

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 27. junija 2019(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 132(1)(c) – Oprostitve – Medicinska in paramedicinska poklicna dejavnost – Kiropraktika in osteopatija – Člen 98 – Priloga III, točki 3 in 4 – Farmacevtski izdelki in medicinski pripomočki – Nižja davčna stopnja – Dobava blaga in opravljanje storitev v okviru terapevtskih posegov in zdravljenj – Običajna davčna stopnja – Dobava blaga in opravljanje storitev v okviru estetskih posegov in zdravljenj – Načelo davčne nevtralnosti – Ohranitev učinkov nacionalne zakonodaje, ki ni združljiva s pravom Unije“

V zadevi C-597/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče, Belgija) z odločbo z dne 28. septembra 2017, ki je na Sodišču prispela 16. oktobra 2017, v postopku

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten in drugi,

Plast.Surg. BVBA in drugi,

Belgian Society for Private Clinics VZW in drugi

proti

Ministerraad,

SODIŠČE (šesti senat),

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

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in Bart Vandendriesa E. Maes in M. Deneff, advokaten,

– za Belgische Unie van Osteopaten in druge B. Hermans in J. Bosquet, advokaten, in H. Van den Keybus, avocate,

– za Plast.Surg. BVBA in druge T. De Gendt, advocaat,

- za belgijsko vlado J.-C. Halleux, P. Cottin in C. Pochet, agenti,
- za francosko vlado D. Colas, E. de Moustier in A. Alidière, agenti,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in P. Vanden Heede, agenta,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 98, člena 132(1)(b), (c) in (e) in člena 134 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) ter Priloge III, točki 3 in 4, k tej direktivi.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in Bartom Vandendriesom, Belgische Unie van Osteopaten in drugimi, Plast.Surg. BVBA in drugimi ter Belgian Society for Private Clinics VZW in drugimi na eni strani ter Ministerraad (svet ministrov, Belgija) na drugi glede predloga za razveljavitev določb belgijske zakonodaje glede uporabe davka na dodano vrednost (DDV) za opravljanje zdravstvene oskrbe ter za dobavo farmacevtskih izdelkov in medicinskih pripomočkov.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 Člen 96 Direktive 2006/112 določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

4 Člen 98 te direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]“

5 Člen 132(1) navedene direktive določa:

„Države članice oprostiti 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 oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti,

kot jo opredeli posamezna država članica;

[...]

(e) storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobno protetiko, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki;

[...]“

6 Člen 134 te direktive določa:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s točkami (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) v naslednjih primerih:

(a) če nista nujna za oproščene transakcije;

(b) če je njun osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.“

7 V Prilogi III k Direktivi 2006/112, naslovljeni „Seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz člena 98“, so v točki 3 navedeni „farmacevtski izdelki, ki se običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini, skupaj z izdelki, ki se uporabljajo za preprečevanje zanositve in sanitarno zaščito“.

8 V točki 4 te priloge so navedeni „medicinska oprema, pripomočki in druge naprave, ki se običajno uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izključno osebno rabo invalidne osebe, skupaj s popravili takšnega blaga ter dobava avtomobilskih sedežev za otroke“.

Belgijsko pravo

9 Člen 110 wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (zakon o ukrepih za pospeševanje ustvarjanja novih delovnih mest in krepitev kupne moči) z dne 26. decembra 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30. december 2015, str. 80634, v nadaljevanju: zakon z dne 26. decembra 2015) določa:

„Člen 44 zakonika o davku na dodano vrednost, ki ga je nadomestil zakon z dne 28. decembra 1992 in ki je bil nazadnje spremenjen z zakonom z dne 12. maja 2014, se spremeni tako:

a) Odstavek 1 se nadomesti s tem besedilom:

„1. Davka so oproščene storitve, ki jih opravljajo te osebe v okviru svoje običajne dejavnosti:

(1) zdravniki, zobozdravniki in fizioterapevti;

V točki 1 omenjena oprostitve ne velja za storitve, ki jih opravljajo zdravniki in ki zadevajo estetske posege in zdravljenja:

a) če ti posegi in zdravljenja niso vpisani v seznam zdravstvenih storitev za potrebe obveznega zdravstvenega in invalidskega zavarovanja;

b) če ti posegi in zdravljenja sicer so vpisani v seznam zdravstvenih storitev za potrebe obveznega zdravstvenega in invalidskega zavarovanja, vendar pa ne izpolnjujejo pogojev za upravičenost do vračila v skladu z določbami glede obveznega zdravstvenega zavarovanja in nadomestil.

