Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 25. října 2012 [1]

Věc C-360/11

Evropská komise
proti

Španělskému království

„Nesplnění povinnosti státem — Směrnice 2006/112/ES — Body 3 a 4 přílohy III — Snížená sazba DPH — Dodání zboží, na které lze uplatnit sníženou sazbu — Farmaceutické výrobky obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob, jakož i pro účely lékařské a veterinární péče — Lékařské vybavení, pomůcky a ostatní zařízení zpravidla určené k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených“

I – Úvod

1. Podle unijního práva týkajícího se daně z přidané hodnoty (DPH) mohou členské státy uplatnit sníženou sazbu DPH na farmaceutické výrobky a některé lékařské přístroje. Komise podala tuto žalobu pro nesplnění povinnosti proti Španělskému království, neboť zastává stanovisko, že tento členský stát uplatnil sníženou sazbu DPH na širší kategorii zboží, než jaká je uvedena v bodech 3 a 4 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES o jednotném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“) [2].

2. Španělské království navrhuje, aby byla žaloba zamítnuta. Domnívá se, že kategorie zboží a služeb v příloze III směrnice o DPH nejsou definovány dostatečně přesně na to, aby mohly být předmětem žaloby pro nesplnění povinnosti.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

3. Článek 96 směrnice o DPH 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 směrnice o DPH, který se nachází v oddíle 2, nadepsaném „snížené sazby“, stanoví:

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

1 — Původní jazyk: angličtina.
2 — Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

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

[…]“

5. Bod 3 přílohy III směrnice o DPH („kategorie 3“) se vztahuje na dodání následujícího zboží:

„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;

6. Bod 4 přílohy III směrnice o DPH („kategorie 4“) se vztahuje na dodávky následujícího zboží a poskytování těchto služeb:

„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;“.

B – *Vnitrostátní právo*

7. Článek 91 část 1 odst. 1 body 5 a 6 Ley española del IVA (španělský zákon o DPH)[3] ohledně uplatnění snížené sazby DPH na dodání tohoto zboží stanoví:

„5. Léky pro veterinární použití a léčivé látky, které lze použít obvyklým a vhodným způsobem při výrobě léčivých přípravků.

6. Přístroje a příslušenství včetně brýlí s korektivními čočkami a kontaktní čočky, které, posuzováno objektivně, lze používat převážně či primárně ke zmírnění tělesného postižení lidí a zvířat, včetně omezení pohybu a komunikačních schopností.

Zdravotnické prostředky, materiál, vybavení a zařízení které, posuzováno objektivně, lze používat pouze k prevenci, diagnóze, léčbě, zmírnění nebo vyléčení nemocí nebo obtíží lidí nebo zvířat.

V této kategorii nejsou zahrnuty kosmetické prostředky a výrobky osobní hygieny kromě hygienických vložek, tampónů a dámských vložek.“

8. Článek 91 část 2 odst. 1 bod 3 Ley española del IVA stanoví uplatnění snížené sazby DPH na dodání následujícího zboží:

„Humánní léčivé přípravky, léčebné látky, lékové formy a polotovary, které lze používat obvyklým a vhodným způsobem při výrobě léčivých přípravků.“

III – Postup před zahájením soudního řízení

9. Dopisem ze dne 22. března 2010 Komise informovala Španělské království, že režim snížených sazeb DPH stanovený v čl. 91 části 2 odst. 1 bodu 3 španělského zákona o DPH považuje za nesplnění povinností, které pro Španělské království vyplývají ze směrnice o DPH.

10. Španělské království dne 28. května 2010 odpovědělo, že zastává názor, že španělská ustanovení o snížených sazbách DPH jsou v souladu se směrnicí o DPH.

3 — Zákon č. 37/1992.

11. Komise nepovažovala argumenty poskytnuté Španělským královstvím za dostatečné a dne 25. listopadu 2010 vydala odůvodněné stanovisko, v němž Španělské království vyzvala, aby ve stanovené lhůtě přijalo příslušná opatření.

12. Vzhledem k tomu, že Španělské království ve své odpovědi na odůvodněné stanovisko nadále setrvávalo na svém tvrzení, že ustanovení španělského zákona týkající se zboží, na které se uplatní snížená sazba DPH, jsou v souladu s unijním právem, Komise se rozhodla podat tuto žalobu.

