

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

9. března 2017(*)

„Řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 odst. 2 – Příloha III body 3 a 4 – Zásada daňové neutrality – Léčba kyslíkem – Snížená sazba DPH – Kyslíkové lahve – Základní sazba DPH – Kyslíkové koncentrátory“

Ve věci C-573/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour d'appel de Liège (Odvolací soud v Lutychu, Belgie) ze dne 28. října 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 9. listopadu 2015, v řízení

État belge

proti

Oxycure Belgium SA,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, A. Arabadžev a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: V. Giacobbo-Peyronnel, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. září 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Oxycure Belgium SA F. Fosseurem, avocat,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci, ve spolupráci s D. Carmenem, expert,
- za Evropskou komisi J.-F. Brakelandem a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. října 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úč. vst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) a přílohy III bodů 3 a 4 této směrnice s ohledem na zásadu daňové neutrality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi État belge (Belgický stát) a společností Oxycure Belgium SA (dále jen „Oxycure“) ve věci výb?ru dan? z p?idané hodnoty (DPH) z prodeje ?i pronájmu kyslíkových koncentrátor? a p?íslušenství pro lé?bu kyslíkem.

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 4 od?vodn?ní sm?rnice o DPH stanoví:

„Dosažení cíle vytvo?ení vnit?ního trhu p?edpokládá, že v ?lenských státech jsou uplat?ovány právní p?edpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodá?ské sout?že ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních p?edpis? týkajících se daní z obratu pomocí systému [DPH], která co nejvíce vylou?í faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodá?ské sout?že jak na úrovni ?lenských stát?, tak na úrovni Spole?enství.“

4 ?lánek 96 této sm?rnice stanoví:

„?lenské státy uplat?ují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý ?lenský stát jako procentní podíl ze základu dan? a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

5 ?lánek 98 odst. 1 a 2 uvedené sm?rnice stanoví:

„1. ?lenské státy mohou uplat?ovat jednu ?i dv? snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplat?ují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb t?ch kategorií, které jsou uvedeny v p?íloze III.

[...]“

6 V bod? 3 p?ílohy III sm?rnice o DPH jsou zahrnuty „farmaceutické výrobky obvykle užívané pro pé?i o zdraví, prevenci chorob a pro ú?ely léka?ské a veterinární pé?e, v?etn? výrobk? užívaných k antikoncepci a hygienické ochran? [žen]“.

7 V bod? 4 této p?ílohy jsou zahrnuty „léka?ské vybavení, pom?cky a ostatní za?ízení, která jsou obvykle ur?ena k lé?ení zdravotního postižení nebo ke zmírn?ní jeho d?sledk?, pro výlu?nou osobní pot?ebu zdravotn? postižených, v?etn? oprav takového zboží, jakož i dodání d?tských seda?ek do automobilu“.

Belgické právo

8 Arrêté royal no 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (královské na?ízení ?. 20 ze dne 20. ?ervence 1970 o stanovení sazeb dan? z p?idané hodnoty a o za?azení zboží a služeb podle t?chto sazeb, dále jen „královské na?ízení ?. 20“) stanoví, že snížená sazba DPH ve výši 6 % se uplatní na zboží a služby uvedené v jeho tabulce A.

9 Oddíl XXIII této tabulky A uvádí mimo jiné „ortopedické pom?cky (v?etn? chirurgických pás?); prost?edky a pom?cky k lé?b? zlomenin (dlahy a podobné prost?edky); zubní, o?ní a jiné protézy a pom?cky; pom?cky pro nedoslýchavé a jiné prost?edky nošené v ruce nebo na t?le, anebo implantované v organismu ke kompenzování následk? n?jaké vady nebo neschopnosti; individuální pom?cky speciáln? navržené k nošení pacienty se stomií a osobami trpícími

inkontinencí, s výjimkou hygienických vložek, slipových vložek a d?tských plenek a plenkových kalhotek pro d?ti mladší šesti let; individuální p?íslušenství, které je sou?ástí um?lé ledviny, v?etn? používaných schránek“, „aerosolové p?ístroje a jejich p?íslušenství; individuální pom?cky na podávání mukolytik“ a „infuzní pumpy k podávání analgetik“.

