okviru odnosa zaupanja med pacientom in izvajalcem zdravstvene oskrbe.

Podpisi