IV – Řízení před Soudním dvorem

13. Evropská komise se žalobou ze dne 8. července 2011 domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Španělské království tím, že uplatňuje sníženou sazbu na následující druhy zboží:

1) léčebné látky, které lze používat obvyklým a vhodným způsobem při výrobě léčivých přípravků (čl. 91 část 1 odst. 1 bod 1 a čl. 91 část 2 odst. 1 bod 3 španělského zákona o DPH);

2) zdravotnické prostředky, materiál, vybavení a zařízení, které, posuzováno objektivně, lze použít pouze k prevenci, diagnóze, léčbě, zmírnění nebo vyléčení nemocí a obtíží lidí nebo zvířat, ale které nejsou „obvykle určeny k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených“ (čl. 91 část 1 odst. 1 bod 6 španělského zákona o DPH);

3) pomůcky a vybavení, které lze používat převážně či zejména k léčbě tělesného postižení zvířat (čl. 91 část 1 odst. 1 bod 6 španělského zákona o DPH);

4) pomůcky a vybavení, které lze používat převážně či zejména k léčbě tělesného postižení lidí, které však není určeno pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených; tento pojem je třeba obecně chápat tak, že je odlišný a restriktivnější než pojem „nemocný“ (čl. 91 část 1 odst. 1 bod 6 španělského zákona o DPH),

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 98 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III této směrnice.

14. Komise se kromě toho domáhá, aby byla Španělskému království uložena náhrada nákladů řízení.

V – Přípustnost

15. Španělské království nevzneslo formální námitku nepřípustnosti, avšak ve svém vyjádření k žalobě poznamenalo, že Komise začlenila do své žaloby další žalobní důvod týkající se uplatňování snížené sazby DPH na „polotovary“, který neuplatnila v rámci postupu před zahájením soudního řízení.

16. Vzhledem k tomu, že nebyla vznesena formální námitka nepřípustnosti, budu analyzovat žalobní důvody Komise, tak jak jsou uvedeny v žalobě podané k Soudnímu dvoru. Navíc se domnívám, že zahrnutí nebo vyloučení pojmu „polotovar“ do rámce této žaloby podané v rámci řízení o nesplnění povinnosti nemá vliv na výsledek řízení.

VI – Právní posouzení

A – *Úvodní poznámky*

17. Úvodem je třeba připomenout, že společný systém DPH v Evropské unii „by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce“[4]. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je zavedení a udržování snížených sazeb přípustné, pouze pokud není v rozporu se zásadou daňové neutrality[5].

18. Kromě toho je třeba předeslat, že režim snížené sazby DPH představuje výjimku z obecného pravidla, podle kterého se má uplatňovat základní sazba DPH. Podle ustálené judikatury Soudního dvora musejí být ustanovení, která mají povahu výjimky ze zásady, vykládána striktně, což platí i v případě snížených sazeb DPH[6].

19. Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba připomenout, že čím více dodávek zboží a služeb podléhá nižší sazbě DPH nebo osvobození od DPH, tím důležitější je jasné vymezení skupin zboží a služeb, na které lze sníženou sazbu DPH či osvobození od DPH uplatnit. Sníženou sazbu DPH lze uplatnit pouze na dodání zboží a poskytování služeb, která spadají do kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH. Vzhledem k tomu, že se jedná o výjimky, je třeba je vykládat striktně.

20. Španělské království nezpochybňuje tvrzení Komise, že kategorie 3 a 4 je třeba chápat striktně, nicméně zastává názor, že není zřejmé, na které výrobky se vztahují, jelikož právní předpisy Evropské unie nedefinují pojmy uvedené v těchto ustanoveních. Tato skutečnost si podle Španělského království vyžádala jejich výklad na základě vnitrostátních zdravotnických právních předpisů.

21. Je rovněž třeba si uvědomit, že z potřeby jednotného uplatňování unijního práva a ze zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Evropské unii, a tento výklad je přitom třeba nalézt s přihlédnutím ke kontextu tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou[7].

22. Výrazy použité v kategoriích 3 a 4 jsou součástí ustanovení unijního práva, která neodkazují na právo členských států pro účely určení jejich významu a dosahu[8]. Nicméně s přihlédnutím k tomu, že sociálně-politických cílů systému snížených sazeb DPH není možné dosáhnout bez zohlednění zvláštních okolností v jednotlivých členských státech, propojení definic používaných ve vnitrostátních systémech snížené sazby DPH s dalšími ustanovením vnitrostátního právního řádu může být jako takové odůvodněné, a dokonce i rozumné, avšak pouze za předpokladu, že tyto pojmy nepřesahují rámec ustanovení směrnice o DPH, která představují výjimku z obecného systému.

23. V této souvislosti je třeba připomenout, že účelem režimu snížených sazeb DPH nebyla snaha o úplné zamezení volnému uvážení členských států při určování zboží a služeb, na které se uplatní snížená sazba DPH. Alespoň zčásti k tomu došlo z důvodu neproveditelnosti a neefektivity pokusu sestavit podrobné seznamy zboží a služeb na úrovni Evropské unie.

