

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 20. října 2016(1)

Věc C-573/15

Belgický stát

proti

Oxycure Belgium SA

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie)]

„řízení o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Zásada daňové neutrality – Léžba kyslíkem – Snížená sazba DPH – Kyslíkové lahve a nádoby – Základní sazba DPH – Kyslíkový koncentrátor – Pojem „zdravotní postižení“ “

I – Úvod

1. Může belgický stát s ohledem na zásadu daňové neutrality uplatňovat na prodej či pronájem kyslíkových koncentrátorů základní sazbu daně z přidané hodnoty (DPH) ve výši 21 %, třebaže uplatňuje sníženou sazbu ve výši 6 % na prodej lahví s medicínálním kyslíkem?
2. Toto je podstatou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou Cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie) předkládá Soudnímu dvoru a jež se týká výkladu čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty(2), ve znění směrnice Rady 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006(3), (dále jen „směrnice o DPH“), přílohy III bodů 3 a 4 této směrnice, jakož i zásady daňové neutrality.
3. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi État belge (Belgický stát) a společností Oxycure Belgium SA (dále jen „Oxycure“) ve věci výběru daně z přidané hodnoty z prodeje či pronájmu kyslíkových koncentrátorů a poskytnutí pro léčbu kyslíkem.

4. Kyslíkové koncentrátoři jsou zdravotnická zařízení, která fungují na elektřinu a koncentrují kyslík ze vzduchu odloučením dusíku, čímž dosahují vyšší koncentrace kyslíku(4). Tento druh přístroj je složen z části, jejímž účelem je koncentrace kyslíku, a z nosní kanyly či kyslíkové masky a přívodní kyslíkové hadice, které jsou nedílnou součástí přístroje. Kyslíkové koncentrátoři umožňují domácí léčbu kyslíkem u pacientů, kteří trpí dechovou nedostatečností nebo jinou vážnou nedostatečností, která vyžaduje léčbu kyslíkem, a jejichž stav se již nemůže zlepšit používáním aerosolů a bronchodilátorů.

5. Ze spisu ve věci v přívodním zařízení vyplývá, že v období od 1. října 2007 do 31. března 2010 společnost Oxycure uplatňovala na pronájem a prodej kyslíkových koncentrátorů a jejich příslušenství sníženou sazbu DPH ve výši 6 %, kterou pro výběr této daně zavedlo Belgické království v případě dodávek či pronájmu určitého zdravotního vybavení, prostředků nebo přístrojů na základě čl. 98 odst. 2 a přílohy III směrnice o DPH. Belgické daňové orgány ovšem mají za to, že plnění poskytovaná společností Oxycure mají podléhat uplatnění základní sazby DPH ve výši 21 % podle arrêté royal n° 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(5) (královské nařízení č. 20 ze dne 20. července 1970 o stanovení sazeb daně z přidané hodnoty a o zařazení zboží a služeb podle těchto sazeb). Belgické daňové orgány proto zaslaly společnosti Oxycure platební výměr, v němž od ní požadují, aby uhradila téměř 1 300 000 eur z titulu dlužné DPH a pokutu ve výši 10 % z požadované částky.

6. Tribunal de première instance de Namur (soud prvního stupně v Namuru, Belgie) rozsudkem ze dne 25. dubna 2013 vyhověl žalobě, kterou společnost Oxycure podala proti rozhodnutí belgických daňových orgánů a uvedené rozhodnutí změnil. Podle toho rozsudku kyslíkové koncentrátoři odpovídají definici oddílu XXIII, nadepsaného „Ostatní“, bodu 2 tabulky A královského nařízení č. 20, který se vztahuje na „jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků jakékoliv nedostatečnosti nebo vady“, což umožňuje, aby se na plnění poskytující v prodeji či pronájmu těchto přístrojů vztahovala snížená sazba DPH ve výši 6 %.

