

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 27. júna 2019 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 132 ods. 1 písm. c) – Oslobodenia od dane – Lekárske a zdravotnícke povolania – Chiropraxia a osteopatia – článok 98 – Príloha III body 3 a 4 – Lieky a zdravotnícke pomôcky – Znížená sadzba – Dodanie v rámci zákrokov alebo ošetrovateľskej povahy – Bežná sadzba – Dodanie v rámci zákrokov alebo zásahov estetickej povahy – Zásada daňovej neutrality – Zachovanie účinkov vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá je nezlučiteľná s právom Únie“

Vo veci C-597/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko) z 28. septembra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 16. októbra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a Bart Vanderdries,

Belgische Unie van Osteopaten a i.,

Plast.Surg. BVBA a i.,

Belgian Society for Private Clinics VZW a i.

proti

Ministerraad,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predsedníčka šiestej komory C. Toader, sudcovia L. Bay Larsen (spravodajca) a M. Safjan,

generálny advokát: E. Tanchev,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a Bart Vandendries, v zastúpení: E. Maes a M. Denef, advokaten,

– Belgische Unie van Osteopaten a i., v zastúpení: B. Hermans a J. Bosquet, advokaten, ako aj H. Van den Keybus, avocate,

- Plast.Surg. BVBA a i., v zastúpení: T. De Gendt, advocaat,
- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux, P. Cottin a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas, E. de Moustier a A. Alidière, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a P. Vanden Heede, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 98, článku 132 ods. 1 písm. b), c) a e), článku 134 a bodov 3 a 4 prílohy III smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, v ktorom vystupujú Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a Bart Vandendries, Belgische Unie van Osteopaten a i., Plast.Surg. BVBA a i. a Belgian Society for Private Clinics VZW a i. proti Ministerraad (Rada ministrov, Belgicko) vo veci návrhu na zrušenie ustanovení belgického práva týkajúcich sa podrobností uplatňovania dane z pridanej hodnoty (DPH) na poskytovanie zdravotnej starostlivosti, ako aj dodávky liekov a zdravotníckych pomôcok.

Právny rámec

Smernica 2006/112

3 Článok 96 smernice 2006/112 stanovuje:

„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

4 Podľa článku 98 tejto smernice:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

...“

5 Článok 132 ods. 1 uvedenej smernice znie takto:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

b) hospitalizáci[a] a zdravotn[á] starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a

diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom;

c) poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií definovaných príslušným členským štátom;

...

e) služby poskytované zubnými technikmi pri výkone ich profesie, ako aj dodanie zubných protéz zubnými lekármi a zubnými technikmi;

...“

6 Článok 134 tejto smernice stanovuje:

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) v týchto prípadoch:

a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií oslobodených od dane;

b) ak ich hlavným cieľom je, aby dotknutý subjekt získal dodatočné príjmy prostredníctvom uskutočňovania transakcií, ktoré priamo konkurujú transakciám obchodných spoločností podliehajúcich DPH.“

7 Príloha III smernice 2006/112 s názvom „Zoznam dodaní tovaru a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby uvedené v článku 98“, uvádza vo svojom bode 3 „farmaceutické výrobky, ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti vrátane výrobkov používaných na antikoncepciu a hygienickú ochranu žien“.

8 V bode 4 tejto prílohy sú uvedené „lekárske vybavenie, pomôcky a iné zariadenia bežne určené na ušetrenie alebo ošetrovanie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami vrátane opráv takýchto tovarov, ako aj dodanie detských sedačiek do automobilov“.

Belgické právo

9 Článok 110 Wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (zákon o opatreniach na posilnenie tvorby pracovných miest a zvýšenie kúpnej sily) z 26. decembra 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30. decembra 2015, s. 80634, ďalej len „zákon z 26. decembra 2015“), stanovuje:

„Článok 44 zákona o dani z pridanej hodnoty, nahradený zákonom z 28. decembra 1992 a naposledy zmenený zákonom z 12. mája 2014, sa mení a dopĺňa takto:

a) odsek 1 sa nahrádza takto:

„§ 1 Od dane je oslobodené poskytovanie služieb, ktoré vykonávajú nasledujúce osoby v rámci svojej obvyklej činnosti:

1. lekári, zubári a fyzioterapeuti.