4 — Viz sedmý bod odůvodnění směrnice o DPH.

5 — Viz rozsudek ze dne 3. dubna 2008, C-442/05 Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Sb. rozh. s. I-1817, bod 42 a citovaná judikatura).

6 — Viz rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Komise v. Španělsko (C-83/99, Recueil, s. I-445, bod 19 a citovaná judikatura), a nedávný rozsudek ze dne 18. března 2010, Erotic Center (C-3/09, Sb. rozh. s. I-2361, bod 15).

7 — Viz např. rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 24 a citovaná judikatura).

8 — Podle článku 100 směrnice o DPH je úlohou Rady, aby na základě zprávy Komise přezkoumala každé dva roky oblast působnosti snížených sazeb a změnila seznam zboží a služeb v příloze III, pokud je to nezbytné.

24. Tento záměr je zjevný ze zprávy o revizi rozsahu působnosti přílohy H šesté směrnice o DPH [9], ve které Komise popsala historické souvislosti kategorií uvedených v příloze následovně:

„Namísto nekonečných diskusí o tom, co by mělo být zahrnuto do určité kategorie, pokládala Rada za nezbytné schválit jen obecný nástin obecné definice pro každou kategorii na úrovni Společenství (tj. především rozhodnout o tom, co nespadá do oblasti působnosti určité kategorie). Každý členský stát mohl pod podmínkou respektování obecné definice (nerozšiřováním oblasti působnosti kategorie) následně ve svých prováděcích předpisech použít vlastní definici kategorií, odvíjející se od toho, kterou konkrétní skupinu zboží nebo služeb zamýšlí zdaňovat sníženou sazbou." (*neoficiální překlad*) [10]

25. Z tohoto důvodu je třeba dospět k závěru, že skutečnost, že rozsah působnosti a význam kategorií 3 a 4 na úrovni Evropské unie je třeba vykládat striktně s ohledem na znění, kontext a cíl ustanovení [11], nebrání členským státům, aby určily konkrétní výrobky, na které se uplatní snížená sazba DPH, pokud spadají do rozsahu působnosti kategorií 3 a 4.

26. Rozsahem působnosti kategorií 3 a 4 se budu zabývat v pořadí, v němž Komise předložila žalobní důvody v této žalobě podané v rámci řízení o nesplnění povinnosti.

B – *První žalobní důvod: léčebné látky, které lze používat obvyklým a vhodným způsobem při výrobě léčivých přípravků*

27. Pokud jde o první žalobní důvod žaloby pro nesplnění povinnosti, Komise se domnívá, že směrnice o DPH brání uplatnění snížené sazby DPH na léčebné látky, které lze používat obvyklým a vhodným způsobem při výrobě léčivých přípravků, jak je uvedeno v čl. 91 části 2 odst. 1 bodu 3 španělského zákona o DPH.

28. Podle Komise mohou členské státy v rámci kategorie 3 uplatnit sníženou sazbu DPH na zboží, které splňuje dvě podmínky. Zaprvé se musí jednat o „farmaceutické výrobky" a zadruhé musejí být tyto výrobky „obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče".

29. Komise tvrdí, že léčebné látky nejsou zahrnuty do kategorie 3, neboť se nejedná o konečné výrobky, a tudíž nemohou být považovány za „obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče". Komise zastává stanovisko, že pokud by chtěl zákonodárce Unie do kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH zahrnout i látky používané pro výrobu zboží, bylo by to výslovně uvedeno. Například kategorie 1 přílohy III zahrnuje kromě „potravin" i „živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené k použití při přípravě potravin".

30. Španělské království tvrdí, že léčebné látky jsou farmaceutickými výrobky ve smyslu kategorie 3. Španělské království zastává stanovisko, že v případě neexistence definice na úrovni unijního práva lze odůvodněně vycházet z definice vnitrostátního práva. Koncept léčebné látky užívaný ve španělském zákoně o DPH pochází ze španělského zákona (zákon č. 25/1990), který byl v mezidobí zrušen. Podle španělských orgánů se tento koncept liší od konceptu surovin [*materias primas*] používaného v platném zákoně (zákon č. 29/2006), na jejichž dodání se neuplatní snížená sazba DPH.

9 — Šestá 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 (dále jen „šestá směrnice o DPH", Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). Příloha H šesté směrnice o DPH byla převzata do přílohy III přepracované směrnice o DPH beze změn ve znění bodů 3 a 4.