10 Oddíl XXXIV uvedené tabulky A se vztahuje na pronájem tohoto zboží.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

11 Oxycure je spole?nost, jejíž hlavní ?innost spo?ívá v pronájmu a prodeji kyslíkových koncentrátor?. Sou?ástí tohoto druhu p?ístroj? je díl, jehož ú?elem je koncentrace kyslíku obsaženého v okolním vzduchu, a dále nosní kanyla ?i kyslíková maska a p?ívodní kyslíková hadice, která je nedílnou sou?ástí p?ístroje. Kyslíkové koncentrátory umož?ují domácí lé?bu kyslíkem u pacient?, kte?í trpí dechovou nedostate?ností nebo jinou vážnou nedostate?ností, která vyžaduje lé?bu kyslíkem, a jejichž stav se již nem?že zlepšit používáním lé?ivých p?ípravk?, jako jsou aerosoly a bronchodilatátory.

12 Ze spisu, který má Soudní dv?r k dispozici, vyplývá, že belgický správce dan? do zápisu z ústního jednání dne 26. listopadu 2010 uvedl, že spole?nost Oxycure v období mezi 1. ?íjnem 2007 a 31. b?eznem 2010 uplat?ovala na pronájem a prodej kyslíkových koncentrátor? a jejich p?íslušenství sníženou sazbou DPH ve výši 6 %, a?koliv tato pln?ní m?la podle královského na?ízení ?. 20 podléhat základní sazb? ve výši 21 %. Na základ? tohoto zápisu byl vydán platební vým?r na splatné dan? ve výši 1 291 621, 17 eura a uložena pokuta ve výši 129 160 eur.

13 Dne 28. prosince 2011 podala spole?nost Oxycure žalobu proti tomuto platebnímu vým?ru k tribunal de première instance de Namur (Soud prvního stupn? v Namuru, Belgie), který rozsudkem ze dne 25. dubna 2013 tento vým?r zrušil.

14 Dne 27. ?ervna 2013 se belgický stát proti tomuto rozsudku odvolal k cour d'appel de Liège (Odvolací soud v Lutychu, Belgie).

15 Tento soud poznamenal, že kyslíkové koncentrátory jsou spole?n? s lahvemi s medicínálním kyslíkem a nádobami na kapalný medicínální kyslík jedním ze t?í zdroj? kyslík?, jež jsou na trhu k dispozici, p?i?emž tyto zdroje jsou vzájemn? zam?nitelné ?i se dopl?ují. Podle zprávy Centre fédéral belge des soins de santé (Belgické federální odborné st?edisko pro oblast zdravotní pé?e) je totiž každý ze zdroj? k dispozici ve stacionární podob? zna?né velikosti a v p?enosné podob? malých rozm?r?. Z této zprávy má rovn?ž vyplývat, že z hlediska klinické ú?innosti jsou všechny kyslíkové lé?by srovnatelné. Není totiž ur?ující, z kterého z t?chto t?í možných zdroj? je kyslík dodáván a zda se jedná o zdroj stacionární ?i p?enosný, nebo? rozdíly mezi t?mito zp?soby jsou spojeny výlu?n? s otázkou pohodlí (hluk, používání mimo domov, dostupný objem, pln?ní p?enosného zdroje pacientem) a s otázkou náklad? pro spole?nost. Belgická právní úprava o povinném „zdravotním pojišt?ní a náhradách“ uznává plnou zam?nitelnost t?chto zdroj? kyslíku, jelikož cena kyslíkové láhve je pro p?ípad poruchy kyslíkového koncentrátoru nebo výpadku elekt?iny zahrnuta v pojišt?ním hrazené cen? za kyslíkový koncentrátor.

16 Ze spisu, který má Soudní dv?r k dispozici, vyplývá, že na základ? oddílu XVII tabulky A královského na?ízení ?. 20 se na kyslíkové lahve uplatní snížená sazba DPH ve výši 6 %.

17 S ohledem na tyto úvahy si p?edkládající soud klade otázku, zda i v p?ípad?, že kyslíkové koncentrátory nejsou výslovn? uvedeny v žádném z oddíl? této tabulky, není t?eba mít za to, že uvedenou tabulku je nutno vykládat s ohledem na zásady unijního práva a zejména s ohledem na zásadu da?ové neutrality tak, že se dot?ená tabulka p?inejmenším implicitn? vztahuje na

kyslíkové koncentrátoři ze stejného dŕvodu jako na jiné zdroje kyslíku.