Výnimka uvedená v bode 1 sa nevzťahuje na poskytovanie služieb lekármi v rámci zákrokov a zásahov estetickej povahy:

a) ak tieto zákroky a zásahy nie sú zaradené do klasifikácie zdravotných služieb, na ktoré sa vzťahuje povinné poistenie pre prípad choroby a invalidity;

b) ak tieto zákroky a zásahy napriek tomu, že sú zaradené do klasifikácie zdravotných služieb, na ktoré sa vzťahuje povinné poistenie pre prípad choroby a invalidity, nespĺňajú podmienky pre vznik nároku na náhradu v súlade s právnou úpravou povinného zdravotného poistenia a príspevkov;

2. pôrodné asistentky, zdravotné sestry a ošetrovatelia;

3. osoby vykonávajúce uznané a regulované zdravotnícke povolanie, pokiaľ ide o ich služby zdravotnej povahy zaradené do klasifikácie zdravotných služieb, na ktoré sa vzťahuje povinné poistenie pre prípad choroby a invalidity.‘;

b) odsek 2 bod 1 sa nahrádza takto:

1. a) hospitalizácia a zdravotná starostlivosť, ako aj poskytnuté služby a tovary, ktoré s tým úzko súvisia, dodané v rámci výkonu bežnej činnosti nemocničných a psychiatrických zariadení, kliník a ošetrovní.

Výnimka uvedená pod písmenom a) sa nevzťahuje na hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť, ako ani poskytnuté služby a tovary, ktoré s tým úzko súvisia, pokiaľ sa týkajú zákrokov a ošetrení uvedených v odseku 1 bode 1 druhom pododseku;

b) preprava pacientov a zranených osôb dopravnými prostriedkami, ktoré sú na to osobitne vybavené‘.“

10 Vnútroštátny súd spresňuje, že podľa článku 1 druhého odseku písm. a) 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 (kráľovské nariadenie č. 20, ktorým sa stanovujú sadzby dane z pridanej hodnoty a určuje sa rozdelenie tovarov a služieb podľa tejto dane) z 20. júla 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31. júla 1970, s. 7920), lieky a zdravotnícke pomôcky v Belgicku bežne podliehajú 6 % zníženej sadzbe DPH.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Chiropraktici, osteopati, plastickí chirurgovia a niektoré profesijné združenia podali na vnútroštátny súd v máji a júni 2016 žaloby, ktorými sa domáhajú najmä zrušenia článku 110 zákona z 26. decembra 2015.

12 Žaloby podané chiropraktikmi, osteopatmi a niektorými z ich profesijných združení sú založené najmä na údajnom porušení článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112. Domnievajú sa, že článok 110 uvedeného zákona je nezlučiteľný s týmto ustanovením, keďže bez primeraného odôvodnenia vyhradzuje oslobodenie od DPH, ktoré stanovuje, pre osoby vykonávajúce regulované lekárske alebo zdravotnícke povolanie, pričom podľa belgického práva povolania chiropraktika a osteopata takéto postavenie nemajú.

13 Pokiaľ ide o žaloby podané plastickými chirurgmi, zakladajú sa najmä na tom, že podľa belgického práva existuje neodôvodnené rozdielne zaobchádzanie medzi liekmi alebo zdravotníckymi pomôckami dodanými v súvislosti so zákrokmi a zásahmi estetickej povahy a tými,

ktoré sa dodávajú v súvislosti so zákrokmi a ošetreniami terapeutickej povahy, keďže znížená sadzba DPH sa vzťahuje len na túto druhú uvedenú kategóriu.

14 Vnútroštátny súd okrem iného uvádza, že Rada ministrov mu subsidiárne navrhla prechodne zachovať úinky ustanovení, o ktorých zrušení prípadne rozhodne, s cieľom umožniť belgickému zákonodarcovi zosúladiť vnútroštátnu právnu úpravu, o ktorú ide vo veci samej, so smernicou 2006/112.

15 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že tento návrh je na jednej strane založený na rozpočtových a administratívnych problémoch, ako aj na právnej neistote príjemcov dotknutých služieb, ktoré by boli spôsobené zrušením ustanovení, o ktoré ide vo veci samej, so spätnou úinnosťou, a na druhej strane je založený na porušení uvedenej smernice, ku ktorému by viedlo uplatňovanie systému úinného pred prijatím zákona z 26. decembra 2015.

