Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 25. októbra 2012 [1]

Vec C-360/11

Európska komisia
proti

Španielskemu kráľovstvu

„Nesplnenie povinnosti členským štátom — Smernica 2006/112/ES — Body 3 a 4 prílohy III — Znížená sadzba DPH — Dodávky tovaru, na ktorý sa môže uplatniť znížená sadzba — Farmaceutické výrobky, ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti — Lekárske vybavenie, pomôcky a iné zariadenia bežne určené na uľahčenie alebo ošetrenie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami“

I – Úvod

1. Podľa práva Únie, ktoré sa týka dane z pridanej hodnoty (DPH), môže členský štát uplatniť zníženú sadzbu DPH na farmaceutické výrobky a niektoré lekárske vybavenie. Komisia podala túto žalobu o nesplnenie povinnosti členským štátom proti Španielskemu kráľovstvu, pretože zastáva názor, že členský štát uplatňuje zníženú sadzbu DPH na širšiu kategóriu tovaru, než je uvedená v bodoch 3 a 4 prílohy III smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2] (ďalej len „smernica o DPH“).

2. Španielske kráľovstvo navrhuje žalobu zamietnuť. Tvrdí, že kategórie tovaru a služieb uvedené v prílohe III smernice o DPH nie sú definované dostatočne jasne na to, aby mohli byť predmetom žaloby o nesplnenie povinnosti.

II – Právny rámec

A – *Právo Únie*

3. Článok 96 smernice o DPH stanovuje:

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

4. Článok 98 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v oddiele nazvanom „Znížené sadzby“, stanovuje:

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

1 — Jazyk prednesu: angličtina.
2 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

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

…“

5. Bod 3 prílohy III smernice o DPH (ďalej len „kategória 3“) sa vzťahuje na dodávky tohto tovaru:

„farmaceutické výrobky, ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti vrátane výrobkov používaných na antikoncepciu a hygienickú ochranu žien“.

6. Bod 4 prílohy III smernice o DPH (ďalej len „kategória 4“) sa vzťahuje na dodávky tohto tovaru a poskytovanie týchto služieb:

„lekárske vybavenie, pomôcky a iné zariadenia bežne určené na uľahčenie alebo ošetrenie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami vrátane opráv takýchto tovarov, ako aj dodanie detských sedačiek do automobilov“.

B – *Vnútroštátne právo*

7. Článok 91 časť 1 ods. 1 body 5 a 6 Ley española del IVA (španielsky zákon o DPH)[3] stanovuje uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodávky tohto tovaru:

„5. Liečivá na veterinárne použitie a liečivé látky, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov.

6. Prístroje a príslušenstvá vrátane skiel obsahujúcich korekčné šošovky a kontaktné šošovky, ktoré možno objektívne používať prevažne alebo hlavne na zmiernenie telesného postihnutia ľudí a zvierat vrátane obmedzení ich pohybu a komunikačných schopností.

Lekárske pomôcky, materiál, vybavenie a zariadenia, ktoré možno objektívne používať len na prevenciu, diagnostikovanie, liečenie, zmiernenie alebo vyliečenie chorôb alebo ochorení ľudí či zvierat.

V tejto kategórii nie sú zahrnuté kozmetické výrobky a výrobky na osobnú hygienu okrem hygienických vložiek, tampónov a tenkých hygienických vložiek.“

8. Článok 91 časť 2 ods. 1 bod 3 Ley española del IVA stanovuje uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodávky tohto tovaru:

„Humánne lieky, ako aj liečivé látky, farmaceutické formy a medziprodukty, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov.“

III – Konanie pred podaním žaloby

9. Komisia informovala Španielske kráľovstvo listom z 22. marca 2010, že režim znížených sadzieb DPH stanovený v článku 91 časti 1 ods. 1 bodoch 5 a 6 a v článku 91 časti 2 ods. 1 bode 3 španielskeho zákona o DPH považuje za porušenie povinností, ktoré mu vyplývajú zo smernice o DPH.

3 — Zákon č. 37/1992.

10. Španielske kráľovstvo odpovedalo 28. mája 2010 v tom zmysle, že ustanovenia španielskeho zákona, ktoré sa týkajú znížených sadzieb DPH, sú podľa jeho názoru v súlade so smernicou o DPH.