7. Belgický stát se proti tomuto rozsudku odvolal k předkládajícímu soudu.

8. Předkládající soud konstatuje, že kyslíkové koncentrátoři jsou, obdobně jako lahve s medicínou kyslíkem a nádoby na kapalný medicínou kyslík, jedním ze tří zdrojů kyslíku, jež jsou na trhu k dispozici, přičemž tyto zdroje jsou vzájemně zaměnitelné či se doplňují. Předkládající soud odkazuje na zprávu Centre fédéral belge des soins de santé (Belgické federální odborné středisko pro oblast zdravotní péče), v níž se uvádí, že každý ze zdrojů je k dispozici ve stacionární podobě značné velikosti a v přenosné podobě malých rozměrů. Předkládající soud uvádí, že z této zprávy rovněž vyplývá, že z hlediska klinické účinnosti ve vztahu k pacientovi se jedná o stejnou kyslíkovou léčbu nezávislou na tom, ze kterého z těchto tří možných zdrojů je kyslík dodáván nebo zda se jedná o zdroj stacionární či přenosný, neboť rozdíly mezi těmito způsoby podávání kyslíku jsou spojeny výlučně s otázkou uživatelského pohodlí (hluk, používání mimo domov, dostupný objem, plnění přenosného zdroje pacientem) a s otázkou nákladů pro společnost. Předkládající soud dále uvádí, že podle belgické právní úpravy o povinném zdravotním pojištění a náhradách je uznána plná zaměnitelnost těchto zdrojů kyslíku, jelikož cena láhve s kyslíkem je pro případ poruchy kyslíkového koncentrátoru nebo výpadku elektřiny zahrnuta v pojištění hrazené ceně za kyslíkový koncentrátor.

9. Předkládající soud si za těchto okolností klade otázku, zda i za předpokladu, že by kyslíkové koncentrátoři nebyly výslovně uvedeny v žádném z oddílů tabulky A královského nařízení č. 20, nebylo třeba mít každopádně za to, že uvedenou tabulku je nutno vykládat s ohledem na zásady unijního práva a zejména s ohledem na zásadu daňové neutrality tak, že se

dotčená tabulka p?inejmenším implicitn? vztahuje na kyslíkové koncentráto?y ze stejného d?vodu jako na jiné zdroje kyslíku.

10. Vzhledem k tomu, že se odpov?? na tuto otázku týká výkladu unijního práva, p?edkládající soud se rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Brání ?l. 98 odst. 1 a 2 sm?rnice o DPH, ve spojení s p?ílohou III body 3 a 4 sm?rnice o DPH, zejména s ohledem na zásadu neutrality, vnitrostátní úprav?, která pro lé?bu kyslíkem prost?ednictvím kyslíkových lahví stanoví sníženou sazbu DPH, zatímco lé?ba kyslíkem prost?ednictvím kyslíkového koncentrátoru podléhá základní sazb? DPH?“

11. K t?mto otázkám se ve svých písemných vyjád?eních vyslovila spole?nost Oxycure, Belgické království a Evropská komise. ?e?i zú?astn?ných a jejich odpov?di na otázky Soudního dvora byly vyslechnuty na jednání, které se konalo dne 19. září 2016.

II – Analýza

12. Na otázku, kterou pokládá p?edkládající soud v žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce, je t?eba odpov?d?t ve dvou fázích. Nejprve je t?eba stanovit, zda se na takové kyslíkové koncentráto?y, které jsou dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, vztahuje bod 3 nebo bod 4 p?ílohy III sm?rnice o DPH, p?í?emž oba tyto body jsou uvedeny v otázce p?edložené Soudnímu dvoru. Pokud tomu tak je, pozbývá totiž významu otázka, zda je t?eba z d?vodu zásady da?ové neutrality vztáhnout sníženou sazbu DPH ve výši 6 %, která se použije na prodej medicínálního kyslíku v plynné ?i kapaln? podob? v nádobách i na prodej ?i pronájem kyslíkových koncentrátor?. Dále, za p?edpokladu, že na kyslíkové koncentráto?y nelze uplatnit sníženou sazbu DPH na základ? bodu 3 ?i bodu 4 p?ílohy sm?rnice o DPH, což – jak se zdá – implicitn? p?edpokládá p?edkládající soud, je t?eba ov??it, zda ze zásady da?ové neutrality nicmén? nevyplyvá pro Belgické království povinnost uplatnit uvedenou sazbu na dodání ?i pronájem kyslíkových koncentrátor? z toho d?vodu, že z hlediska pacienta jsou posledn? uvedené p?ístroje zam?nitelné s medicínálním kyslíkem v plynné ?i kapaln? podob?, který je dodáván v nádobách.