10 — Viz zpráva Komise Radě v souladu s čl. 12 odst. 4 a čl. 28 odst. 2 písm. g) šesté směrnice Rady 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, COM(94) 584 final, s. 14.

11 — Viz rozsudek NCC Construction Danmark, bod 23 a citovaná judikatura.

31. Souhlasím s výkladem Komise týkajícím se kritérií, na jejichž základě lze zjistit, na které zboží lze uplatnit sníženou sazbu DPH ve smyslu kategorie 3. První otázkou tudíž je, zda léčebné látky, jež jsou používány obvyklým a vhodným způsobem při výrobě léčivých přípravků, jsou farmaceutickými výrobky.

32. Komise navrhuje, aby byl pojem „farmaceutický přípravek" postaven naroveň léčivému přípravku definovanému v článku 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/83/ES ze dne 6. listopadu 2001 o kodexu Společenství týkajícím se humánních léčivých přípravků [12] následovně:

„jakákoliv látka nebo kombinace látek určená k léčení nebo předcházení nemoci u lidí.

jakákoliv látka nebo kombinace látek, které lze podat lidem za účelem stanovení lékařské diagnózy nebo k obnově, úpravě či ovlivnění fyziologických funkcí u lidí."

33. Většina jazykových verzí uvádí v kategorii 3 a v článku 1 směrnice 2001/83/ES různé pojmy [13]. Komise nicméně zdůrazňuje, že v německé verzi je pojem „Arzneimittel" použit v obou ustanoveních. Ačkoli se jedná o užší pojem než „farmaceutický výrobek", zdá se, že se jedná spíše o výjimku z obecné tendence používat různé výrazy.

34. Z mého pohledu je zjevné, že léčivé přípravky jsou farmaceutickými výrobky, mám však pochybnosti, zda lze předpokládat, že i opak může být pravdou, jak tvrdí Komise. Vzhledem k tomu, že obě uvedené směrnice sledují odlišné cíle a žádná z nich výslovně neodkazuje na definici druhé směrnice, chtěl bych se vyhnout jejich vzájemnému propojení.

35. Definice léčivého přípravku v článku 1 směrnice 2001/83 je navíc spojena s konceptem humánní lékařské péče. Pokud jde o koncept farmaceutického přípravku v kategorii 3, vztahuje se i na veterinární použití. Zdá se mi, že výraz „farmaceutický přípravek" použitý v kategorii 3 má širší význam než pojem „léčivý přípravek", tak jak je definovaný ve směrnici 2001/83.

36. Druhá podmínka, že výrobky jsou „obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče", je podle mého názoru rozhodující pro určení, zda kategorie 3 brání uplatnění snížené sazby DPH na léčebné látky, které lze používat obvyklým a vhodným způsobem při výrobě léčivých přípravků.

37. Podle znění kategorie 3 má koncept pojmu „farmaceutický přípravek" vazbu na svůj účel použití. Naznačuje to, že farmaceutické výrobky dosáhly určitého stupně výroby, takže je lze užívat „pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče". Tento pokročilý stupeň rovněž odráží cíle režimu snížené sazby DPH.

38. Cílem daně z přidané hodnoty je zdaňovat zboží určené pro osobní spotřebu a jako taková je nesena koncovým spotřebitelem [14]. Účelem režimu snížené sazby je zmírnit zátěž DPH na koncové spotřebitele ve vztahu ke zboží považované za nezbytné, jako např. farmaceutické výrobky a lékařské vybavení pro zdravotně postižené [15].

12 — Úř. věst. 2001, L 311, s. 67; Zvl. vyd. 19/04, s. 42.

13 — Například v anglickém znění je uvedeno „pharmaceutical product" a „medicinal product", ve francouzském znění „les produits pharmaceutiques" a „médicament", v italském znění „prodotti farmaceutici" a „medicinale".

14 — Viz např. rozsudek ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, bod 24 a citovaná judikatura).

15 — Viz např. rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie (C-481/98, Recueil, s. I-3369, bod 32).

39. Mám za to, že léčebné látky používané při výrobě farmaceutických výrobků nemohou být prodávány jako takové konečným zákazníkům, ale lze je prodávat pouze jako součást konečného výrobku. Pokud jsou však nicméně tyto léčebné látky současně „obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče“ a jsou uváděny na trh pro účely zakoupení spotřebiteli, není důvodu neuplatnit na ně sníženou sazbu DPH.