(2) babice, bolnišarji negovalci in pomožniki negovalcev;

(3) strokovnjaki, ki opravljajo priznani in regulirani pomožni zdravstveni poklic; zadevne so njihove storitve v okviru opravljanja pomožnega zdravstvenega poklica, ki so vpisane v seznam zdravstvenih storitev za potrebe obveznega zdravstvenega in invalidskega zavarovanja.'

b) Odstavek 2, točka 1, se nadomesti s tem besedilom:

1. (a) bolnišnica in zdravstvena oskrba ter z njo tesno povezane storitve in dobave blaga, ki jih opravljajo bolnišnice in psihiatrične ustanove, klinike in ambulate v okviru opravljanja svoje običajne dejavnosti;

Oprostitev, navedena pod točko (a), ne zadeva bolnišnice in zdravstvene oskrbe ter s tem tesno povezanih storitev in dobav blaga, ki se nanašajo na posege in zdravljenja, navedene v odstavku 1, točka 1, drugi pododstavek;

(b) prevozi bolnikov in poškodovancev v posebej za to namenjenih vozilih."

10 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je na podlagi člena 1, drugi odstavek, točka (a), du koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt (kraljevi odlok št. 20 o doložitvi stopnje davka na dodano vrednost in doložitvi delitve blaga in storitev v skladu s to stopnjo) z dne 20. julija 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31. julij 1970, str. 7920) za farmacevtske izdelke in medicinske pripomočke v Belgiji običajno določena nižja stopnja DDV v višini 6 %.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Kiropraktiki, osteopati, plastični kirurgi in nekatera poklicna združenja so pri predložitvenem sodišču maja in junija 2016 vložili tožbe med drugim za razveljavitev člena 110 zakona z dne 26. decembra 2015.

12 Kiropraktiki, osteopati in nekatera njihova poklicna združenja tožbe utemeljujejo med drugim z domnevno kršitvijo člena 132(1)(c) Direktive 2006/112. Menijo, da člen 110 navedenega zakona ni združljiv s to določbo, saj brez razumne utemeljitve oprostitve DDV pridržuje osebam, ki opravljajo zakonsko urejeno medicinsko ali paramedicinsko poklicno dejavnost, ki je status, ki ga v skladu z belgijskim pravom kiropraktiki in osteopati nimajo.

13 Tožbe, ki so jih vložili plastični kirurgi, temeljijo med drugim na obstoju razlike med neupravičeno različnim obravnavanjem – v belgijskem pravu – farmacevtskih izdelkov in medicinskih pripomočkov, ki se predpišejo zaradi estetskih posegov in zdravljenj, ter farmacevtskih izdelkov in medicinskih pripomočkov, ki se predpišejo zaradi terapevtskih posegov in zdravljenj, saj je nižja stopnja DDV veljala le za zadnje navedene.

14 Predložitveno sodišče poleg tega navaja, da je svet ministrov podredno predlagal, da se prehodno ohranijo učinki določb, ki jih bo po potrebi razveljavilo, da se belgijskemu zakonodajalcu omogoči, da bo nacionalno ureditev iz postopka v glavni stvari uskladi z Direktivo 2006/112.

15 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je ta predlog na eni strani utemeljen z upravnimi in finančnimi problemi ter s pravno negotovostjo za naslovnike zadevnih storitev, ki naj bi jo povzročila razveljavitev določb iz postopka v glavni stvari z retroaktivnim učinkom, in na drugi strani s kršitvijo te direktive, ki naj bi povzročila uporabo ureditve, ki je veljala pred sprejetjem zakona z dne 26. decembra 2015.