A – K použití p?ílohy III bod? 3 a 4 sm?rnice o DPH

13. Je t?eba p?ipomenout, že v ?lánku 96 sm?rnice o DPH se stanoví, že ?lenské státy uplat?ují „základní“ sazbu DPH, která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služeb.

14. Odchyln? od této zásady mají podle ?l. 98 odst. 1 této sm?rnice ?lenské státy možnost uplat?ovat jednu ?i dv? snížené sazby DPH. Podle ?l. 98 odst. 2 prvního pododstavce sm?rnice o DPH jsou tyto snížené sazby DPH uplat?ovány pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb t?ch kategorií, které jsou uvedeny v p?íloze III uvedené sm?rnice(6).

15. V bod? 3 této p?ílohy, na který odkazuje p?edb?žná otázka, jsou uvedeny „farmaceutické výrobky obvykle užívané pro pé?i o zdraví, prevenci chorob a pro ú?ely léka?ské a veterinární pé?e“. V bod? 4 této p?ílohy, jehož se p?edb?žná otázka rovněž týká, jsou uvedeny „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“(7).

16. Zatímco podle bodu 3 p?ílohy III sm?rnice o DPH je možné uplat?ovat sníženou sazbu DPH na dodávání „farmaceutických výrobk?“, tj. kone?ných výrobk?, které m?že koncový spot?ebitel použít p?ímo, bod 4 této p?ílohy se týká zdravotnických prost?edk? pro zvláštní použití(8).

17. Vzhledem k tomu, že body 3 a 4 přílohy III směrnice o DPH jsou výjimkou ze zásady, podle které členské státy uplatňují na plnění podléhající DPH základní sazbu, musí být tyto body vykládány striktně(9).

18. Soudní dvůr již rozhodl o tom, že body 3 a 4 přílohy III směrnice o DPH neobsahují výslovný odkaz na právo členských států, a proto musí být vykládány v rámci celé Evropské unie jednotně a autonomně, a dále, že pojmy, které jsou uvedeny v této příloze, konkrétně v uvedených bodech, je nutno vykládat podle obvyklého významu zkoumaných výrazů(10).

19. V této souvislosti ze spisu a z vyjádření belgické vlády vyplývá, že na medicínální kyslík, který je dodáván v nádobách v plynné nebo kapalně formě, se v Belgii uplatní snížená sazba DPH ve výši 6 % podle oddílu XVII bod 1 písm. a) tabulky A královského nařízení č. 20, kterým se provádí bod 3 přílohy III směrnice o DPH. Jinými slovy, se medicínální kyslík považuje za léčebný přípravek a obecněji za „farmaceutický výrobek“ ve smyslu bodu 3 přílohy III směrnice o DPH.

20. Naproti tomu mám v souladu s vyjádřením všech zúčastněných stran na jednání před Soudním dvorem za to, že na rozdíl od medicínálního kyslíku dodávaného v nádobách, kyslíkové koncentrátoři takového typu, o něž se jedná ve věci v původním řízení, nespádají pod pojem „farmaceutické výrobky“ ve smyslu bodu 3 přílohy III směrnice o DPH.

21. Toto posouzení vychází zejména z rozsudku ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko (C-360/11, EU:C:2013:17, body 63, 64 a 71). V uvedeném rozsudku Soudní dvůr upřesnil, že i když z hlediska obvyklého významu pojmu zahrnuje pojem „farmaceutické výrobky“ humánní léčivé přípravky, tento pojem se nevztahuje na veškeré zdravotnické prostředky, vybavení, zařízení nebo materiál k humánnímu či veterinárnímu použití. Pokud by se totiž bod 3 přílohy III směrnice o DPH týkal veškerých zdravotnických prostředků a zařízení bez ohledu na účel jejich použití, postrádal by tím bod 4 téže přílohy význam. Jinak řečeno, není možné, aby bod 3 přílohy III směrnice o DPH umožňoval obejít taxativní výčet bodu 4 tím, že by členské státy opravovaly k použití snížené sazby DPH na zdravotnické prostředky či zařízení bez ohledu na konkrétní účel jejich použití. Navíc, zatímco kyslíkové koncentrátoři dotčené ve věci v původním řízení mohou být předmětem pronájmu pacientovi, čímž mohou být předmětem vícero poskytnutí služeb, farmaceutické výrobky jsou zbožím, které je dodáváno a obecně popisováno za účelem individuálního, výlučného a jedinečného použití.