40. Je rovněž zjevné, že pokud se snížená sazba DPH uplatní na farmaceutické výrobky, uplatní se na ně bez ohledu na jejich farmaceutickou nebo lékovou formu. Fiskální neutralita vyžaduje, aby byly podobné konkurenční výrobky zatíženy jednotnou sazbou, a to s cílem odstranit narušování hospodářské soutěže. Pouhý rozdíl ve vnější formě, ve které se zboží prodává, například ve formě tablet či roztoku, nemůže jako takový odůvodnit rozdílné zacházení z hlediska DPH.

41. Mám tedy za to, že uplatnění snížené sazby DPH na léčebné látky používané obvyklým a vhodným způsobem při výrobě léčivých přípravků nelze považovat za slučitelné se směrnicí o DPH, ledaže jsou „obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče“ a jsou uváděny na trh proto, aby si je koupili spotřebitelé.

42. V důsledku toho se domnívám, že prvnímu žalobnímu důvodu předloženému Komisí je třeba vyhovět.

C – *Druhý žalobní důvod: zdravotnické prostředky, materiál, vybavení a zařízení používané pouze k prevenci, diagnóze, léčbě, zmírnění nebo vyléčení nemocí nebo obtíží lidí nebo zvířat*

43. V rámci druhého žalobního důvodu žaloby pro nesplnění povinnosti Komise tvrdí, že uplatnění snížené sazby DPH na zdravotnické prostředky, materiál, vybavení a zařízení, které mohou být objektivně použity pouze k prevenci, diagnóze, léčbě, zmírnění nebo vyléčení nemocí nebo obtíží lidí nebo zvířat, avšak které nejsou „běžně určeny k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených“, jak je uvedeno v čl. 91 části 1 odst. 1 bodu 6 španělského zákona o DPH, není slučitelný se směrnicí o DPH, neboť takové zboží nespadá do kategorií 3 a 4.

44. Co se týče kategorie 4, sestává argument Komise ze dvou částí. Zaprvé nespadá lékařské vybavení používané pro veterinární účely do kategorie 4, která se týká lékařského vybavení, pomůcek a ostatních zařízení pro výlučnou osobní potřebu. Zadruhé se kategorie 4 týká výlučně osobního použití, použití k obecným účelům je tudíž vyloučeno.

45. Španělské království tvrdí, že výraz „farmaceutický přípravek“ použitý v kategorii 3 zahrnuje i zdravotnické prostředky, neboť podle článku 168 SFEU jsou léčivé přípravky a zdravotnické prostředky seskupeny v rámci téhož cíle v oblasti ochrany veřejného zdraví, což znamená, že ochrana poskytnutá jedněm by se měla vztahovat i na druhé [16]. Podle Španělského království nemá takový výklad za následek, že kategorie 4 pozbývá významu, neboť se vztahuje k velmi specifickému použití zdravotnických prostředků, na který se pojem „farmaceutický přípravek“, použitý v kategorii 3, nevztahuje. Začlenění do zdravotnických prostředků, které nejsou určeny ke specifickému použití, avšak které jsou „obvykle užívány pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče“, do kategorie 3, s tím tudíž podle názoru Španělského království není v rozporu.

46. Extenzivní výklad farmaceutických výrobků zastávaný Španělským královstvím vedl k tomu, že španělský daňový orgán (Dirección General de Tributos, dále jen „DGT“) uplatňuje sazbu DPH ve výši 8 % např. na přístroje k měření krevního tlaku, teploměry, akupunkturní jehly a materiál, na rukavice, masky, pláště či pokrývky hlavy pro lékařské účely.

16 — Článek 168 odst. 4 písm. c) SFEU uvádí, že nástrojem k dosažení cílů stanovených v článku 168 jsou „opatření k zajištění vysokých standardů kvality a bezpečnosti léčivých přípravků a zdravotnických prostředků“.

47. V prvé řadě musím souhlasit s Komisí v tom, že v této souvislosti není článek 168 SFEU relevantní, neboť toto ustanovení se vztahuje pouze na kvalitu a bezpečnost léčivých přípravků a zdravotnických prostředků.

48. Co se týče argumentu Španělského království, že farmaceutické výrobky zahrnují i zdravotnické prostředky přesahující rámec těch, které jsou uvedeny v kategorii 4, zastávám stanovisko, že kategorie 3 a 4 mají jasné znění a strukturu. Pokud by měly být farmaceutické výrobky zahrnuty mezi zdravotnické prostředky nad rámec těch, které jsou uvedeny v kategorii 4, bylo by jednodušší stanovit kategorii zahrnující všechny „farmaceutické výrobky" včetně těch, které jsou určeny pro specifické účely a které jsou uvedeny v kategorii 4 namísto dvou samostatně vymezených kategorií.