16 Za týchto podmienok Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 132 ods. 1 písm. c) smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že pokiaľ ide o bežné, ako aj alternatívne postupy, podľa tohto ustanovenia je v ňom uvedené oslobodenie vyhradené pre osoby, ktoré podľa vnútroštátnych právnych predpisov o povolaniach v zdravotníctve vykonávajú lekárske alebo zdravotnícke povolanie v súlade s požiadavkami stanovenými v daných vnútroštátnych právnych predpisoch, a nevzťahuje sa na osoby, ktoré dané požiadavky nespĺňajú, ale sú členmi profesijného združenia chiropraktikov a osteopatov a spĺňajú požiadavky, ktoré stanovilo toto združenie?

2. Majú sa článok 132 ods. 1 písm. b), c) a e), článok 134 a článok 98 smernice [2006/112] v spojení s bodmi 3 a 4 prílohy III k tejto smernici, predovšetkým s ohľadom na zásadu daňovej neutrality, vykladať v tom zmysle,

a) že bránia vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré stanovuje zníženie sadzby DPH, ktorá sa uplatní na farmaceutické výrobky a zdravotnícke pomôcky, ktoré sa podávajú pri zákroku alebo ošetrení terapeutickej povahy, zatiaľ čo farmaceutické výrobky a zdravotnícke pomôcky, ktoré sa podávajú pri zákroku alebo ošetrení výlučne estetického charakteru a sú s ním úzko spojené, podliehajú základnej sadzbe DPH;

b) alebo že povolia, resp. ustanovujú rovnaké zaobchádzanie s oboma uvedenými prípadmi?

3. Prináleží Ústavnému súdu, aby na istý čas zachoval právne úinky ustanovení..., ktoré majú byť zrušené [z dôvodu svojej nezlučiteľnosti so smernicou 2006/112, ktorá už bola konštatovaná], alebo prípadne ustanovení, ktoré majú byť celkom alebo čiastočne zrušené v prípade, že z odpovede na prvú a druhú prejudiciálnu otázku vyplynie, že sú v rozpore s právom Európskej únie, aby sa tak [vnútroštátnemu] zákonodarcovi umožnilo uviesť ich do súladu s týmto právom?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

17 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že uplatnenie oslobodenia od dane, ktoré stanovuje, sa vyhradzuje pre služby poskytované osobami vykonávajúcimi lekárske alebo zdravotnícke povolanie regulované právnou úpravou dotknutého členského štátu.

18 Najskôr je potrebné uviesť, že článok 13 ods. 1 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa

daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) a článok 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 sa majú vykladať rovnako a že z tohto dôvodu judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa prvého uvedeného ustanovenia slúži ako základ pre výklad druhého uvedeného ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júna 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 27).

19 Z doslovného výkladu článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 vyplýva, že poskytovanie služby sa musí oslobodiť od dane vtedy, ak spĺňa dve podmienky, a to na jednej strane musí predstavovať poskytovanie zdravotnej starostlivosti osobám a na druhej strane sa musí vykonávať v rámci výkonu lekárskeho alebo zdravotníckeho povolania definovaného dotknutým členským štátom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. septembra 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 27, ako aj z 27. apríla 2006, *Solleveld a van den Hout/van Eijnsbergen*, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 23).

20 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že osoby vykonávajúce povolania, o ktoré ide vo veci samej, skutočne poskytujú starostlivosť iným osobám, keďže vykonávajú úkony s cieľom ošetrovania, a pokiaľ je to možné, aj liečby ochorení alebo zdravotných anomálií.

21 V tejto súvislosti sa položená otázka zameriava jedine na spresnenie obsahu druhej podmienky uvedenej v bode 19 tohto rozsudku, a to určiť, či iba povolania regulované právnou úpravou dotknutého členského štátu možno považovať za „medicínske a paramedicínske profesie“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112.

22 V tejto súvislosti je dôležité poznamenať, že hoci táto podmienka implikuje vyhradenie oslobodenia od dane, ktoré stanovuje, pre určité osobitné povolania, z textu tohto ustanovenia nevyplýva, že by chcel normotvorca Únie uložiť dotknutým členským štátom právo vyhradiť toto oslobodenie od dane jedine pre povolania, ktoré sú regulované ich právnou úpravou.