11. Komisia nepovažovala tvrdenia poskytnuté Španielskym kráľovstvom za dostačujúce a 25. novembra 2010 vydala odôvodnené stanovisko, v ktorom Španielske kráľovstvo vyzvala, aby v stanovenej lehote prijalo príslušné opatrenia.

12. Vzhľadom na to, že Španielske kráľovstvo vo svojej odpovedi na odôvodnené stanovisko naďalej zotrvávalo na svojom tvrdení, že ustanovenia španielskeho zákona týkajúce sa tovaru, na ktorý sa uplatňujú znížené sadzby DPH, sú v súlade s právom Únie, Komisia sa rozhodla podať túto žalobu.

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

13. Európska komisia sa žalobou z 8. júla 2011 domáha, aby Súdny dvor určil, že Španielske kráľovstvo si nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 98 smernice o DPH v spojení s jej prílohou III, tým, že uplatňuje znížené sadzby DPH na tieto kategórie tovaru:

1. liečivé látky, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov (článok 91 časť 1 ods. 1 bod 5 a článok 91 časť 2 ods. 1 bod 3 španielskeho zákona o DPH);

2. lekárske pomôcky, materiál, vybavenie a zariadenia, ktoré možno objektívne používať len na prevenciu, diagnostikovanie, liečenie, zmiernenie alebo vyliečenie chorôb alebo ochorení ľudí či zvierat, ktoré ale nie sú „bežne určené na uľahčenie alebo ošetrenie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami“ (článok 91 časť 1 ods. 1 bod 6 španielskeho zákona o DPH);

3. pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať prevažne alebo hlavne na liečenie telesného postihnutia zvierat (článok 91 časť 1 ods. 1 bod 6 španielskeho zákona o DPH);

4. pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať prevažne alebo hlavne na liečenie zdravotného postihnutia ľudí, ktoré ale nie sú určené na výlučne osobné použitie „postihnutými osobami“ v zvyčajnom chápaní tohto výrazu, teda v odlišnom a užšom zmysle než v prípade výrazu „nemocný“ (článok 91 časť 1 ods. 1 bod 6 španielskeho zákona o DPH).

14. Komisia okrem toho navrhuje zaviazať Španielske kráľovstvo na náhradu trov konania.

V – Prípustnosť

15. Španielske kráľovstvo vo svojom vyjadrení k žalobe – bez toho, aby vznieslo formálnu námietku neprípustnosti, – poznamenalo, že Komisia doplnila do svojej žaloby ďalší žalobný dôvod týkajúci sa uplatňovania zníženej sadzby DPH na „medziprodukty“, ale v konaní pred podaním žaloby ho neuviedla.

16. Keďže nebola vznesená formálna námietka neprípustnosti, budem analyzovať žalobné dôvody Komisie tak, ako sú uvedené v žalobe podanej na Súdnom dvore. Navyše sa domnievam, že zahrnutie alebo vylúčenie pojmu medziprodukt do rámca tejto žaloby o nesplnenie povinnosti nemá vplyv na rozhodnutie.

VI – Právne posúdenie

A – *Úvodné pripomienky*

17. Na úvod je potrebné pripomenúť, že „aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH [Únie] by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca“ [4]. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že zavedenie a udržanie znížených sadzieb DPH je prípustné, len ak to neporušuje zásadu daňovej neutrality. [5]

18. Takisto treba na začiatok uviesť, že režim zníženej sadzby DPH predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla, podľa ktorého sa má uplatňovať štandardná sadzba DPH. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa musia ustanovenia, ktoré majú povahu výnimky, zo zásady vykladať doslovne a to isté platí aj v prípade znížených sadzieb DPH. [6]

19. Ak vezmeme do úvahy tieto predpoklady, treba tiež pripomenúť, že čím viac dodávok tovaru a poskytovania služieb podlieha nižšej sadzbe DPH alebo je od DPH oslobodených úplne, tým dôležitejšie je jasne definovať skupiny tovaru a služieb, na ktoré sa môže uplatniť znížená sadzba DPH alebo oslobodenie od DPH. Znížená sadzba DPH sa môže uplatniť len na tie dodávky tovaru a poskytovanie služieb, ktoré spadajú do kategórií uvedených v prílohe III smernice o DPH. Keďže ide o výnimky, rozsah ich pôsobnosti sa musí vykladať doslovne.