49. Většina jazykových verzí směrnice o DPH užívá v kategorii 3 výrazu odvozeného z latinského *pharmaceuticus*, označujícího „lékárnický". Určujícím faktorem pro zboží spadající do této kategorie je tudíž chemické nebo biochemické [17] složení zboží, a nejen pouze účel jejich použití k prevenci, diagnóze, léčbě nebo zmírnění nemoci.

50. Podle znění kategorie 4 má lékařské vybavení, na které lze uplatnit sníženou sazbu DPH, tyto znaky: toto zboží musí být určeno „pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených". K tomuto znění lze poznamenat: zaprvé se kategorie 4 vztahuje na zdravotnické prostředky používané výlučně lidmi, aniž je zmíněno veterinární užití. Zadruhé je uplatnění snížené sazby DPH na zdravotnické prostředky vyhrazeno pro „pro výlučnou *osobní* potřebu", a vylučuje tudíž obecné použití.

51. Lze předpokládat, že kdyby chtěl zákonodárce zahrnout i lékařské vybavení pro veterinární účely, jak je tomu v případě farmaceutických výrobků v kategorii 3, učinil by to výslovně v kategorii 4. Je tudíž zřejmé, že uplatnění snížené sazby DPH na zdravotnické prostředky, materiál, vybavení a zařízení používané k diagnóze a léčbě nemoci zvířat není v souladu se směrnicí o DPH.

52. S ohledem na znění kategorie 4 je rovněž zjevné, že vylučuje obecné použití lékařského vybavení, pomůcek nebo zařízení používaných ve zdravotnictví k prevenci nebo diagnóze nemoci například lékaři a sestrami v nemocnicích nebo na klinikách. Jakékoli obecné použití farmaceutických výrobků by i v případě, že by byl tento pojem vykládán extenzivně, jak navrhuje Španělské království, vylučovalo uplatnění snížené sazby DPH. Nezdá se, že by v různých jazykových verzích existovaly rozdíly ohledně požadavku osobního použití vybavení [18].

53. Jak jsem již poznamenal výše, výjimka snížené sazby DPH má sociálně-politický účel, jímž je zmírnit důsledky DPH pro jednotlivce ve vztahu ke zboží, které je považováno za nezbytné. S tímto cílem není slučitelné uplatňovat sníženou sazbou DPH na zboží používané profesionály při poskytování lékařské péče, jehož dodávky mohou být osvobozeny od DPH podle článku 132 směrnice o DPH.

54. Zastávám tudíž stanovisko, že použití snížené sazby DPH na dodání zdravotnických prostředků, materiálu, vybavení a zařízení, které lze objektivně používat pouze k prevenci, diagnóze, léčbě, zmírnění nebo vyléčení nemocí nebo obtíží lidí a zvířat, které však nejsou „běžně určeny k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených", nespadá do oblasti působnosti kategorií 3 a 4.

55. V důsledku toho se domnívám, že druhému žalobnímu důvodu předloženému Komisí je třeba vyhovět.

17 — Připomínám, že při náhradní léčbě chorob, jako jsou hypotyreóza a *diabetes mellitus* závislý na inzulínu byly před tím, než vývoj v biotechnologii umožnil syntetickou výrobu lidských hormonů, využívány hormony živočišného původu.

18 — Například španělské znění bodu 4 přílohy III používá výraz „uso personal y exclusivo".

D – *Třetí žalobní důvod: pomůcky a vybavení, které lze využít převážně či zejména pro léčbu tělesného postižení zvířat*

56. Třetí žalobní důvod Komise v rámci žaloby podané v řízení o nesplnění povinnosti se týká uplatnění snížené sazby DPH na pomůcky a vybavení, které lze využít převážně či zejména pro léčbu tělesného postižení zvířat. Podle Komise není toto uplatnění v souladu s kategorií 4, neboť toto ustanovení se nevztahuje na zvířata. Komise též tvrdí, že ustanovení španělského zákona nespadá ani do kategorie 3, neboť v případě takového zboží se nejedná o farmaceutické výrobky.

57. Španělské království nicméně tvrdí, že lékařské a veterinární přístroje jsou farmaceutickými výrobky ve smyslu kategorie 3.

58. Znění kategorie 4 zahrnující lékařské vybavení, pomůcky a ostatní zařízení se nevztahuje k veterinárnímu použití těchto přístrojů. Vzhledem k tomu, že kategorie 3 výslovně uvádí veterinární účely, lze dospět k závěru, že pokud by unijní zákonodárce zamýšlel zahrnout vybavení pro zmírnění a léčbu nemocí zvířat, výslovně by to v souladu s tímto úmyslem uvedl v kategorii 4.