23 Zo samotného znenia uvedeného ustanovenia totiž vyplýva, že toto ustanovenie samo nedefinuje pojem „medicínske a paramedicínske profesie“, ale odkazuje v tejto záležitosti na definíciu uplatňujúcu sa vo vnútroštátnom práve členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. apríla 2006, *Solleveld a van den Hout/van Eijnsbergen*, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 28).

24 Za týchto podmienok majú členské štáty najmä v záujme zabezpečenia správneho a jednoduchého uplatňovania oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 voľnú úvahu pri definovaní povolaní, pri ktorých výkone sú služby poskytovania starostlivosti osobám oslobodené od DPH, a najmä určiť, ktoré kvalifikácie sú potrebné na výkon týchto povolaní (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. apríla 2006, *Solleveld a van den Hout/van Eijnsbergen*, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, body 29, 30 a 32).

25 Táto voľná úvaha však nie je neobmedzená, keďže členské štáty musia zohľadniť na jednej strane cieľ sledovaný týmto ustanovením, ktorým je zabezpečiť, aby sa oslobodenie od dane uplatňovalo jedine na poskytovanie starostlivosti osobám zo strany takých osôb, ktoré majú požadovanú odbornú kvalifikáciu, a na druhej strane zásadu daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. apríla 2006, *Solleveld a van den Hout/van Eijnsbergen*, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, body 31, 30 a 37).

26 Členské štáty teda musia v prvom rade zaručiť súlad s týmto cieľom tým, že zabezpečia, aby sa oslobodenie od dane stanovené v uvedenom ustanovení vzťahovalo jedine na poskytovanie starostlivosti osobám s dostatočnou úrovňou kvality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. apríla 2006, *Solleveld a van den Hout/van Eijnsbergen*, C-443/04 a C-444/04,

27 Nemeckým štátom prislúcha overiť, či dotknutí poskytovatelia starostlivosti majú potrebnú odbornú kvalifikáciu vyžadovanú v tejto súvislosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. apríla 2006, Solleveld a van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, body 37 a 38), pričom táto požiadavka nevyhnutne neznamená, že títo poskytovatelia vykonávajú povolanie regulované právnou úpravou dotknutého nemeckého štátu, pokiaľ možno predpokladajú iné účinné spôsoby kontroly ich odbornej kvalifikácie v závislosti od organizácie lekárskech a zdravotníckych povolaní v tomto nemeckom štáte.

28 V druhom rade musia nemecké štáty dodržiavať zásadu daňovej neutrality, ktorá bráni tomu, aby sa k podobnému poskytovaniu služieb, ktoré si navzájom konkurujú, pristupovalo z hľadiska DPH rozdielne (rozsudok z 27. apríla 2006, Solleveld a van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 39 a citovaná judikatúra).

29 Táto požiadavka však neznamená ani to, že oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 by bolo nevyhnutne vyhradené pre osoby vykonávajúce povolania regulované právnou úpravou dotknutého nemeckého štátu, pretože vo všeobecnosti ani v absolútnom vyjadrení nemožno vylúčiť, že poskytovatelia, ktorí nevykonávajú takéto povolanie, môžu mať potrebnú kvalifikáciu na zabezpečenie starostlivosti dostatočnej kvality na to, aby sa mohla považovať za podobnú starostlivosti poskytovanej príslušníkmi takéhoto povolania, najmä ak absolvovali prípravu zabezpečenú vzdelávacím zariadením, ktoré bolo uznané týmto nemeckým štátom.

30 Z judikatúry Súdneho dvora okrem toho vyplýva, že regulačný rámec príslušného nemeckého štátu je len jedným z viacerých faktorov, ktoré sa musia zohľadniť pri určení, či zdaniteľná osoba má potrebnú odbornú kvalifikáciu na to, aby sa na ňu uplatňovala táto výnimka (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. apríla 2006, Solleveld a van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, body 46 a 50), čo znamená, že príslušnosť poskytovateľa zdravotnej starostlivosti k regulovanému povolaniu by nemala predstavovať podmienku, ktorú by nemecké štáty museli v tejto súvislosti nevyhnutne uložiť.

31 V dôsledku toho treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie oslobodenia od dane, ktoré stanovuje, sa nevyhradzuje len pre služby poskytované osobami vykonávajúcimi lekárske alebo zdravotnícke povolanie regulované právnou úpravou dotknutého nemeckého štátu.