22. Proto mám za to, že pro odpověď na otázku předloženou předkládajícím soudem je relevantní pouze bod 4 přílohy III směrnice o DPH.

23. Pokud jde o tento bod přílohy III směrnice o DPH, týká se, jak bylo uvedeno výše, pouze určitých zdravotnických prostředků či zařízení pro zvláštní použití. Tento bod se totiž týká zdravotnických prostředků a ostatních zařízení, „která jsou obvykle určena k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků“, a nemají tedy na výrobky, které jsou obecně používány k jiným účelům(11). Dále, jak rozhodl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko (C-360/11, EU:C:2013:17, body 85 až 88), bod 4 přílohy III směrnice o DPH se týká zdravotnických prostředků a zařízení pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených, a nikoli prostředků a zařízení pro všeobecné použití využívané nemocnicemi a odborníky poskytujícími zdravotnické služby. Toto omezení možnosti uplatnit sníženou sazbu DPH na výlučnou osobní potřebu konečného spotřebitele je v souladu se socioekonomickým cílem přílohy III směrnice o DPH, jímž je snížit náklady určitých výrobků, které jsou považovány za obzvláště nezbytné(12).

24. Je třeba vyjádřit politování nad tím, že za stavu, kdy ve směrnici o DPH není uvedena definice pojmů „zdravotní postižení“ a „zdravotně postižené osoby“ a uvedená směrnice ani

neobsahuje výslovný odkaz na vnitrostátní právo členských států za účelem vymezení významu těchto pojmů, Soudní dvůr ve věcech, které projednával, nevyužil příležitost k tomu, aby upřesnil rozsah těchto pojmů, zejména pokud jde o jejich vymezení vzhledem k pojmům „nemoc“ a „nemocné osoby“.

25. Soudní dvůr v souvislosti s výkladem směrnice Rady 2000/78/ES ze dne 27. listopadu 2000, kterou se stanoví obecný rámec pro rovné zacházení v zaměstnání a povolání(13), a v návaznosti na ratifikaci Úmluvy OSN o ochraně práv zdravotně postižených osob(14) Unie upřesnil, že pojem „zdravotní postižení“ musí být chápán tak, že znamená omezení vyplývající především z fyzických, duševních nebo psychických postižení, které v interakci s různými překážkami může bránit plnému a účinnému zapojení dotčené osoby do profesního života na rovnoprávném základě s ostatními pracovníky(15).

26. Soudní dvůr rovněž v této souvislosti upřesnil, že i když se pojem „zdravotní postižení“ odlišuje od pojmu „nemoc“ nebo obezita, mohou nemoc nebo taková obezita, které způsobují omezení vyplývající především z fyzických, duševních nebo psychických postižení, bránit v interakci s různými překážkami plnému a účinnému zapojení dotčené osoby do profesního života na rovnoprávném základě s ostatními, čímž mohou spadat pod pojem „zdravotní postižení“ ve smyslu směrnice 2000/78(16).

27. Domnívám se, že taková definice a takový rozsah pojmu „zdravotní postižení“, které vycházejí z výkladu tohoto pojmu uvedeného ve směrnici 2000/78 v souladu s ustanoveními Úmluvy OSN o ochraně práv zdravotně postižených osob, jsou relevantní pro účely výkladu téhož pojmu v rámci bodu 4 přílohy III směrnice o DPH.

28. Totiž zcela v souladu s tím, co Soudní dvůr uvedl při výkladu směrnice 2000/78(17), směrnice o DPH náleží mezi akty Unie „v oblastech sociální autonomie a sociálního začlenění, práce a zaměstnanosti“, které jsou uvedeny v dodatku přílohy II rozhodnutí o schválení této úmluvy Organizace spojených národů Evropským společenstvím a které se zabývají otázkami upravenými uvedenou úmluvou.