59. Kromě toho s ohledem na skutečnost, že veterinární lékařství bylo odděleno od humánního lékařství i v jiných oblastech režimu DPH [19], musím konstatovat, že uplatnění snížené sazby DPH na pomůcky a vybavení, které lze využít převážně či zejména pro léčbu tělesného postižení zvířat, není slučitelné se směrnicí o DPH.

60. V důsledku toho se domnívám, že třetímu žalobnímu důvodu uplatňovanému Komisí je třeba vyhovět.

E – *Čtvrtý žalobní důvod: pomůcky a vybavení převážně či zejména používané pro léčbu zdravotního postižení, které však nejsou určeny pro výlučnou osobní potřebu „zdravotně postižených“*

61. Komise v rámci svého čtvrtého žalobního důvodu uvádí, že uplatnění snížené sazby DPH na lékařské pomůcky a vybavení používané *převážně či zejména* ke zmírnění tělesného postižení lidí, které však nejsou určeny pro výlučnou osobní potřebu „zdravotně postižených“, není v souladu se směrnicí o DPH, neboť kategorie 4 nezahrnuje lékařské vybavení určené pro obecné použití. Komise rovněž tvrdí, že španělský výklad pojmu „zdravotně postižený“ je příliš extenzivní a že je prakticky synonymem slova „nemocný“.

62. Španělské království tvrdí, že vzhledem k neexistenci definice pojmu „zdravotně postižený“ v unijním právu definoval tento členský stát „zdravotně postižené“ v souladu s terminologií používanou Světovou zdravotnickou organizací (WHO). Podle Španělského království vede tato terminologie k výkladu pojmu „zdravotně postižený“ v oblasti zdanění k tomu, že tento pojem zahrnuje všechny osoby postižené nemocí.

63. Ze znění kategorie 4 je zjevné, že režim snížených sazeb DPH je vyhrazen pro lékařské vybavení určené pro výlučnou potřebu zdravotně postižených lidí, a že tato potřeba musí být osobní, tj. nikoli obecná, jak bylo diskutováno výše. Z toho vyplývají dvě otázky: zaprvé, jak je třeba rozumět pojmu „zdravotně postižený“ v rámci unijního režimu DPH, a zadruhé, zda „výlučná potřeba“ zahrnuje i využití uvedené v čl. 91 části 1 odst. 1 bodu 6 španělského zákona o DPH.

19 — V rozsudku ze dne 24. května 1998, Komise v. Itálie (122/87, Recueil, 2685) Soudní dvůr uvedl, že služby poskytované veterinárními lékaři nemohou být osvobozeny od DPH, třebaže poskytování lékařské péče při výkonu lékařských a zdravotnických profesí od DPH osvobozeno bylo.

64. Pokud jde o výklad pojmu „zdravotně postižený“, použitého v kategorii 4, jsem toho názoru, že v případě neexistence jednoznačné definice pojmu v souvislosti s DPH lze odkázat na definici uvedenou v Úmluvě Organizace spojených národů o právech osob se zdravotním postižením, jejíž smluvní stranou je Evropská unie [20]: „[m]ezi osoby se zdravotním postižením patří osoby, jež mají dlouhodobé fyzické, duševní, mentální nebo smyslové postižení, které v interakci s různými překážkami – ať už objektivními nebo subjektivními – může bránit jejich plnému a účinnému zapojení do společnosti na úrovni rovnocenné s ostatními“ [21].

65. Jak je naznačeno výše, podstatnou částí definice zdravotně postižených je postižení, které dlouhodobě brání jednotlivci v jeho běžném zapojení do společnosti. Podle mého názoru není důvod vzniku postižení podstatný, neboť pojem „zdravotně postižený“ použitý v kategorii 4 je dostatečně široký na to, aby zahrnul i postižení pocházející ze závažných nebo chronických onemocnění, aniž by byl synonymem pro „nemoc“ nebo „chorobu“ [22].

66. Rozsah kategorie 4 je dále omezen požadavkem, že snížená sazba DPH může být uplatněna pouze na lékařské vybavení, pomůcky a ostatní zařízení pro výlučnou *osobní potřebu zdravotně postižených*. Vylučuje to obecné použití zboží, které je navzdory používání ke zmírnění nebo léčbě tělesného postižení používáno v nemocnicích, zdravotnických zařízeních, na klinikách nebo v jiných zařízeních, v nichž se pečuje o zdravotně postižené. Na základě tohoto požadavku jsou rovněž vyloučeny výrobky, které zdravotně postižení potřebují, které však mají i jiné využití.