O druhej otázke

O prípustnosti

32 Belgická vláda tvrdí, že druhá otázka je bezpredmetná, a že konanie o nej by sa preto malo zastaviť. Belgická právna úprava totiž podľa nej nemení sadzbu DPH uplatňujúcu sa na lieky a zdravotnícke pomôcky na základe ich použitia, a preto nestanovuje uplatňovanie rozdielnych sadzieb, ak sa dodávajú v rámci zákrokov alebo ošetrovateľskej terapie, a nie v rámci zákrokov alebo zásahov estetickej povahy.

33 V tejto súvislosti z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že podľa názoru vnútroštátneho súdu belgická právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, by sa mohla vykladať viacerými spôsobmi. V tejto súvislosti sa druhá otázka zameriava najmä na to, či je podľa práva Únie potrebné vylúčiť taký výklad tejto právnej úpravy, podľa ktorého by sa na lieky a zdravotnícke pomôcky mali uplatňovať rôzne sadzby DPH podľa ich použitia.

34 Belgická vláda sa domnieva, že takýto výklad uvedenej právnej úpravy je v každom prípade vylúčený, pričom sa zdá, že toto tvrdenie je založené na inom výklade vnútroštátneho práva než je ten, ktorý prijal vnútroštátny súd.

35 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora pritom vyplýva, že mu neprináleží v rámci systému súdnej spolupráce zakotvenej článkom 267 ZFEÚ vyjadrovať sa k výkladu vnútroštátnych ustanovení ani posúdiť alebo preveriť, či je výklad, ktorý podáva vnútroštátny súd, správny (rozsudok z 26. marca 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, bod 51 a citovaná judikatúra), ale prislúcha mu v rámci rozdelenia právomocí medzi Súdnym dvorom a vnútroštátnymi súdmi zohľadniť právny a skutkový rámec, do ktorého patria prejudiciálne otázky, tak, ako ich vymedzilo rozhodnutie vnútroštátneho súdu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí a VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, bod 21).

36 Z toho vyplýva, že druhú otázku treba považovať za prípustnú.

O veci samej

37 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 98, článok 132 ods. 1 písm. b), c) a e) a článok 134 smernice 2006/112 v spojení s bodmi 3 a 4 prílohy III k tejto smernici vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje rozdielne zaobchádzanie s liekmi a zdravotníckymi pomôckami dodávanými v rámci zákrokov alebo ošetrovaní terapeutického povahy na jednej strane a liekmi a zdravotníckymi pomôckami dodávanými v rámci zákrokov alebo zásahov výlučne estetického povahy na druhej strane, pričom tieto posledné uvedené lieky a pomôcky sú vylúčené z uplatňovania zníženej sadzby DPH, ktorá sa vzťahuje na tieto prvé uvedené lieky a pomôcky.

38 Najskôr treba uviesť, že hoci sa znenie druhej otázky týka najmä článkov 132 a 134 smernice 2006/112, odôvodnenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania týkajúce sa tejto otázky neuvádza tieto ustanovenia, ale naopak uvádza, že jediným účelom uvedenej otázky je spresniť, či právo Únie vylučuje, aby sa na niektoré lieky a zdravotnícke pomôcky mohla uplatňovať bežná sadzba DPH, pričom by boli vylúčené zo zníženej sadzby DPH upravenej v článku 98 tejto smernice v spojení s bodmi 3 a 4 prílohy III k uvedenej smernici, ak sa členský štát rozhodol uplatňovať túto zníženú sadzbu na iné lieky a zdravotnícke pomôcky.

39 Za týchto okolností treba odpovedať na druhú otázku s odkazom na článok 98 smernice 2006/112, pričom odpoveďou na túto otázku nie je dotknuté prípadné uplatňovanie systému oslobodenia od DPH, upraveného v článku 132 ods. 1 písm. b) tejto smernice, na lieky a zdravotnícke pomôcky, ktoré sú nenahradiťelné pre transakcie uvedené v tomto ustanovení, ako aj prípadné uplatňovanie systému oslobodenia od dane vyplývajúceho z článku 132 ods. 1 písm. c) a e) uvedenej smernice na lieky a zdravotnícke pomôcky, ktoré sú striktné nevyhnutné v okamihu poskytovania služieb, na ktoré sa vzťahujú tieto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, bod 34).

