



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

27. června 2019*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. c) – Osvobození od daně – Lékařská a nelékařská zdravotnická povolání – Chiropraxe a osteopatie – Článek 98 – Příloha III body 3 a 4 – Léčiva a zdravotnické prostředky – Snížená sazba – Dodání v rámci zákroků nebo ošetření léčebné povahy – Základní sazba – Dodání v rámci zákroků nebo ošetření estetické povahy – Zásada daňové neutrality – Zachování účinků vnitrostátní právní úpravy neslučitelné s unijním právem“

Ve věci C-597/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Grondwettelijk Hof (Ústavní soud, Belgie) ze dne 28. září 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 16. října 2017, v řízení

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a Bart Vandendries,

Belgisch Syndicaat van Osteopaten a další,

Plast.Surg. BVBA a další,

Belgian Society for Private Clinics VZW a další

proti

Ministerraad,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení C. Toader, předsedkyně senátu, L. Bay Larsen (zpravodaj) a M. Safjan, soudci,

generální advokát: E. Tančev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a Barta Vandendriese E. Maes a M. Denefem, advocaten,
- za Belgische Unie van Osteopaten a další B. Hermansem a J. Bosquetem, advocaten, jakož i H. Van den Keybus, avocate,

* Jednací jazyk: nizozemština.

- za Plast.Surg. BVBA a další T. De Gendtem, advocaat,
- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a P. Cottinem, jakož i C. Pochet, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu D. Colasem, jakož i E. de Moustier a A. Alidière, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a P. Vanden Heedem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 98, čl. 132 odst. 1 písm. b), c) a e), článku 134 a bodů 3 a 4 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu, v němž Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a Bart Vandendries., Belgische Unie van Osteopaten a další, Plast.Surg. BVBA a další a Belgian Society for Private Clinics VZW a další stojí proti Ministerraad (Rada ministrů, Belgie) ve věci žaloby na zrušení ustanovení belgického práva upravujících pravidla pro uplatňování daně z přidané hodnoty (DPH) na poskytování lékařské péče, jakož i na dodání léčiv a zdravotnických prostředků.

Právní rámec

Směrnice 2006/112

- 3 Článek 96 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

- 4 Článek 98 této směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[...]“

- 5 Článek 132 odst. 1 uvedené směrnice zní:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

- b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;
- c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;

[...]

- e) poskytnutí služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami;

[...]“

6 Článek 134 téže směrnice stanoví:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n),

- a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně; nebo
- b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

7 Příloha III směrnice 2006/112 nadepsaná „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98“, uvádí v bodě 3 „farmaceutické výrobky obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče, včetně výrobků užívaných k antikoncepci a hygienické ochraně“.

8 V bodě 4 této přílohy jsou uvedeny „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, včetně oprav takového zboží, jakož i dodání dětských sedaček do automobilu“.

Belgické právo

9 Článek 110 wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (zákon o opatřeních ke zvýšení tvorby pracovních míst a růstu kupní síly) ze dne 26. prosince 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30. prosince 2015, s. 80634, dále jen „zákon ze dne 26. prosince 2015“) stanoví:

„Článek 44 zákona o dani z přidané hodnoty, nahrazený zákonem ze dne 28. prosince 1992 a naposledy pozměněný zákonem ze dne 12. května 2014, se mění takto:

- a) Odstavec 1 se nahrazuje tímto:

§ 1. Od daně je osvobozeno poskytování služeb, které provádí následující osoby v rámci své obvyklé činnosti:

1° lékaři, zubní lékaři a fyzioterapeuti.