67. Některé druhy zboží mohou být určeny jak k použití pro účely zdravotně postižených, tak pro jiné účely. Soudní dvůr konstatoval, že účel dodání zboží může být rozhodující pro určení, zda lze uplatnit sníženou sazbu DPH, či nikoli [23]. V kontextu tohoto řízení by nicméně v praxi nebylo možné zajistit, aby sníženou sazbu DPH využívali pouze zdravotně postižení, kteří mají být jednoznačně oprávněnými v rámci režimu snížené sazby DPH.

68. Výbor pro DPH ve svých pokynech uvedl, že „členské státy mohou uplatnit sníženou sazbu DPH na výrobky určené konkrétně pro zdravotně postižené (lékařské vybavení, pomůcky a ostatní obdobná zařízení), obvykle prodávané či využívané pouze pro potřeby (trvale či dočasně) zdravotně postižených ke zmírnění či léčbě jejich obtíží. Výrobky obvykle používané pro jiné účely (např. bezdrátové telefony) jsou ustanovením vyloučeny; tak jak je tomu i v případě lékařského vybavení a zařízení určeného pro obecné použití, nikoli konkrétně pro zdravotně postižené osoby (např. rentgenové vybavení)“ [24].

69. Komise nedávno navrhla, aby bylo do kategorie 4 zahrnuto vybavení či zařízení speciálně navržené nebo přizpůsobené pro zdravotně postižené (např. klávesnice s Braillovým písmem, speciálně upravené automobily atd.), na které se snížená sazba neuplatní, ačkoli uspokojují stejné potřeby [25], avšak tyto změny nebyly zahrnuty do směrnice 2009/47/ES, kterou se mění a doplňuje směrnice o DPH [26].

20 — Rozhodnutí Rady 2010/48/ES ze dne 26. listopadu 2009 o uzavření Úmluvy Organizace spojených národů o právech osob se zdravotním postižením Evropským společenstvím (Úř. věst. 2010, L 23, s. 35).

21 — Úmluva o právech zdravotně postižených osob, Organizace spojených národů, Recueil des traités des Nations unies, sv. 2515, s. 3.

22 — Obdobně viz rovněž rozsudek ze dne 11. července 2006, Charón Navas (C-13/05, Sb. rozh. s. I-6467, bod 44), v němž Soudní dvůr konstatoval, že pojmy „zdravotní postižení“ a „nemoc“ nemohou být v souvislosti se směrnicí Rady 2000/78/ES ze dne 27. listopadu 2000, kterou se stanoví obecný rámec pro rovné zacházení v zaměstnání a povolání (Úř. věst. 2000, L 303, s. 16), postaveny naroveň.

23 — Viz rozsudek ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko (C-41/09, Sb. rozh. s. I-831, bod 57), v němž Soudní dvůr shledal, že předmětem snížené sazby DPH může být pouze dodání koně za účelem jeho porážky k použití při přípravě potravin, přičemž ji nelze uplatnit na obecné dodání koně.

24 — Viz pokyny Výboru pro DPH přijaté na 54. zasedání, konaném ve dnech 16.–18. února 1998, dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

25 — COM(2008) 428 final.

26 — Úř. věst. 2009, L 116, s. 18.

70. V této souvislosti je třeba připomenout, že členské státy, které zamýšlejí zmírnit finanční zátěž zdravotně postižených, kteří potřebují vybavení sloužící i pro jiné účely, mají k dispozici i jiné nástroje než snížení sazby DPH.

71. Vzhledem k výše uvedenému zastávám stanovisko, že rozsah kategorie 4 vylučuje uplatnění snížené sazby DPH na zboží používané převážně či zejména zdravotně postiženými.

72. V důsledku toho se domnívám, že čtvrtému žalobnímu důvodu předloženému Komisí je třeba vyhovět.

VII – Závěry

73. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby:

„1) určil, že Španělské království tím, že uplatňuje sníženou sazbu DPH na tyto kategorie zboží:

— léčebné látky, které lze používat obvyklým a vhodným způsobem při výrobě léčivých přípravků;

— zdravotnické prostředky, materiál, vybavení a zařízení, které –posuzováno objektivně – mohou být použity pouze k prevenci, diagnóze, léčbě, zmírnění nebo vyléčení nemocí nebo obtíží lidí či zvířat, které však nejsou ‚obvykle určeny k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených';

— pomůcky a vybavení, které lze používat převážně či zejména k léčbě tělesného postižení zvířat,

— pomůcky a vybavení, které lze používat převážně či zejména k léčbě tělesného postižení lidí, které však nejsou určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 98 směrnice Rady 2006/112/ES o jednotném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s přílohou III této směrnice.

2) Uložil Španělskému království náhradu nákladů řízení."