16 Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče, Belgija) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 132(1)(c) Direktive [2006/112] razlagati tako, da je v tej določbi navedena oprostitvev tako glede konvencionalnih kakor tudi glede nekonvencionalnih praks pridržana osebam, ki opravljajo medicinsko ali paramedicinsko poklicno dejavnost v skladu z nacionalnimi določbami o zdravstvenih poklicih in ki izpolnjujejo zahteve, določene v teh nacionalnih določbah, in da so od oprostitve izključene osebe, ki ne izpolnjujejo teh zahtev, vendar pa so člani poklicnega združenja kiropraktikov in osteopatov in izpolnjujejo zahteve, ki jih določa to združenje?

2. Ali je treba člen 132(1)(b), (c) in (e), člen 134 in člen 98 Direktive [2006/112] v povezavi s točkama 3 in 4 Priloge III k tej direktivi, predvsem z vidika davčne nevtralnosti, razlagati tako,

(a) da nasprotujejo nacionalni določbi, ki določa nižjo stopnjo DDV za farmacevtske izdelke in medicinske pripomočke, ki se predpišejo zaradi posega ali zdravljenja s terapevtskim značajem, medtem ko se za farmacevtske izdelke in medicinske pripomočke, ki se predpišejo zaradi posega ali zdravljenja z zgolj estetskim značajem in so s tem tesno povezani, uporablja splošna stopnja DDV,

(b) ali pa tako, da dovoljujejo oziroma nalagajo enako obravnavanje obeh navedenih primerov?

3. Ali mora [ustavno] sodišče začasno ohraniti posledice določb, ki jih je treba razveljaviti [zaradi njihove nezdržljivosti, ki je bila ugotovljena že v Direktivi 2006/112], ter določb, ki jih je po potrebi treba v celoti ali delno razveljaviti, v primeru, da bi iz odgovora na prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje izhajalo, da so v nasprotju s pravom Evropske unije, z namenom, da bi bilo [nacionalnemu] zakonodajalcu omogočeno, da jih uskladi s tem pravom?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

17 Predložitevno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je uporaba oprostitve, ki jo določa, pridržana storitvam, ki jih opravijo osebe, ki opravljajo medicinsko ali paramedicinsko poklicno dejavnost, ki jo ureja zakonodaja zadevne države članice.

18 Najprej je treba ugotoviti, da je treba člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive 77/388/EGS 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) in člen 132(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati enako ter da se tako sodna praksa Sodišča v zvezi s prvo 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 Iz dobresedne razlage člena 132(1)(c) Direktive 2006/112 izhaja, da za storitev velja oprostitvev, če izpolnjuje dva pogoja, in sicer, prvi, da gre za nego osebe in, drugi, 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, in 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).

20 Iz predložitvene odločbe izhaja, da osebe, ki opravljajo poklicne dejavnosti, kot so te v postopku v glavni stvari, gotovo zagotavljajo nego osebam, saj ponujajo zdravljenja, katerih namen je zdraviti bolezni, in kolikor je mogoče, pozdraviti bolezni ali zdravstvene težave.

21 V teh okoliščinah se zastavljeno vprašanje nanaša le na obseg drugega pogoja, navedenega v točki 19 te sodbe, z ugotavljanjem, ali se le poklicne dejavnosti, ki jih ureja zakonodaja zadevne države članice, lahko obravnavajo kot „medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti“ v smislu člena 132(1)(c) Direktive 2006/112.

22 V zvezi s tem je treba navesti, da prav ta pogoj zahteva, da se pridrži oprostitev, ki jo določa, nekaterim poklicnim dejavnostim, pa iz besedila te določbe ne izhaja, da je zakonodajalec Unije želel zadevnim državam članicam naložiti, da to oprostitev pridržijo le poklicnim dejavnostim, ki jih ureja njihova zakonodaja.

23 Iz samega besedila te določbe namreč izhaja, da ta določba ne opredeljuje pojma „medicinska in paramedicinska poklicna dejavnost“, ampak v zvezi s tem napotuje na opredelitev, ki jo določa nacionalno pravo držav članic (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 28).