Osvobození uvedené v bodě 1 neplatí pro služby poskytované lékaři, jejichž předmětem jsou zákroky a ošetření estetické povahy:

- a) pokud tyto zákroky a ošetření nejsou uvedeny na seznamu služeb zdravotní péče, na něž se vztahuje povinné pojištění pro případ nemoci a invalidity;
- b) pokud tyto zákroky a ošetření jsou sice uvedeny na seznamu služeb zdravotní péče, na něž se vztahuje povinné pojištění pro případ nemoci a invalidity, avšak nesplňují podmínky pro nárok na náhradu podle ustanovení týkajících se pojištění zdravotní péče a povinného pojištění odškodnění;

2° porodní asistentky, zdravotní ošetřovatelé a pečovatelé;

3° osoby vykonávající uznané a právem regulované nelékařské zdravotnické povolání, pokud jde o jejich služby zdravotního nelékařského rázu zahrnuté do seznamu služeb zdravotní péče, na něž se vztahuje povinné pojištění pro případ nemoci a invalidity.;

b) Odstavec 2 bod 1 se nahrazuje tímto:

,1° a) nemocniční a lékařská péče a s ní úzce související služby a dodání zboží, jež v rámci své obvyklé činnosti uskutečňují nemocniční zařízení a psychiatrické ústavy, kliniky a zdravotní střediska.

Z osvobození uvedeného v písm. a) jsou vyloučeny nemocniční a lékařská péče, jakož i s ní úzce související služby a dodání, které se týkají zákroků a ošetření uvedených v odst. 1 bodě 1 druhém pododstavci;

b) přeprava pacientů a zraněných dopravními prostředky zvláště pro tyto účely uzpůsobenými;“

- 10 Předkládající soud poukazuje na to, že podle písm. a) druhého pododstavce článku 1 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 (královské nařízení č. 20 o stanovení sazeb daně z přidané hodnoty a o zařazení zboží a služeb podle těchto sazeb) ze dne 20. července 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31. července 1970, s. 7920), podléhají léčiva a zdravotnické prostředky v Belgii obvykle snížené sazbě DPH ve výši 6 %.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 11 Chiropraktici, osteopati, plastičtí chirurgové a některá profesní sdružení podali u předkládajícího soudu v květnu a červnu 2016 žaloby na zrušení mimo jiné článku 110 zákona ze dne 26. prosince 2015.
- 12 Na podporu žalob chiropraktiků, osteopatů, plastických chirurgů a některých jejich profesních sdružení bylo uvedeno zejména porušení čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. Podle jejich názoru je článek 110 výše uvedeného zákona neslučitelný s tímto ustanovením, jelikož bez rozumného důvodu vyhrazuje osvobození od DPH, které upravuje, osobám vykonávajícím právem regulované lékařské nebo nelékařské zdravotnické povolání, což je postavení, které není podle belgického práva přiznáno chiropraktikům a osteopatům.
- 13 Žaloby podané plastickými chirurgy se zakládají zejména na neodůvodněném nerovném zacházení upraveném v belgickém právu mezi léčivými nebo zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků a ošetření estetické povahy a těmi, které jsou dodávány v rámci zákroků a ošetření léčebné povahy, jelikož pouze posledně uvedené podléhají snížené sazbě DPH.
- 14 Předkládající soud poukazuje také na skutečnost, že Rada ministrů jej podpůrně požádala, aby přechodně zachoval účinky ustanovení, o jejichž zrušení případně rozhodne, aby umožnil belgickému zákonodárci uvést vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení do souladu se směrnicí 2006/112.