29. Jak správně poznamenává Komise ve svém písemném vyjádření, charakteristický znak pojmu „zdravotní postižení“ spočívá v jeho dlouhodobé povaze na rozdíl od snížení určitých schopností zejména v důsledku nemoci ojedinělé či přechodné povahy.

30. Vzhledem k informacím poskytnutým předkládajícím soudem a vyjádření zúčastněných stran podle mého názoru kyslíkové koncentrátoři, které jsou především vyci v plovacím zařízení, splňují pouze dvě ze tří kritérií uvedených v bodě 4 přílohy III směrnice o DPH, což ovšem přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

31. Stran prvního kritéria lze připustit, jak tvrdila na jednání společnost Oxycure, že tato zařízení jsou „obvykle určena k léčbě zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků“(18) ve smyslu bodu 4 přílohy III směrnice o DPH. Tyto zdravotnické prostředky jsou totiž podle všeho zvláště uzpůsobeny k tomu, aby napravovaly a zmírňovaly vážné dechové nedostatky dlouhodobé a často nevratné povahy, které nelze účinněji léčit jinými způsoby léčby, jako v případě chronické obstrukční plicní nemoci nebo pokročilého stadia cystické fibrózy(19).

32. V této souvislosti se jeví oddíl XXIII, nadepsaný „Ostatní“, bodu 2 tabulky A královského nařízení ?. 20 v souladu s tímto kritériem podle bodu 4 přílohy III směrnice o DPH. Belgické království se totiž rozhodlo uplatňovat sníženou sazbu DPH ve výši 6 % pouze na prodej nebo pronájem zařízení, jejichž účelem je „kompenzování následků jaké nedostatečnosti nebo vady“, tj. podle informací a údajů předložených v rámci povodního inženýringu na zařízení, která jsou obvykle určena k léčbě zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků.

33. Unijní normotvorce použitím výrazu „obvykle“ v bodu 4 přílohy III směrnice o DPH jasně vyloučil možnost (která by byla kategoričtější formulovaná), aby snížená sazba DPH mohla být uplatněna na prodej nebo pronájem lékařského vybavení, pouze pokud je určeno výlučně či jedině k léčbě zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků. Z toho vyplývá, že unijní normotvorce chtěl pomocí výrazu „obvykle“ vymezit lékařské vybavení a ostatní zařízení, která jsou obvykle a obecně určena k léčbě zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, aniž by bylo třeba posuzovat konkrétní situaci toho či onoho zařízení(20).

34. Navíc je ve věci v povodním inženýringu nesporné, že veškeré zdroje pro podávání medicínálního kyslíku, včetně kyslíkových koncentrátorů, mohou být dotčeným osobám poskytnuty jen na lékařský předpis. Tato okolnost v zásadě vylučuje, aby kyslíkové koncentrátoři mohly být obvykle nebo obecně určeny k léčbě patologických stavů nebo ke zmírnění jejich důsledků, které by nespadaly pod pojem „zdravotní postižení“.

35. Pokud jde o druhé kritérium, a sice otázku „osobního“ použití zdravotně postiženými osobami, zdá se, že i toto kritérium je splněno, pokud mohou být kyslíkové koncentrátoři používány individuálně dotčenou osobu v místě bydliště či mimo něj, aniž by musela využít pomoci třetí osoby, zejména pak zdravotního pracovníka. Je pravda, jak zjevně vyplynulo na jednání Soudního dvora, že otázka, zda lze kyslíkové koncentrátoři dotčené ve věci v povodním inženýringu považovat za zařízení „nošená v ruce nebo na těle“ ve smyslu oddílu XXIII, nadepsaného „Ostatní“, bodu 2 tabulky A královského nařízení ?. 20, byla předmětem diskuse společnosti Oxycure s belgickou vládou. Tato diskuse se ovšem netýká výkladu bodu 4 přílohy III směrnice o DPH, ale výkladu vnitrostátního práva, ve vztahu k němuž Soudnímu dvoru nepřísluší, aby o něm rozhodoval.