24 Države članice imajo v teh okoliščinah za zagotovitev pravilne in preproste uporabe oprostitve, določene v členu 132(1)(c) Direktive 2006/112, široko diskrecijsko pravico za opredelitev poklicnih dejavnosti, v okviru opravljanja katerih so storitve zdravstvene oskrbe oseb oproščene DDV, in zlasti za določitev, katere kvalifikacije se zahtevajo za opravljanje teh poklicnih dejavnosti (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, točke 29, 30 in 32).

25 Ta diskrecijska pravica pa nikakor ni neomejena, zato morajo države članice upoštevati na eni strani cilj te določbe, ki je zagotoviti, da se oprostitev uporabi le za storitve zdravstvene oskrbe oseb, ki jih opravljajo osebe, ki imajo zahtevane poklicne kvalifikacije, in na drugi strani načelo davčne nevtralnosti (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, točke 31, 36 in 37).

26 Države članice morajo torej najprej zagotoviti spoštovanje tega cilja, tako da zagotovijo, da se oprostitev, ki je določena v tej določbi, uporablja le za storitve zdravstvene oskrbe, ki so zadosti kakovostne (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).

27 Prav morajo države članice preveriti, da imajo ponudniki zadevnih storitev zdravstvene oskrbe poklicne kvalifikacije, ki se za to zahtevajo (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, točki 37 in 38), pa se s tem ne zahteva nujno, da te osebe opravljajo poklicno dejavnost, ki jo ureja zakonodaja zadevne države članice, če se lahko določijo drugi uinkoviti načini preverjanja njihovih poklicnih kvalifikacij glede na organizacijo medicinskih in paramedicinskih poklicnih dejavnosti v tej državi članici.

28 Na drugem mestu morajo države članice upoštevati načelo davčne nevtralnosti, ki nasprotuje temu, da bi se podobne in zato med seboj konkurenčne vrste blaga ali storitev z vidika DDV obravnavale različno (sodba z dne 27. aprila 2006, Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 in C-444/04, EU:C:2006:257, točka 39 in navedena sodna praksa).

29 S to zahtevo se ne zahteva niti to, da se oprostitev, ki je določena v členu 132(1)(c) Direktive 2006/112, nujno pridrži osebam, ki opravljajo poklicno dejavnost, ki jo ureja zakonodaja

zadevne države ?lanice, ker ni mogo?e na splošno in absolutno izklju?iti, da imajo osebe, ki ne opravljajo te poklicne dejavnosti, lahko kvalifikacije, ki so nujne za zagotavljanje zadostne oskrbe, da je to oskrbo mogo?e obravnavati kot podobno tisti, ki jo zagotavljajo osebe, ki opravljajo to poklicno dejavnost, zlasti ?e so te pridobile izobrazbo, ki jo zagotavlja izobraževalna ustanova, ki jo ta država ?lanica priznava.

30 Iz sodne prakse Sodiš?a izhaja tudi, da je zakonski okvir zadevne države ?lanice le en element med drugimi, ki jih je treba upoštevati za dolo?itev, ali ima dav?ni zavezanec poklicne kvalifikacije, ki se zahtevajo, da se lahko uporabi ta oprostitev (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, to?ki 46 in 50), kar pomeni, da to, da se za osebe, ki zagotavljajo nego oseb, zahteva, da opravljajo zakonsko urejeno poklicno dejavnost, ne more biti pogoj, ki ga bi morale nujno za to dolo?iti države ?lanice.

31 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 132(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da uporaba oprostitve, ki jo dolo?a, ni pridržana storitvam, ki jih opravijo osebe, ki opravljajo medicinsko ali paramedicinsko poklicno dejavnost, ki jo ureja zakonodaja zadevne države ?lanice.

Drugo vprašanje

Dopustnost

32 Belgijska vlada trdi, da je drugo vprašanje brezpredmetno in zato ne zahteva odgovora. Belgijska zakonodaja namre? ne razlikuje med stopnjami DDV, ki se uporabljajo za farmacevtske izdelke in medicinske pripomo?ke na podlagi njihove uporabe, in torej ne dolo?a uporabe razli?nih stopenj, kadar so ti izdelki in pripomo?ki predpisani zaradi terapevtskih posegov ali zdravljenj, ne pa zaradi estetskih posegov ali zdravljenj.