- 15 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato žádost je odůvodněna zaprvé problémy rozpočtové a administrativní povahy, jakož i právní nejistotou pro příjemce dotyčných služeb, kterou by způsobilo zrušení ustanovení dotčených ve věci v původním řízení se zpětným účinkem, a zadruhé porušením této směrnice, které by bylo způsobeno použitím právní úpravy, která byla v platnosti před přijetím zákona ze dne 26. prosince 2015.
- 16 Za těchto podmínek se Grondwettelijk Hof (Ústavní soud, Belgie) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice [2006/112] vykládán v tom smyslu, že toto ustanovení vyhrazuje v něm uvedené osvobození od daně jak, pokud jde o konvenční, tak i alternativní postupy osobám, které podle vnitrostátních právních předpisů upravujících povolání v oblasti zdravotní péče vykonávají lékařské nebo nelékařské zdravotnické povolání a které splňují požadavky stanovené v těchto vnitrostátních právních předpisech, a že z tohoto osvobození vylučuje osoby, které tyto požadavky nesplňují, avšak jsou členy profesního sdružení chiropraktiků nebo osteopatů a splňují požadavky stanovené tímto sdružením?
- 2) Musí být čl. 132 odst. 1 písm. b), c) a e) a články 134 a 98 směrnice [2006/112] ve spojení s body 3 a 4 přílohy III této směrnice, zejména s ohledem na zásadu daňové neutrality vykládány v tom smyslu:
- a) že brání vnitrostátnímu právnímu předpisu, který stanoví sníženou sazbu DPH, jež se použije na léčiva a zdravotnické prostředky, které jsou dodávány v rámci zákroku nebo ošetření léčebné povahy, zatímco léčiva a zdravotnické prostředky dodávané v rámci zákroku nebo ošetření pro čistě estetické účely, které jsou s tímto zákrokem či ošetřením úzce spojeny, podléhají základní sazbě DPH;
- b) anebo že umožňují, resp. ukládají rovné zacházení s oběma výše uvedenými případy?
- 3) Může [ústavní] soud dočasně zachovat účinky ustanovení, která mají být zrušena [z důvodu jejich již konstatované neslučitelnosti se směrnicí 2006/112], jakož i účinky ustanovení, která mají být zcela nebo zčásti zrušena v případě, že by z odpovědi na první nebo druhou [...] otázku vyplývalo, že tato ustanovení jsou v rozporu s unijním právem, aby tak bylo [vnitrostátnímu] zákonodárci umožněno uvést je do souladu s tímto právem?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 17 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že vyhrazuje osvobození od daně, které upravuje, pro plnění uskutečňovaná osobami, které vykonávají lékařské nebo nelékařské zdravotnické povolání regulované právními předpisy dotčeného členského státu.
- 18 Úvodem je třeba uvést, že článek 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) a čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládány totožně, a že tedy judikatura Soudního dvora ohledně prvního z těchto ustanovení může sloužit jako základ pro výklad druhého (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 27).

- 19 Z doslovného výkladu čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 vyplývá, že plnění musí být osvobozeno od daně, pokud splňuje dvě podmínky, a sice představovat poskytnutí lékařské péče a být uskutečněno při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezena v dotýcném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 27, jakož i ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 23).
- 20 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že osoby vykonávající povolání dotčená ve věci v původním řízení poskytují lékařskou péči, jelikož poskytují ošetření za účelem léčby a v co největším možném rozsahu vyléčení z nemocí nebo zdravotních obtíží.
- 21 V této souvislosti je cílem položené otázky pouze upřesnit význam druhé podmínky uvedené v bodě 19 tohoto rozsudku a určit, zda lze za „lékařská a nelékařská zdravotnická povolání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 považovat pouze povolání regulovaná právními předpisy dotýcného členského státu.
- 22 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že tato podmínka sice předpokládá, že osvobození od daně, na které se vztahuje, je vyhrazeno určitým zvláštním povoláním, avšak ze znění tohoto ustanovení nevyplývá, že unijní normotvůrce zamýšlel uložit dotčeným členským státům povinnost, aby toto osvobození od daně vyhradily pouze pro jejich právem regulovaná povolání.
- 23 Ze samotného znění uvedeného ustanovení totiž vyplývá, že nedefinuje pojem „lékařských a nelékařských zdravotnických povolání“, ale že pro tyto účely odkazuje na definici, která je uvedena ve vnitrostátní právní úpravě členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 28).
- 24 Za těchto podmínek mají členské státy zejména za účelem správného a jednoznačného uplatňování osvobození upraveného v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 prostor pro uvážení k vymezení povolání, v rámci jejichž výkonu jsou poskytování lékařské péče osvobozena od DPH a zejména k určení, jaké kvalifikace jsou požadovány k výkonu těchto povolání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 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 Tento prostor pro uvážení však není neomezený, jelikož členské státy musí zohlednit cíl sledovaný tímto ustanovením, jímž je zajistit, že se osvobození bude vztahovat pouze na lékařskou péči, která je poskytována osobami, jež mají požadovanou odbornou kvalifikaci, a dále zásadu daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, body 31, 36 a 37).
- 26 Členské státy musí tedy zaprvé zaručit dodržení tohoto cíle tím, že zajistí, aby se osvobození od daně upravené v uvedeném ustanovení vztahovalo pouze na poskytování lékařské péče, která má dostatečně kvalitní úroveň (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 37).
- 27 Členské státy musí sice ověřit, že dotyční poskytovatelé lékařské péče mají k tomuto účelu nezbytnou odbornou kvalifikaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, body 37 a 38), avšak tento požadavek nutně neznamená, aby tito poskytovatelé vykonávali povolání regulované právními předpisy dotýcného členského státu, jestliže v závislosti na organizaci lékařských a nelékařských zdravotnických povolání přicházejí v tomto členském státě v úvahu další účinné způsoby kontroly jejich odborných kvalifikací.