36. Nicméně dostávám se nyní ke třetímu kritériu. Bod 4 přílohy III směrnice o DPH nevyžaduje pouze to, aby lékařské vybavení a zařízení byla „obvykle“ určena k léčbě zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků a zdravotně postižení je používali „osobně“, ale rovněž i to, aby je využívaly „výlučně“ tyto osoby.

37. Toto kritérium výlučného využití se nevztahuje na účel použití zařízení (která jsou „obvykle“ určena k léčbě zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků), ale na jejich použití. Z toho podle mého vyplývá, že toto kritérium vylučuje z oblasti působnosti bodu 4 přílohy III směrnice o DPH zařízení, která mohou využívat i jiné než zdravotně postižené osoby.

38. Tento výklad je v souladu se socioekonomickým cílem snížené sazby daně, neboť v co nejvyšší možné míře podporuje soběstačnost osob s určitým znevýhodněním, včetně znevýhodnění patologického povodu.

39. Soudní dvůr v této souvislosti již rozhodl, že by bylo v rozporu s cílem spočívajícím ve snížení nákladů určitých nezbytných výrobků pro konečného spotřebitele sledovaným v příloze III směrnice o DPH, aby uplatňování snížené sazby DPH v případě výrobku, který může být využit různými způsoby, záviselo u každého dodání zboží na konkrétním použití, pro které je toto zboží určeno svým kupujícím(21). Navíc by daňová správa nemohla ve všech případech ověřovat, zda je uplatnění snížené sazby DPH odvodněno, což by mohlo podnítovat ke zneužívání či

vyhýbání se daňovým povinnostem nebo by mohlo docházet k nárůstu těchto jednání.

40. Je přitom pravděpodobné, jak tvrdila Komise, že kyslíkové koncentrátory jsou využívány osobami, které netrpí zdravotním postižením, zejména jednotlivci, kteří trpí přechodnými respiračními onemocněními.

41. S výhradou ověření uvnitřních předkládajícím soudem mám tudíž za to, že kyslíkové koncentrátory dotčené ve věci v povodním řízení nespadají do oblasti působnosti bodu 4 přílohy III směrnice o DPH, neboť tato zařízení nejsou podle všeho využívána výlučně zdravotně postiženými osobami.

B – K zásadě daňové neutrality

42. Může vést za těchto okolností zásada daňové neutrality k tomu, aby se na tyto přístroje použila snížená sazba DPH, jak žádá předkládající soud?

43. Mám za to, že nikoli.

44. Jak již rozhodl Soudní dvůr, zásada daňové neutrality totiž neumožňuje rozšířit působnost snížené sazby DPH, pokud tak není jednoznačně stanoveno(22). Jinak řečeno, tato zásada umožňuje rozšířit působnost snížené sazby pouze tehdy, existuje-li jednoznačné ustanovení. Podle bodu 4 přílohy III směrnice o DPH se přitom jednoznačně z možnosti uplatnit snížené sazby DPH vylučují zdravotnické prostředky a zařízení, které nejsou používány výlučně zdravotně postiženými osobami.

45. Pokud by byl za takovýchto okolností uvnitř jiný závěr, byl by tím obcházen striktní výklad a požadavek na striktní uplatnění výjimky ze zásady, kterou Soudní dvůr opakovaně připomíná a podle níž členské státy členské státy uplatňují základní sazbu DPH u plnění podléhajících této dani(23).

46. Z tohoto důvodu, na rozdíl od toho, co naznačuje předkládající soud, zásada daňové neutrality neumožňuje, aby byl překročen rozsah jednotlivých kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH či aby se dokonce od tohoto rozsahu úplně odhlédlo.

47. Pokud totiž z posouzení znění a systematiky bodů 3 a 4 přílohy III směrnice o DPH vyplývá, že pronájem či prodej kyslíkových koncentrátorů nelze podadit ani pod jeden z těchto bodů, nelze zásadu daňové neutrality použít k tomu, aby bylo toto posouzení zvráceno.

48. Jak již Soudní dvůr při řadě příležitostí uvedl stran osvobození od DPH, zásada daňové neutrality není pravidlem primárního práva, které by mohlo podmínit platnost osvobození od daně, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně se zásadou striktního výkladu osvobození od daně(24).