33 V zvezi s tem iz predložitvene odlo?be izhaja, da predložitveno sodiš?e meni, da je belgijsko zakonodajo iz postopka v glavni stvari mogo?e razlagati na ve? na?inov. V teh okoliš?inah se drugo vprašanje nanaša med drugim na to, da se ugotovi, ali je treba na podlagi prava Unije odpraviti razlago te zakonodaje, v skladu s katero se uporabijo razli?ne stopnje DDV za farmacevtske izdelke in medicinske pripomo?ke glede na njihovo uporabo.

34 ?eprav torej belgijska vlada meni, da je taka razlaga navedene zakonodaje vsekakor izklju?ena, ta trditev o?itno temelji na druga?ni razlagi nacionalnega prava, kot jo je podalo predložitveno sodiš?e.

35 Iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a pa izhaja, da v okviru sistema sodnega sodelovanja, vzpostavljenega s ?lenom 267 PDEU, Sodiš?e ni pristojno, da bi se izreklo o razlagi nacionalnih dolo?b niti da bi presojalo ali preverjalo, ali jih predložitveno sodiš?e pravilno razlaga (sodba z dne 26. marca 2015, Macikowski, C?499/13, EU:C:2015:201, to?ka 51 in naslednje), ampak mora v okviru delitve pristojnosti med njim in nacionalnimi sodiš?i upoštevati tak dejanski in pravni okvir, kakor je opredeljen v predložitveni odlo?bi in v katerega se uvrš?ajo vprašanja za predhodno odlo?anje (glej v tem smislu sodbo z dne 15. aprila 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí in VEGAP, C?518/08, EU:C:2010:191, to?ka 21).

36 Iz tega izhaja, da je treba drugo vprašanje razglasiti za dopustno.

Vsebinska presoja

37 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 98, ?len

132(1)(b), (c) in (e) ter člen 134 Direktive 2006/112 v povezavi s Prilogo III, točki 3 in 4, k tej direktivi razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki razlikuje med farmacevtskimi izdelki in medicinskimi pripomočki, ki se predpišejo zaradi terapevtskega posega ali zdravljenja, na eni strani, in farmacevtskimi izdelki in medicinskimi pripomočki, ki se predpišejo zaradi izključno estetskih posegov ali zdravljenja, na drugi, ker za zadnje navedene ne dajejo pravice do nižje stopnje DDV, ki pa se uporabi za prve.

38 Uvodoma je treba navesti, da čeprav se besedilo drugega vprašanja nanaša med drugim na člena 132 in 134 Direktive 2006/112, se obrazložitev predložitvene odločbe v zvezi s tem vprašanjem ne nanaša na ti določbi, ampak, nasprotno, kaže na to, da je edini namen tega vprašanja pojasniti, ali pravo Unije izključuje, da se za nekatere farmacevtske izdelke in nekatere medicinske pripomočke lahko uporabi običajna stopnja DDV, tako da zanje ne velja nižja stopnja DDV, ki je določena v členu 98 te direktive v povezavi s Prilogo III, točki 3 in 4, k tej direktivi, če se je država članica odločila, da uporabi to nižjo stopnjo za ostale farmacevtske izdelke in medicinske pripomočke.

39 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti ob upoštevanju člena 98 Direktive 2006/112, pri čemer odgovor na to vprašanje ne vpliva na mogočo uporabo ureditve oprostitve DDV, določeno v členu 132(1)(b) te direktive, za farmacevtske izdelke in medicinske pripomočke, ki so nujno potrebni v času oskrbe, ki jo določa ta določba, in na mogočo uporabo ureditve oprostitve iz člena 132(1)(c) in (e) navedene direktive za farmacevtske izdelke in medicinske pripomočke, ki so nujno potrebni v času storitev, ki jih zajemata ti določbi (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, točka 34).