- 28 Zadruhé musí členské státy dodržet zásadu daňové neutrality, která brání tomu, aby bylo s podobnými poskytováními služeb, která si tedy navzájem konkurují, zacházeno z hlediska DPH rozdílně (rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 39 a citovaná judikatura).
- 29 Ani tento požadavek přitom neznamená, že osvobození od daně upravené v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 je nutně vyhrazeno osobám vykonávajícím povolání regulované vnitrostátními právními předpisy dotyčného členského státu, jelikož nelze obecně a absolutně vyloučit, že osoby, které takové povolání nevykonávají, mohou mít nezbytnou odbornou kvalifikaci k zajištění dostatečně kvalitní péče, aby mohla být považována za srovnatelnou s péčí, kterou poskytují osoby vykonávající taková povolání, a to zejména pokud absolvovaly vzdělání poskytované vzdělávacím zařízením uznaným tímto členským státem.
- 30 Kromě toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že právní rámec dotčeného členského státu představuje pouze jeden faktor z mnoha, které musí být zohledněny za účelem určení, zda určitá osoba povinná k dani má požadovanou odbornou kvalifikaci k tomu, aby se na ni vztahovalo toto osvobození (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, body 46 a 50), což znamená, že příslušnost poskytovatelů lékařské péče k určitému regulovanému povolání nemůže představovat podmínku, která by musela být za tímto účelem členskými státy nezbytně uložena.
- 31 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nevyhrazuje osvobození od daně, které upravuje, pro plnění uskutečňovaná osobami, které vykonávají lékařské nebo nelékařské zdravotnické povolání regulované právními předpisy dotčeného členského státu.

Ke druhé otázce

K přípustnosti

- 32 Belgická vláda tvrdí, že druhá otázka je zcela irelevantní, a nevyžaduje tedy odpověď. Belgická právní úprava totiž nerozlišuje sazbu DPH použitelnou na léčiva a zdravotnické prostředky v závislosti na jejich použití, a neupravuje tedy rozdílné sazby, pokud jsou tato léčiva a zdravotnické prostředky dodávány v rámci zákroků nebo ošetření léčebné povahy nebo v rámci zákroků a ošetření pro estetické účely.
- 33 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle předkládajícího soudu může být belgická právní úprava dotčená ve věci v původním řízení vykládána různě. V tomto ohledu je cílem druhé otázky zejména určit, zda je třeba na základě unijního práva odmítnout takový výklad této právní úpravy, podle něhož se na léčiva a zdravotnické prostředky uplatňují rozdílné sazby DPH v závislosti na jejich použití.
- 34 Jestliže má tedy belgická vláda za to, že takový výklad uvedené právní úpravy je každopádně vyloučen, spočívá tento argument zjevně na odlišném výkladu vnitrostátního práva, než jak je vykládá předkládající soud.
- 35 Z ustálené judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že mu nepřísluší, aby se v rámci systému soudní spolupráce zavedeného článkem 267 SFEU vyjadřoval k výkladu vnitrostátních ustanovení ani aby posuzoval či ověřoval, zda jejich výklad, který poskytuje předkládající soud, je správný (rozsudek ze dne 26. března 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, bod 51 a citovaná judikatura), ale musí v rámci rozdělení pravomocí mezi ním a vnitrostátními soudy vzít v úvahu skutkový a právní kontext, do něhož

jsou předběžné otázky zasazeny, tak jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí a VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, bod 21).