49. Nevidím nic, co by bránilo tomu, aby se tento obecný výklad působnosti zásady daňové neutrality uplatnil i ve vztahu k režimu snížené sazby DPH, u něhož je rovněž vyžadován striktní výklad.

50. Jak dokládá judikatura Soudního dvora, zásada daňové neutrality je stran takového režimu snížené sazby, jako je režim stanovený v příloze III směrnice o DPH, i nadále plně relevantní, když mají Soudní dvůr nebo vnitrostátní soudy v konkrétní situaci ověřit, zda je legitimní volba členského státu, který se rozhodl selektivně uplatňovat sníženou sazbu DPH na „určité konkrétní a zvláštní aspekty“ téže kategorie uvedené v tomtéž bodě přílohy III uvedené směrnice, v souladu s uvedenou zásadou(25). Za takových okolností je totiž logické ověřovat, zda selektivní uplatnění snížené sazby DPH nevede k porušení rovnosti daňového zacházení mezi dodávkami obdobného

zboží nebo poskytováním obdobných služeb, na které se vztahuje stejná kategorie uvedená v příloze III směrnice o DPH(26).

51. Naopak, jak jsem uvedl výše, zásada daňové neutrality nemůže sloužit k tomu, aby byl překročen rozsah kategorií stanovených v příloze III směrnice o DPH za tím účelem, aby se jejich oblast působnosti vztahovala na dodání zboží nebo poskytnutí služeb, na které se na základě posouzení znění nebo systematiky uvedených kategorií tyto kategorie nevztahují.

III – Závěry

52. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku položenou Cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie) odpověděl následovně:

„Ustanovení článku 98 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006, a přílohy III bodů 3 a 4 této směrnice nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž se snížená sazba daně z přidané hodnoty nepoužije na dodání nebo pronájem takových kyslíkových koncentrátorů, jako jsou koncentrátory dotčené ve věci v původním řízení, jestliže tato zařízení nejsou farmaceutickými výrobky ve smyslu přílohy III bodu 3 směrnice 2006/112 ve znění pozdějších předpisů ani nejsou určena pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených ve smyslu bodu 4 této přílohy, což musí ověřit předkládající soud.

Zásadu daňové neutrality nelze vykládat v tom smyslu, že by umožňovala vyloučit příslušnou oblast působnosti kategorií uvedených v příloze III bodech 3 a 4 směrnice 2006/112, ve znění pozdějších předpisů, tím, že by přiznávala použití snížené sazby daně z přidané hodnoty na dodání či pronájem prostředků, které neodpovídají definicím obsaženým v uvedených bodech.“

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1;

3 – Úř. věst. 2006, L 384, s. 92;

4 – Připomínám, že vzduch je složen přibližně z 20 % kyslíku a 80 % dusíku.

5 – Moniteur Belge, 31. července 1970, s. 7920.

6 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 11. září 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, body 21 a 22), a rozsudek ze dne 5. března 2015, Komise v. Lucembursko (C-502/13, EU:C:2015:143, bod 33).

7 – Kurziva použita autorem tohoto stanoviska.

8 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko (C-360/11, EU:C:2013:17, body 47 a 64).

9 – Rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko (C-360/11, EU:C:2013:17, body 18, 20 a 63).

10 – Rozsudek ze dne 17. ledna 2013 Komise v. Španělsko (C-360/11, EU:C:2013:17, body 20 a 63). Pokud jde o druhou část, viz rovněž rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. Polsko, (C-678/13, nezveřejněný, EU:C:2015:358, body 46 a 47).