40 Pokiaľ ide o lieky a zdravotnícke pomôcky, na ktoré sa nevzťahujú takéto systémy oslobodenia od dane, treba pripomenúť, že podľa článku 96 smernice 2006/112 sa na dodanie tovaru a poskytovanie služieb v zásade uplatňuje rovnaká sadzba DPH, t. j. štandardná sadzba stanovená každým členským štátom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 20 a citovanú judikatúru).

41 Ako výnimku z tejto zásady článok 98 tejto smernice stanovuje možnosť uplatniť zníženú sadzbu DPH na dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. marca 2017, Oxycure Belgium,

C-573/15, EU:C:2017:189, bod 21, a z 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 22).

42 Táto výnimka sa v prípade liekov a zdravotníckych pomôcok uplatňuje na tovar, ktorý spĺňa vecné podmienky stanovené v bodoch 3 alebo 4 tejto prílohy.

43 V tejto súvislosti treba uviesť, že hoci bod 3 uvedenej smernice sa týka farmaceutických výrobkov len v rozsahu, v akom sa bežne používajú pri zdravotnej starostlivosti, prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti, táto podmienka ako taká nemôže znamenať, že na lieky dodávané v rámci zákrokov alebo zásahov výlučne estetickej povahy sa nemôže vzťahovať znížená sadzba DPH, keďže uvedená podmienka odkazuje na bežné použitie výrobkov, ktorých sa týka, a nie na ich konkrétne použitie.

44 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že normotvorca Únie upravil jedine možnosť členských štátov uplatňovať zníženú sadzbu DPH na dodanie tovaru a poskytnutie služieb uvedených v kategóriách prílohy III smernice o DPH, a členským štátom preto prislúcha, aby spomedzi týchto dodaní tovaru a poskytnutých služieb presnejšie určili tie, na ktoré sa uplatní znížená sadzba (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 23, a z 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 23).

45 V dôsledku toho si členské štáty môžu zvoliť uplatniť zníženú sadzbu DPH na niektoré špecifické farmaceutické výrobky alebo lekárske pomôcky spomedzi tých, ktoré sú uvedené v bodoch 3 a 4 prílohy III k tejto smernici, pričom na ostatné takéto výrobky alebo pomôcky môžu uplatňovať bežnú sadzbu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 26).

46 Ak sa však členský štát rozhodne selektívne uplatniť zníženú sadzbu DPH na niektoré špecifické dodania tovaru alebo poskytnutia služieb nachádzajúce sa v prílohe III uvedenej smernice, prislúcha mu dodržiavať zásadu daňovej neutrality (rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 28 a citovaná judikatúra).

47 Táto zásada bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutými službami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z pohľadu DPH rozdielne (rozsudky z 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 24, a z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30).

48 S cieľom určiť, či sú tovary alebo poskytnutia služieb podobné, je potrebné v zásade vychádzať z pohľadu vnímania priemerného spotrebiteľa. Tovary alebo poskytnuté služby sú podobné vtedy, ak majú analogické vlastnosti a zodpovedajú tým istým potrebám spotrebiteľa, a to v závislosti od kritéria porovnateľnosti pri používaní, a ak existujúce rozdiely podstatným spôsobom neovplyvňujú rozhodnutie priemerného spotrebiteľa uprednostniť jeden alebo druhý z uvedených tovarov alebo poskytnutí služieb (rozsudky z 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 25, a z 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 31).

49 V tejto súvislosti je dôležité poznamenať, že Súdny dvor už na jednej strane rozhodol, že v súvislosti s uplatňovaním zásady neutrality by sa nie všetky lieky mali nevyhnutne považovať za podobné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko, C-481/98, EU:C:2001:237, bod 30), a na druhej strane, že pri posudzovaní toho, či sú tieto dodania z pohľadu priemerného spotrebiteľa podobné, sa môže zohľadniť skutočné použitie, na ktoré je určený dodaný tovar (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko, C-41/09, EU:C:2011:108, bod 66).

50 V prejednávanej veci právna úprava dotknutá vo veci samej podľa vnútroštátneho súdu stanovuje rozdielne zaobchádzanie s liekmi a zdravotníckymi pomôckami dodávanými v rámci

zámkrokov terapeutickéj povahy a liekmi a zdravotníckymi pomôckami dodávanými v rámci zámkrokov estetickej povahy. Treba však konštatovať, že použitie na terapeutické účely a použitie na estetické účely predstavujú dva druhy jasne oddelených konkrétnych použití, ktoré z pohľadu priemerného spotrebiteľa nezodpovedajú rovnakej potrebe.