- 36 Z toho vyplývá, že druhá otázka musí být prohlášena za přípustnou.

K věci samé

- 37 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 98, čl. 132 odst. 1 písm. b), c) a e) a článek 134 směrnice 2006/112, ve spojení s body 3 a 4 přílohy III této směrnice, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví rozdílné zacházení mezi léčivými a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků nebo ošetření léčebné povahy na jedné straně a léčivými a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků nebo ošetření pro výlučně estetické účely na straně druhé tím, že se na posledně uvedené nevztahuje snížená sazba DPH, která se použije na první z nich.
- 38 Úvodem je třeba uvést, že ačkoli se znění druhé otázky týká zejména článků 132 a 134 směrnice 2006/112, odůvodnění předkládajícího rozhodnutí týkající se této otázky neodkazuje na tato ustanovení, a naopak z něj vyplývá, že jediným cílem této otázky je upřesnit, zda unijní právo vylučuje, aby se na určitá léčiva a určité zdravotnické prostředky použila namísto snížené sazby DPH upravené v článku 98 této směrnice ve spojení s body 3 a 4 její přílohy základní sazba DPH v případě, že se členský stát rozhodl uplatňovat tuto sníženou sazbu na jiná léčiva a jiné zdravotnické prostředky.
- 39 Za těchto podmínek je třeba při odpovědi na druhou otázku odkázat na článek 98 směrnice 2006/112, přičemž odpověď na tuto otázku nemá vliv na případné použití režimu osvobození od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice na léčiva a zdravotnické prostředky, které jsou nezbytné pro plnění upravená v tomto ustanovení, a na použití režimu osvobození od DPH plynoucího z čl. 132 odst. 1 písm. c) a e) uvedené směrnice na léčiva a zdravotnické prostředky, které jsou naprosto nezbytné v okamžiku plnění, na něž se vztahují tato ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, bod 34).
- 40 V případě léčiv a zdravotnických prostředků, na které se nevztahují tyto režimy osvobození od daně, je třeba připomenout, že podle článku 96 směrnice 2006/112 se stejná sazba DPH, tedy základní sazba stanovená v každém členském státě v zásadě uplatní pro dodání zboží i pro poskytnutí služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 20 a citovaná judikatura).
- 41 Odchylně od této zásady poskytuje článek 98 této směrnice možnost uplatňovat snížené sazby DPH na kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, která jsou obsažena v příloze III uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 21, a ze dne 9. listopadu 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 22).
- 42 Tento odchylný režim se v případě léčiv a zdravotnických prostředků použije na zboží splňující hmotněprávní podmínky uvedené v bodech 3 nebo 4 této přílohy.
- 43 V tomto ohledu je nutné uvést, že ačkoli se bod 3 uvedené přílohy vztahuje na farmaceutické výrobky pouze v rozsahu, v němž jsou obvykle užívány pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče, neznamená tato podmínka sama o sobě to, že by se na léčiva dodávaná v rámci zákroků nebo ošetření k výlučně estetickým účelům nemohla vztahovat snížená sazba DPH, jelikož se uvedená podmínka týká běžného užívání výrobků, na které se vztahuje, a nikoli jejich konkrétního použití.