40 Glede farmacevtskih izdelkov in medicinskih pripomočkov, ki jih ti ureditvi oprostitve ne zajemata, je treba spomniti, da v skladu s členom 96 Direktive 2006/112 za dobavo blaga in opravljanje storitev natančno velja enaka stopnja DDV, in sicer običajna stopnja, ki jo določi vsaka država članica (glej v tem smislu sodbo z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, točka 20 in navedena sodna praksa).

41 Z odstopanjem od tega načela člen 98 te direktive določa možnost uporabe nižje stopnje DDV za kategorije dobav blaga in storitev iz Priloge III k navedeni direktivi (glej v tem smislu sodbi z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, točka 21, in z dne 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, točka 22).

42 Ta ureditev odstopanja se glede farmacevtskih izdelkov in medicinskih pripomočkov uporabi za blago, ki ustreza bistvenim pogojem, določenim v tej prilogi, točki 3 in 4.

43 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da čeprav se točka 3 navedene priloge nanaša na farmacevtske izdelke le, če se ti običajno uporabljajo za zdravstveno oskrbo, preprečevanje bolezni ter medicinsko in veterinarsko oskrbo, ta pogoj kot takšen ne zahteva, da farmacevtski izdelki, ki se predpišejo zaradi izključno estetskih posegov ali zdravljenja, ne smejo biti upravičeni do nižje stopnje DDV, saj se navedeni pogoj upošteva za običajno uporabo izdelkov, na katere se nanaša, in ne na njihovo konkretno uporabo.

44 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je zakonodajalec Unije le določil možnost za države članice, da se uporabi nižja stopnja DDV za dobavo blaga in storitev iz kategorij iz Priloge III k Direktivi 2006/112 ter da morajo zato države članice med temi dobavami blaga in storitev natančno določiti tiste, za katere se uporabi nižja stopnja DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točka 23, in z dne 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, točka 23).

45 Države članice lahko torej izberejo uporabo nižje stopnje DDV za nekatere farmacevtske

proizvode ali medicinske pripomočke med tistimi, navedenimi v Prilogi III, točki 3 in 4, k tej direktivi, za preostale izdelke in pripomočke pa uporabijo splošno stopnjo (glej v tem smislu sodbo z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, točka 26).

46 Kadar pa se neka država članica odloži, da bo selektivno uporabila nižjo stopnjo DDV za nekatero posebno blago ali storitve iz Priloge III k navedeni direktivi, mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti (sodba z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, točka 28 in navedena sodna praksa).

47 To načelo nasprotuje temu, da bi se podobno blago ali podobne storitve, ki si medsebojno konkurirajo, z vidika DDV obravnavali različno (sodbi z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točka 24, in z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, točka 30).

48 Da bi se ugotovilo, ali so si blago ali storitve podobni, je treba predvsem upoštevati stališče povprečnega potrošnika. Blago ali storitve so si podobni, če imajo podobne lastnosti in izpolnjujejo enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njihove uporabe ter če obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno blago ali storitev (sodbi z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točka 25, in z dne 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, točka 31).

49 V teh okoliščinah je treba navesti, da je Sodišče že odločilo, prvič, da vseh farmacevtskih izdelkov ni mogoče nujno obravnavati kot podobnih za uporabo načela nevtralnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 3. maja 2001, Komisija/Francija, C-481/98, EU:C:2001:237, točka 30) in, drugič, da se konkretna uporaba, ki so ji namenjene dobave blaga, lahko upošteva za presojo, ali so si te dobave podobne s stališča povprečnega potrošnika (glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 2011, Komisija/Nizozemska, C-41/09, EU:C:2011:108, točka 66).

50 V obravnavanem primeru zakonodaja iz postopka v glavni stvari po mnenju predložitvenega sodišča določa različno obravnavanje farmacevtskih izdelkov in medicinskih pripomočkov, ki se predpišejo zaradi terapevtskega zdravljenja, ter farmacevtskih izdelkov in medicinskih pripomočkov, ki se predpišejo zaradi estetskega zdravljenja. Ugotoviti je torej treba, da sta uporaba za terapevtsko zdravljenje in uporaba za estetsko nego dve vrsti konkretnih uporab, ki sta jasno ločeni in ki s stališča povprečnega potrošnika ne ustrezata isti potrebi.