51 V tejto súvislosti treba usudzovať, že právna úprava, ako je tá, ktorú uvádza vnútroštátny súd, rozlišuje medzi dvomi kategóriami liekov alebo zdravotníckych pomôcok, ktoré sa z hľadiska uplatňovania zásady daňovej neutrality nejavia ako podobné.

52 Vzhľadom na uvedené treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 98 smernice 2006/112 v spojení s bodmi 3 a 4 prílohy III k tejto smernici sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje rozdielne zaobchádzanie s liekmi a zdravotníckymi pomôckami dodávanými v rámci zámkrokov alebo ošetrovnutí terapeutickéj povahy na jednej strane a liekmi a zdravotníckymi pomôckami dodávanými v rámci zámkrokov alebo zásahov výlučne estetickej povahy na druhej strane, pričom tieto posledné uvedené lieky a pomôcky sú vylúčené z uplatňovania zníženej sadzby DPH, ktorá sa vzťahuje na tieto prvé uvedené lieky a pomôcky.

O tretej otázke

53 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či za okolností, ako sú okolnosti vo veci samej, môže vnútroštátny súd použiť vnútroštátne ustanovenie, ktoré ho oprávňuje zachovať niektoré účinky zrušeného aktu, aby bol prechodne zachovaný účinok vnútroštátnych ustanovení, o ktorých sa rozhodlo, že sú nezlučiteľné so smernicou 2006/112, až kým sa neuvedú do súladu s touto smernicou, s cieľom na jednej strane obmedziť riziká právnej neistoty vyplývajúce z retroaktívneho účinku tohto zrušenia a na druhej strane zabrániť uplatňovaniu vnútroštátneho systému, ktorý sa uplatňoval pred účinnosťou týchto ustanovení a nebol v súlade s uvedenou smernicou.

54 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v zmysle zásady lojálnej spolupráce upravenej v článku 4 ods. 3 ZEÚ sú členské štáty povinné odstrániť protiprávne následky porušenia práva Únie a že touto povinnosťou sú viazané všetky orgány dotknutého členského štátu v rámci svojich právomocí (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. februára 2012, *Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, bod 43, ako aj z 28. júla 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, bod 31).

55 Preto ak konštatujú, že vnútroštátna právna úprava je nezlučiteľná s právom Únie, orgány dotknutého členského štátu musia zabezpečiť, aby sa vnútroštátne právo čo najskôr zosúladiť s právom Únie a aby sa zaručil plný účinok práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z práva Únie, pričom im je ponechaný výber opatrení, ktoré sa majú prijať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júna 2007, *Jonkman a i.*, C-231/06 až C-233/06, EU:C:2007:373, bod 38).

56 V tejto súvislosti prislúcha vnútroštátnym súdom, ktoré zašli riadne konať o podaniach proti vnútroštátnej právnej úprave nezlučiteľnej so smernicou 2006/112, aby prijali na základe vnútroštátneho práva opatrenia na to, aby sa táto právna úprava neuplatňovala (pozri analogicky rozsudky z 28. februára 2012, *Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, bod 47, ako aj z 28. júla 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, bod 32).

57 V konaní vo veci samej bol na vnútroštátny súd podaný návrh na zrušenie a vnútroštátny súd chce vedieť, či môže po zrušení napadnutých vnútroštátnych ustanovení vzhľadom na okolnosti veci samej zachovať účinky týchto ustanovení počas prechodného obdobia, ktoré má umožniť ich nahradenie novými vnútroštátnymi právnymi normami, ktoré budú zlučiteľné so

smernicou 2006/112.

58 V tejto súvislosti treba v prvom rade uviesť, že takéto riešenie nemôže byť v konaní vo veci samej odôvodnené obavami týkajúcimi sa obmedzenia rizika právnej neistoty vyplývajúcej z retroaktívneho účinku zrušenia uvedených ustanovení.