- 44 V tomto ohledu vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, že unijní normotvůrce pouze upravil pro členské státy možnost, aby upravily sníženou sazbu DPH pro dodání zboží a poskytování služeb zahrnutých do kategorií uvedených v příloze III směrnice 2006/112, a že je tedy na členských státech, aby mezi těmito dodáními zboží a poskytnutími služeb určily konkrétní dodání a poskytnutí, na něž se uplatní snížená sazba (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 23, a ze dne 9. listopadu 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 23).
- 45 Členské státy mohou tedy v zásadě uplatňovat na některé konkrétní farmaceutické výrobky nebo zdravotnické prostředky z těch, které jsou uvedeny v bodech 3 a 4 přílohy III této směrnice, sníženou sazbu DPH, a na ostatní takovéto výrobky nebo prostředky základní sazbu DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 26).
- 46 Pokud se však členský stát rozhodne selektivně uplatňovat sníženou sazbu DPH na některé konkrétní zboží nebo služby uvedené v příloze III uvedené směrnice, je povinen dodržovat zásadu daňové neutrality (rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 28 a citovaná judikatura).
- 47 Tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudky ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 24, a ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30).
- 48 Pro určení, zda jsou zboží nebo služby podobné, je třeba zohlednit především hledisko průměrného spotřebitele. Zboží nebo služby jsou podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit některé z uvedeného zboží nebo uvedených služeb (rozsudky ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 25, a ze dne 9. listopadu 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 31).
- 49 V této souvislosti je nutné uvést, že Soudní dvůr již rozhodl, že pro účely použití zásady neutrality nemusí být všechna léčiva nutně považována za podobná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, EU:C:2001:237, bod 30), a že konkrétní použití, pro která jsou dodání zboží určena, lze zohlednit pro účely posouzení, zda jsou tato dodání podobná z hlediska průměrného spotřebitele (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko, C-41/09, EU:C:2011:108, bod 66).
- 50 V projednávaném případě stanoví právní úprava dotčená ve věci v původním řízení podle údajů předkládajícího soudu rozdílné zacházení s léčivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci ošetření k léčebným účelům a léčivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci ošetření estetické povahy. Je však třeba konstatovat, že použití k léčebným účelům a použití k účelům estetickým představují dva jasně oddělené druhy konkrétního užití, jež z hlediska průměrného spotřebitele neslouží stejné potřebě.
- 51 V této souvislosti je třeba mít za to, že taková právní úprava, jako je právní úprava uvedená předkládajícím soudem, rozlišuje mezi dvěma kategoriemi léčiv nebo zdravotnických prostředků, které se pro účely zásady daňové neutrality nejeví jako podobné.
- 52 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 98 směrnice 2006/112, ve spojení s body 3 a 4 přílohy III této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví rozdílné zacházení mezi léčivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků nebo ošetření léčebné povahy na jedné straně a léčivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků nebo ošetření pro výlučně estetické účely na straně druhé tím, že se na posledně uvedené nevztahuje snížená sazba DPH, která se použije na první z nich.