51 V teh okoliščinah je treba šteti, da zakonodaja, kakršno obravnava predložitveno sodišče, razlikuje med dvema kategorijama farmacevtskih izdelkov in medicinskih pripomočkov, ki za namene uporabe načela davčne nevtralnosti nista podobni.

52 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 98 Direktive 2006/112 v povezavi s Prilogo III, točki 3 in 4, k tej direktivi razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki različno obravnava farmacevtske izdelke in medicinske pripomočke, ki se predpišejo zaradi terapevtskih posegov ali zdravljenj, na eni strani ter farmacevtske izdelke in medicinske pripomočke, ki se predpišejo zaradi izključno estetskih zdravljenj na drugi strani, ker za zadnjenavedene ne daje pravice do nižje stopnje DDV, ki pa se uporabi za prve.

Tretje vprašanje

53 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, nacionalno sodišče lahko uporabi nacionalno določbo, ki mu dopušča, da ohrani nekatere uinke nacionalnega akta, ki je bil razveljavljen, da bi zaščitno ohranilo uinek nacionalnih določb, za katere meni, da niso združljive z Direktivo 2006/112, dokler se te ne

uskladijo s to direktivo, da bi se, prvi?, omejila tveganja pravne negotovosti, ki nastanejo z retroaktivnim u?inkom te razveljavitve, ter drugi?, prepre?ila uporaba nacionalne ureditve, ki je veljala pred temi dolo?bami in ki ni združljiva z navedeno direktivo.

54 Iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a izhaja, da so države ?lanice na podlagi na?ela lojalnega sodelovanja, dolo?enega v ?lenu 4(3) PEU, dolžne odpraviti protipravne posledice kršitve prava Unije in da je taka obveznost naložena vsakemu organu zadevne države ?lanice v okviru njegovih pristojnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 28. februarja 2012, *Inter-Environnement Wallonie in Terre wallonne*, C?41/11, EU:C:2012:103, to?ka 43, in z dne 28. julija 2016, *Association France Nature Environnement*, C?379/15, EU:C:2016:603, to?ka 31).

55 Ko torej organi zadevne države ?lanice ugotovijo, da nacionalna ureditev ni združljiva s pravom Unije, morajo z ohranitvijo možnosti izbire med ukrepi, ki jih je treba sprejeti, poskrbeti za ?im hitrejšo uskladitev nacionalnega prava s pravom Unije in za to, da se posameznikom omogo?i polni u?inek pravic, ki zanje izhajajo iz prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 21. junija 2007, *Jonkman in drugi*, od C?231/06 do C?233/06, EU:C:2007:373, to?ka 38).

56 V teh okoliš?inah morajo nacionalna sodiš?a, ki odlo?ajo o tožbi zoper nacionalno zakonodajo, ki ni združljiva z Direktivo 2006/112, na podlagi nacionalnega prava sprejeti ukrepe za odpravo izvajanja te ureditve (glej po analogiji sodbi z dne 28. februarja 2012, *Inter-Environnement Wallonie in Terre wallonne*, C?41/11, EU:C:2012:103, to?ka 47, in z dne 28. julija 2016, *Association France Nature Environnement*, C?379/15, EU:C:2016:603, to?ka 32).

57 V postopku v glavni stvari predložitveno sodiš?e odlo?a o tožbi za razveljavitve in želi izvedeti, ali lahko z razveljavitvijo izpodbijanih nacionalnih dolo?b glede na okoliš?ine postopka v glavni stvari ohrani u?inke teh dolo?b za za?asno obdobje, ki je namenjeno temu, da se te dolo?be nadomestijo z novimi nacionalnimi dolo?bami, ki so združljive z Direktivo 2006/112.

58 V zvezi s tem je treba najprej navesti, da taka rešitev v postopku v glavni stvari ne more biti utemeljena s tem, da se omeji morebitna pravna negotovost, ki nastane zaradi retroaktivnega u?inka razveljavitve navedenih dolo?b.