18 Za tŕchto okolností se cour d'appel de Liège (Odvolací soud v Lutychu, Belgie) rozhodl pŕerušit ŕízení a položit Soudnímu dvoru následující pŕedbŕžnou otázku:

„Brání ŕl. 98 odst. 1 a 2 smŕrnice o DPH ve spojení s pŕílohou III body 3 a 4 této smŕrnice, zejména s ohledem na zásadu neutrality, vnitrostátní úpravŕ, která pro léŕbu kyslíkem prostŕednictvím kyslíkových lahví stanoví sníženou sazbu DPH, zatímco léŕba kyslíkem prostŕednictvím kyslíkového koncentrátoři podléhá základní sazbŕ DPH?“

K pŕedbŕžné otázce

19 Podstatou otázky pŕedkládajícího soudu je, zda ŕl. 98 odst. 1 a 2 smŕrnice o DPH a pŕíloha III body 3 a 4 vykládané ve svŕtle zásady daŕové neutrality brání takové vnitrostátní právní úpravŕ, jako je úprava dotŕená ve vŕci v pŕvodním ŕízení, která stanoví, ŕe u dodání nebo pronájmu kyslíkových koncentrátoři se uplatní základní sazba DPH, aŕkoliv u dodání kyslíkových lahví tato právní úprava stanoví, ŕe se uplatní snížená sazba DPH.

20 Úvodem je tŕeba pŕipomenout, ŕe podle ŕlánku 96 smŕrnice o DPH se stejná sazba DPH, tedy základní sazba DPH stanovená v kaŕždém ŕlenském státŕ, uplatní pro dodání zboží i pro poskytnutí sluŕžeb (rozsudek ze dne 4. ŕervna 2015, Komise v. Velká Británie, Cŕ161/14, nezveŕejnŕný, EU:C:2015:355, bod 22 a citovaná judikatura).

21 Odchylnŕ od této zásady poskytuje ŕlánek 98 této smŕrnice možnost uplatŕovat snížené sazby DPH. Pŕíloha III uvedené smŕrnice vyjmenovává taxativnŕ kategorie dodání zboží a poskytnutí sluŕžeb, která mohou být pŕedmŕtem snížených sazeb uvedených v tomto ŕlánku 98.

22 Cílem této pŕílohy je sníŕit náklady urŕitých výrobkŕ, považovaných za nezbytné a usnadnit tím koneŕnému spotŕebiteli, který v koneŕném dŕsledku bude zatíŕžen DPH, pŕístup k tŕmto výrobkŕm (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španŕlsko, Cŕ360/11, EU:C:2013:17, bod 48).

23 Pokud jde o konkrétní obsah pŕílohy III smŕrnice o DPH, Soudní dvŕr rozhodl, ŕe je tŕeba unijnímu normotvŕrci pŕiznat širokou posuzovací pravomoc, neboŕ se z jeho strany pŕi pŕijímání opatŕení daŕové povahy pŕedpokládají rozhodnutí politické, hospodáŕské a sociální povahy, v jejichŕ rámci má hierarchicky uspoŕádat rozdílné zájmy a provést komplexní hodnocení (rozsudek ze dne 7. bŕezna 2017, RPO, Cŕ390/15, EU:2017:174, bod 54).

24 Je tŕeba uvést, ŕe tento normotvŕrce umožnil pŕijetím bodŕ 3 a 4 pŕílohy III smŕrnice o DPH uplatnŕní snížené sazby DPH pro dodání urŕitých odlišných kategorií zboží namísto základní sazby DPH.

25 Jak pŕitom vyplývá ze znŕní ŕlánku 98 smŕrnice o DPH, uplatnŕní jedné ŕi dvou snížených sazeb DPH není povinné. Pŕedstavuje možnost, která je dána ŕlenským státŕm jako výjimka ze zásady, ŕe se uplatní základní sazba. Z ustálené judikatury vyplývá, ŕe ustanovení, která mají povahu výjimky z urŕité zásady, musí být vykládána striktnŕ (rozsudek ze dne 17. ŕervna 2010, Komise v. Francie, Cŕ492/08, EU:C:2010:34, bod 35 a citovaná judikatura).

26 ŕlenské státy tedy v zásadŕ mohou uplatnit sníženou sazbu DPH na farmaceutické výrobky uvedené v bodŕ 3 pŕílohy III smŕrnice o DPH, pŕiŕemŕ na zdravotnické prostŕedky uvedené v bodŕ 4 této pŕílohy mohou uplatnit základní sazbu DPH. Stejnŕ tak mohou uplatnit sníženou sazbu DPH na nŕ které konkrétní farmaceutické výrobky nebo zdravotnické prostŕedky z tŕch, které jsou uvedeny v bodech 3 a 4, pŕiŕemŕ na ostatní takovéto výrobky a prostŕedky mohou

uplatňovat základní sazbu DPH. V každém případě jsou členské státy povinny uplatňovat základní sazbu DPH na výrobky, které nejsou ve zmíněné příloze uvedeny.