Ke třetí otázce

- 53 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, může vnitrostátní soud použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravňuje zachovat některé účinky zrušeného aktu, aby dočasně zachoval účinek vnitrostátních ustanovení, o jejichž neslučitelnosti se směrnicí 2006/112 rozhodl, až do jejich uvedení do souladu s touto směrnicí, za účelem omezení rizik právní nejistoty plynoucí ze zpětného účinku tohoto zrušení a za účelem zamezení použití vnitrostátní úpravy předcházející těmto ustanovením, která je neslučitelná s uvedenou směrnicí.
- 54 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že na základě zásady loajální spolupráce upravené v čl. 4 odst. 3 SEU jsou členské státy povinny odstranit protiprávní důsledky porušení unijního práva a že takovou povinnost má v rámci svých pravomocí každý orgán dotčeného členského státu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. února 2012, *Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, bod 43, jakož i ze dne 28. července 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, bod 31).
- 55 Pokud tedy orgány dotčeného členského státu zjistí, že je vnitrostátní právní úprava neslučitelná s unijním právem, musejí, třebaže si zachovávají možnost volby opatření, která je třeba přijmout, dbát na to, aby bylo vnitrostátní právo co nejdříve v souladu s unijním právem a aby byla zajištěna plná účinnost práv, která jednotlivcům vyplývají z unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. června 2007, *Jonkman a další*, C-231/06 až C-233/06, EU:C:2007:373, bod 38).
- 56 V této souvislosti musí vnitrostátní soudy, jimž je účinně předložena žaloba proti vnitrostátní právní úpravě, která je neslučitelná se směrnicí 2006/112, přijmout na základě vnitrostátního práva opatření, která zabráňují provádění této právní úpravy (viz obdobně rozsudky ze dne 28. února 2012, *Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, bod 47, jakož i ze dne 28. července 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, bod 32).
- 57 V projednávané věci byla předkládajícímu soudu podána žaloba na neplatnost a uvedený soud by chtěl vědět, zda s ohledem na okolnosti dotčené ve věci v původním řízení může sporná vnitrostátní ustanovení zrušit, avšak zároveň zachovat jejich účinky během přechodného období, které je určeno k jejich nahrazení novými, se směrnicí 2006/112 slučitelnými, vnitrostátními normami.
- 58 V tomto ohledu je třeba zaprvé uvést, že ve věci v původním řízení není takové řešení odůvodněné zájmem na omezení rizik právní nejistoty plynoucí ze zpětného účinku zrušení uvedených ustanovení.
- 59 I za předpokladu, že by naléhavé důvody právní jistoty mohly výjimečně vést k přechodnému pozastavení vylučovacího účinku, který vyvolává přímo použitelné pravidlo unijního práva ve vztahu k vnitrostátnímu právu, které je s ním v rozporu, je v daném případě nutné takové pozastavení bez dalšího vyloučit, jelikož předkládající soud neuvedl konkrétní skutečnosti, které by mohly prokázat specifická rizika právní nejistoty (viz obdobně rozsudek ze dne 8. září 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, bod 67).
- 60 Pouhé uplatnění problémů rozpočtové a administrativní povahy, které by mohly vyplývat ze zrušení sporných ustanovení ve věci v původním řízení, totiž nepostačuje ke shledání naléhavých důvodů právní jistoty (viz obdobně rozsudky ze dne 18. října 2012, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, bod 44, a ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 111).
- 61 Zadruhé stran okolnosti, že by zrušení těchto ustanovení vedlo k použití předchozí vnitrostátní úpravy, která je neslučitelná se směrnicí 2006/112, je třeba uvést, že Soudní dvůr rozhodl, že vnitrostátnímu soudu může být výjimečně povoleno použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravňuje zachovat některé účinky zrušeného aktu, pokud jsou splněny určité podmínky. Mezi tyto podmínky patří

požadavek, aby tento akt představoval opatření, kterým byla řádně provedena povinnost podle unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. února 2012, *Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, bod 63, jakož i ze dne 28. července 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, bod 43).

- 62 Ve věci v původním řízení však sporná ustanovení podle všeho nepředstavují takové opatření řádného provedení.
- 63 Z toho vyplývá, že na třetí otázku je třeba odpovědět tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, nemůže vnitrostátní soud použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravňuje zachovat některé účinky zrušeného aktu, aby dočasně zachoval účinek vnitrostátních ustanovení, o jejichž neslučitelnosti se směrnicí 2006/112 rozhodl, až do jejich uvedení do souladu s touto směrnicí, za účelem omezení rizik právní nejistoty plynoucí ze zpětného účinku tohoto zrušení a za účelem zamezení použití vnitrostátní úpravy předcházející těmto ustanovením, která je neslučitelná s uvedenou směrnicí.

K nákladům řízení

- 64 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:

- 1) Článek 132 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nevyhrazuje osvobození od daně, které upravuje, pro plnění uskutečňovaná osobami, které vykonávají lékařské nebo nelékařské zdravotnické povolání regulované právními předpisy dotčeného členského státu.
- 2) Článek 98 směrnice 2006/112, ve spojení s body 3 a 4 přílohy III této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví rozdílné zacházení mezi léčivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků nebo ošetření léčebné povahy na jedné straně a léčivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků nebo ošetření pro výlučně estetické účely na straně druhé tím, že se na posledně uvedené nevztahuje snížená sazba daně z přidané hodnoty (DPH), která se použije na první z nich.
- 3) Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, nemůže vnitrostátní soud použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravňuje zachovat některé účinky zrušeného aktu, aby dočasně zachoval účinek vnitrostátních ustanovení, o jejichž neslučitelnosti se směrnicí 2006/112 rozhodl, až do jejich uvedení do souladu s touto směrnicí, za účelem omezení rizik právní nejistoty plynoucí ze zpětného účinku tohoto zrušení a za účelem zamezení použití vnitrostátní úpravy předcházející těmto ustanovením, která je neslučitelná s uvedenou směrnicí.

Podpisy.