59 Aj za predpokladu, že prevažujúce dôvody právnej istoty by výnimočne mohli viesť k dočasnému pozastaveniu účinku vylúčenia uplatňovaného právnu normou Únie, ktorý priamo pôsobí vo vnútroštátnej právnej norme, ktorá je v rozpore s ním, takéto pozastavenie sa musí v prejednávanej veci bez ďalšieho posudzovania vylúčiť, keďže vnútroštátny súd neuviedol žiadne konkrétne okolnosti, na základe ktorých by bolo možné stanoviť konkrétne riziká právnej neistoty (pozri analogicky rozsudok z 8. septembra 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, bod 67).

60 Predovšetkým obyčajné uvedenie rozpočtových a administratívnych ťažkostí, ktoré by mohli vyplývať zo zrušenia ustanovení napadnutých v konaní vo veci samej, nemôže postačovať na konštatovanie prítomnosti prevažujúcich dôvodov právnej istoty (pozri analogicky rozsudky z 18. októbra 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, bod 44, a z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 111).

61 Pokiaľ ide v druhom rade o okolnosť, že zrušenie týchto ustanovení by znamenalo uplatnenie vnútroštátneho systému predchádzajúceho účinnosti uvedených ustanovení, ktorý je nezlučiteľný so smernicou 2006/112, je potrebné poznamenať, že Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátny súd môže byť výnimočne oprávnený uplatniť vnútroštátne ustanovenie, ktoré ho oprávňuje zachovať určité účinky zrušeného aktu, pokiaľ sú splnené určité podmienky. Medzi tieto podmienky patrí požiadavka, aby tento akt predstavoval opatrenie na správne prebratie povinnosti vyplývajúcej z práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. februára 2012, Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, bod 63, ako aj z 28. júla 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, bod 43).

62 Vo veci samej však nie je zrejmé, že by napadnuté ustanovenia predstavovali takéto opatrenie na správne prebratie.

63 Z toho vyplýva, že na tretiu otázku treba odpovedať tak, že za okolností, ako sú okolnosti vo veci samej, nemôže vnútroštátny súd použiť vnútroštátne ustanovenie, ktoré ho oprávňuje zachovať niektoré účinky zrušeného aktu, aby bol prechodne zachovaný účinok vnútroštátnych ustanovení, o ktorých sa rozhodlo, že sú nezlučiteľné so smernicou 2006/112, až kým sa neuvedú do súladu s touto smernicou, s cieľom na jednej strane obmedziť riziká právnej neistoty vyplývajúce z retroaktívneho účinku tohto zrušenia a na druhej strane zabrániť uplatňovaniu vnútroštátneho systému, ktorý sa uplatňoval pred účinnosťou týchto ustanovení a nebol v súlade s uvedenou smernicou.

O trovách

64 Vzhľadom na to, že konanie má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

1. Článok 132 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie oslobodenia od dane, ktoré stanovuje, sa nevyhradzuje len pre služby poskytované

osobami vykonávajúcimi lekárske alebo zdravotnícke povolanie regulované právnou úpravou dotknutého členského štátu.

2. Článok 98 smernice 2006/112 v spojení s bodmi 3 a 4 prílohy III k tejto smernici sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje rozdielne zaobchádzanie s liekmi a zdravotníckymi pomôckami dodávanými v rámci zákrokov alebo ošetrovnej terapeutickkej povahy na jednej strane a liekmi a zdravotníckymi pomôckami dodávanými v rámci zákrokov alebo zásahov výlučne estetickej povahy na druhej strane, pričom tieto posledné uvedené lieky a pomôcky sú vylúčené z uplatňovania zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty, ktorá sa vzťahuje na tieto prvé uvedené lieky a pomôcky.

3. Za okolností, ako sú okolnosti vo veci samej, nemôže vnútroštátny súd použiť vnútroštátne ustanovenie, ktoré ho oprávňuje zachovať niektoré účinky zrušeného aktu, aby bol prechodne zachovaný účinnok vnútroštátnych ustanovení, o ktorých sa rozhodlo, že sú nezlučiteľné so smernicou 2006/112, až kým sa neuvedú do súladu s touto smernicou, s cieľom na jednej strane obmedziť riziká právnej neistoty vyplývajúce z retroaktívneho účinku tohto zrušenia a na druhej strane zabrániť uplatňovaniu vnútroštátneho systému, ktorý sa uplatňoval pred účinnosťou týchto ustanovení a nebol v súlade s uvedenou smernicou.

Podpisy

* Jazyk konania: holandský.