27 Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v povodním řízení, která pro kyslíkové koncentrátoři nestanoví sníženou sazbu DPH, je v zásadě v souladu s článkem 98 směrnice o DPH.

28 Nicméně, pokud se členský stát rozhodne uplatňovat sníženou sazbu DPH na některé konkrétní zboží nebo služby uvedené v příloze III selektivně, je povinen dodržovat zásadu daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. dubna 2008, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, body 41 a 43, ze dne 6. května 2010, *Komise v. Francie*, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 30, a rozsudek ze dne 27. února 2014, *Pro Med Logistik a Pongratz*, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 45).

29 Aby bylo možné odpovědět na položenou otázku, je tedy třeba ověřit, zda se taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v povodním řízení, narušuje zásadu daňové neutrality.

30 Úvodem je třeba připomenout, že tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudek ze dne 11. září 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 24 a citovaná judikatura).

31 Z ustálené judikatury vyplývá, že tato zásada nemůže rozšířit případy uplatnění snížené sazby DPH, pokud tak není jednoznačně stanoveno (viz zejména rozsudky ze dne 5. března 2015, *Komise v. Lucembursko*, C-502/13, EU:C:2015:143, bod 51, a ze dne 2. července 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, bod 37).

32 Uvedená zásada totiž není pravidlem primárního práva, které by mohlo určovat platnost snížené sazby DPH, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně se zásadou striktního výkladu snížených sazeb DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. července 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45).

33 V daném případě je mezi zúčastněnými, kteří předložili Soudnímu dvoru vyjádření, nesporné, že kyslíkové koncentrátoři dotčené v povodním řízení nespadají na rozdíl od kyslíkových lahví do bodu 3 přílohy III směrnice o DPH, který uvádí určité farmaceutické výrobky, a sice výrobky obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že i když tento pojem „farmaceutické výrobky“ není omezen na léčivé přípravky, nezahrnuje veškeré zdravotnické prostředky, vybavení, zařízení nebo materiál k humánnímu použití (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, *Komise v. Španělsko*, C-360/11, EU:C:2013:17, body 61 až 65).

34 Tento výklad je podpořen i bodem 4 uvedené přílohy III, který specificky stanoví zdravotnické prostředky pro zvláštní použití (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, *Komise v. Španělsko*, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 64). Toto ustanovení uvádí lékařské vybavení, pomůcky a ostatní zařízení, která jsou obvykle určena k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených.

35 Pokud přitom není podle všeho prokázáno, že kyslíkové koncentrátoři dotčené v povodním řízení jsou vyhrazeny pro „výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených“, nemohou tato ustanovení spadat ani do oblasti působnosti přílohy III bodu 4 směrnice o DPH, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

36 Za těchto okolností, s ohledem na judikaturou připomenutou v bodě 31 tohoto rozsudku, nemůže zásada daňové neutrality ukládat takovému členskému státu, jako je stát dotčený ve věci v původním řízení, který využil nabízenou možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na konkrétní výrobky uvedené v příloze III bodě 3 směrnice o DPH, aby rozšířil tuto sníženou sazbu DPH na kyslíkové koncentrátory, i když jsou tyto koncentrátory spotřebitelem vnímány jako obdobné výrobky, na které se vztahuje tato snížená sazba.

37 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice o DPH a příloha III body 3 a 4 této směrnice vykládané ve světle zásady daňové neutrality nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví, že u dodání nebo pronájmu kyslíkových koncentrátorů se uplatní základní sazba DPH, aťkoliv u dodání kyslíkových lahví tato právní úprava stanoví, že se uplatní snížená sazba DPH.

K nákladům řízení

38 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 98 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a příloha III body 3 a 4 této směrnice vykládané ve světle zásady daňové neutrality nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví, že u dodání nebo pronájmu kyslíkových koncentrátorů se uplatní základní sazba daně z přidané hodnoty, aťkoliv u dodání kyslíkových lahví tato právní úprava stanoví, že se uplatní snížená sazba daně z přidané hodnoty.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.