- 11 – Rozsudek ze dne 4. ?ervna 2015, Komise v. Polsko (C?678/13, nezve?ejn?ný, EU:C:2015:358, bod 48).
- 12 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Špan?lsko (C?360/11, EU:C:2013:17, body 48 a 86).
- 13 – Ú?. v?st. 2000, L 303, s. 16; Zvl. vyd.: 05/04, s. 79.
- 14 – Sbírka smluv OSN, sv. 2515, s. 3. Tato Úmluva byla potvrzena jménem Evropského spole?enství rozhodnutím Rady 2010/48/ES ze dne 26. listopadu 2009 (Ú?. v?st. 2010, L 23, s. 35).
- 15 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 4. ?ervence 2013, Komise v. Itálie (C?312/11, nezve?ejn?ný, EU:C:2013:446, bod 56), rozsudek ze dne 18. b?ezna 2014, Z. (C?363/12, EU:C:2014:159, bod 76), rozsudek ze dne 18. prosince 2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463, bod 53), a rozsudek ze dne 26. kv?tna 2016, Invamed Group a další (C?198/15, EU:C:2016:362, bod 31).
- 16 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2013, HK Dánsko (C?335/11 a C?337/11, EU:C:2013:222, body 39 až 42 a 47), a rozsudek ze dne 18. prosince 2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463, body 56 až 60). I když to pokaždé z rozsudk? Soudní dvora jasn? nevplývá, mám za to, že jak fyzické, duševní, mentální nebo smyslové postižení, tak i omezení, která z t?chto postižení pramení pro osoby, které jimi trpí, a jež musí být dlouhodobé povahy, umož?ují odlišit pojem „zdravotní postižení“ od pojmu „nemoc“.
- 17 – Viz rozsudek ze dne 11. dubna 2013, HK Danmark (C?335/11 a C?337/11, EU:C:2013:222, bod 31), a ze dne 18. b?ezna 2014, Z. (C?363/12, EU:C:2014:159, bod 74).
- 18 – Kurziva dopln?na autorem tohoto stanoviska.
- 19 – Cystická fibróza je genetická d?di?ná nemoc, která postihuje bu?ky v r?zných orgánech, jako jsou nap?. dýchací cesty, zm?nou složení jejich sekret?.
- 20 – Viz obdobn? stran použití stejného výrazu v bod? 1 p?ílohy III sm?rnice o DPH rozsudek ze dne 3. b?ezna 2011, Komise v. Nizozemsko (C?41/09, EU:C:2011:108, bod 55), a rozsudek ze dne 12. kv?tna 2011, Komise v. N?mecko (C?453/09, nezve?ejn?ný, EU:C:2011:296, bod 45).
- 21 – Viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Špan?lsko (C?360/11, EU:C:2013:17, body 86 a 87).
- 22 – Viz rozsudek ze dne 5. b?ezna 2015, Komise v. Francie (C?479/13, EU:C:2015:141, bod 43), a rozsudek ze dne 5. b?ezna 2015, Komise v. Lucembursko (C?502/13, EU:C:2015:143, bod 51). Pokud jde o osvobození z DPH, viz rovn?ž rozsudek ze dne 13. b?ezna 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, bod 40).
- 23 – Mimo jiné v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Špan?lsko (C?360/11, EU:C:2013:17, bod 18), a rozsudek ze dne 5. b?ezna 2015, Komise v. Lucembursko (C?502/13, EU:C:2015:143, bod 38).
- 24 – Viz rozsudek ze dne 19. ?ervence 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, bod 45), rozsudek ze dne 13. b?ezna 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, bod 40), rozsudek ze dne 2. ?ervence 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, bod 37), a rozsudek ze dne 17. b?ezna 2016, Aspiro (C?40/15, EU:C:2016:172, bod 31).

25 – V této souvislosti viz rozsudek ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie (C-384/01, EU:C:2003:264, body 24 až 29), rozsudek ze dne 3. dubna 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, body 42 a 43), rozsudek ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (C-94/09, EU:C:2010:253, body 28 až 30), rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, body 44 až 46), a rozsudek ze dne 11. září 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 23).

26 – V této souvislosti, pokud by – na rozdíl od výše uvedené analýzy – kyslíkové koncentrátoři dotčené ve věci v povodním řízení měly být považovány za zboží spadající do oblasti působnosti bodu 4 přílohy III směrnice o DPH, musel by předkládající soud ověřit, zda se rozlišení, které činí Belgické království mezi proenosnými lékařskými prostředky a stacionárními prostředky (kdy se snížená sazba ve výši 6 % uplatní pouze v případě dodání nebo pronájmu prvně uvedených), týká „konkrétních a zvláštních aspektů“ kategorie uvedené v bodu 4 této přílohy a zda dodržuje zásadu daňové neutrality, a to v souladu s vodítky, které poskytuje judikatura uvedená v předchozí poznámce pod čarou tohoto stanoviska.