59 Tudi ?e nujni razlogi pravne varnosti lahko izjemoma pripeljejo do za?asne odložitve u?inka izrinjenja, ki ga ima neposredno uporabljiv predpis prava Unije v razmerju do nacionalnega prava, ki je v nasprotju z njim, je treba v obravnavanem primeru tako odložitev takoj izklju?iti, ker predložitveno sodiš?e ni navedlo konkretnih elementov, da obstajajo posebna tveganja za pravno negotovost (glej po analogiji sodbo z dne 8. septembra 2010, *Winner Wetten*, C?409/06, EU:C:2010:503, to?ka 67).

60 Natan?neje, le finan?ne in upravne posledice, ki bi lahko izhajale iz razveljavitve dolo?b, ki se izpodbijajo v postopku v glavni stvari, ne zadostujejo za opredelitev nujnih razlogov pravne varnosti (glej po analogiji sodbi z dne 18. oktobra 2012, *Mednis*, C?525/11, EU:C:2012:652, to?ka 44, in z dne 10. aprila 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, to?ka 111).

61 Na drugem mestu je treba glede okoliščin, da bi razveljavitev teh določb pomenila uporabo nacionalne ureditve, ki je veljala pred navedenimi določbami in ki ni združljiva z Direktivo 2006/112, je treba navesti, da je Sodišče razsodilo, da se nacionalnemu sodišču lahko izjemoma dovoli uporaba nacionalne določbe, ki mu dopušča, da ohrani nekatere učinke razveljavljenega akta, če so izpolnjeni nekateri pogoji. Med temi pogoji je zahteva, da je ta akt ukrep za pravilen prenos obveznosti prava Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 28. februarja 2012, *Inter-Environnement Wallonie in Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, točka 63, in z dne 28. julija 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, točka 43).

62 V postopku v glavni stvari pa izpodbijane določbe očitno niso tak ukrep pravilnega prenosa.

63 Iz tega izhaja, da je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, nacionalno sodišče ne sme uporabiti nacionalne določbe, ki mu dopušča, da ohrani nekatere učinke razveljavljenega akta, da bi začasno ohranilo učinek nacionalnih določb, za katere je ugotovilo, da so nezdružljive z Direktivo 2006/112, dokler se te ne uskladijo s to direktivo, da bi se, prvič, omejila tveganja pravne negotovosti, ki izhajajo iz retroaktivnega učinka te razveljavitve, ter drugič, preprečila uporaba nacionalne ureditve, ki je veljala pred temi določbami in ki ni združljiva z navedeno direktivo.

Stroški

64 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

1. Člen 132(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da uporaba oprostitve, ki jo ta člen določa, ni pridržana storitvam, ki jih opravijo osebe, ki opravljajo medicinsko ali paramedicinsko poklicno dejavnost, ki jo ureja zakonodaja zadevne države članice.

2. Člen 98 Direktive 2006/112 v povezavi s Prilogo III, točki 3 in 4, k tej direktivi je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki različno obravnava farmacevtske izdelke in medicinske pripomočke, ki se predpišejo zaradi terapevtskih posegov ali zdravljenj, na eni strani ter farmacevtske izdelke in medicinske pripomočke, ki se predpišejo zaradi izključno estetskih zdravljenj, na drugi strani, ker za zadnje navedene ne daje pravice do nižje stopnje davka na dodano vrednost (DDV), ki pa se uporabi za prve navedene.

3. V okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, nacionalno sodišče ne sme uporabiti nacionalne določbe, ki mu dopušča, da ohrani nekatere učinke razveljavljenega akta, da bi začasno ohranilo učinek nacionalnih določb, za katere je ugotovilo, da so nezdružljive z Direktivo 2006/112, dokler se te ne uskladijo s to direktivo, da bi se, prvič, omejila tveganja pravne negotovosti, ki izhajajo iz retroaktivnega učinka te razveljavitve, ter drugič, preprečila uporaba nacionalne ureditve, ki je veljala pred temi določbami in ki ni združljiva z navedeno direktivo.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.