20. Španielske kráľovstvo nespochybňuje tvrdenie Komisie, že kategórie 3 a 4 by sa mali vykladať doslovne, ale zastáva názor, že nie je zrejmé, na ktoré výrobky sa vzťahujú, keďže právne predpisy Únie nedefinujú pojmy uvedené v týchto ustanoveniach. Toto si podľa Španielskeho kráľovstva vyžadovalo výklad na základe vnútroštátnej legislatívy v oblasti zdravotníctva.

21. Okrem toho je potrebné pripomenúť, že z potreby jednotného uplatňovania práva Únie, ako aj zo zásady rovnosti vyplýva, že znenie ustanovenia práva Únie, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právne poriadky členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a rozsah pôsobnosti, si v zásade vyžaduje v celej Únii autonómny a jednotný výklad, ktorý musí zohľadňovať kontext ustanovenia a cieľ sledovaný príslušnou právnou úpravou. [7]

22. Pojmy uvedené v kategóriách 3 a 4 sú súčasťou ustanovení práva Únie, ktoré neodkazujú na právne poriadky členských štátov, aby sa mohol určiť ich zmysel a rozsah pôsobnosti. [8] Vzhľadom však na to, že sociálno-politické ciele systému znížených sadzieb DPH nemožno dosiahnuť bez toho, aby sa zohľadnili osobitné podmienky každého členského štátu, prepojenie pojmov používaných vo vnútroštátnych systémoch zníženej sadzby DPH s ďalšími ustanoveniami vnútroštátneho právneho poriadku môže byť ako také odôvodnené, dokonca až opodstatnené, avšak za predpokladu, že tieto pojmy nejdú nad rámec rozsahu ustanovení smernice o DPH, ktoré predstavujú výnimku zo všeobecného systému.

4 — Pozri odôvodnenie 7 smernice o DPH.

5 — Pozri rozsudok z 3. apríla 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Zb. s. I-1817, bod 42 a citovanú judikatúru).

6 — Pozri rozsudok z 18. januára 2001, Komisia/Španielsko (C-83/99, Zb. s. I-445, bod 19 a citovanú judikatúru), a nedávny rozsudok z 18. marca 2010, Erotic Center (C-3/09, Zb. s. I-2361, bod 15).

7 — Pozri napríklad rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 24 a citovanú judikatúru).

8 — Podľa článku 100 smernice o DPH Rada na základe správy Komisie preskúma každé dva roky rozsah pôsobnosti znížených sadzieb, a ak je to potrebné, zmení zoznam tovarov a služieb uvedený v prílohe III.

23. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že zámerom režimu znížených sadzieb DPH nebola snaha o úplné zamedzenie voľnej úvahy členských štátov pri určovaní tovaru a služieb, na ktoré sa má znížená sadzba DPH uplatniť. To bolo však – aspoň čiastočne – spôsobené neuskutočniteľnosťou a neefektívnosťou pokusu o poskytnutie podrobných zoznamov tovaru a služieb na úrovni Únie.

24. Tento zámer je zjavný zo správy o preskúmaní rozsahu pôsobnosti prílohy H k šiestej smernici o DPH[9], v ktorej Komisia načrtáva historické súvislosti kategórií uvedených v prílohe takto:

„Miesto nekonečných diskusií o tom, čo by malo byť alebo nemalo byť zahrnuté do kategórie, Rada pokladala za nevyhnutné schváliť len rámcové vymedzenie všeobecnej definície každej kategórie na úrovni Spoločenstva (t. j. vybrať v podstate to, čo nespadá do pôsobnosti kategórie). Každý členský štát mohol, pod podmienkou rešpektovania všeobecnej definície (že nerozšíri rozsah pôsobnosti kategórie), následne vo svojich vykonávacích právnych predpisoch použiť vlastnú definíciu kategórií podľa toho, ktorú konkrétnu skupinu tovarov alebo služieb chce zdaňovať v zníženej sadzbe.“[10] [*neoficiálny preklad*]

25. Treba preto dospieť k záveru, že skutočnosť, že rozsah a význam kategórií 3 a 4 na úrovni Európskej únie sa majú vykladať doslovne so zohľadnením znenia, kontextu a cieľov ustanovení,[11] nebráni členským štátom, aby určili konkrétne tovary, na ktoré sa uplatní znížená sadzba DPH, ak spadajú do rozsahu pôsobnosti kategórií 3 a 4.

26. Rozsahom pôsobnosti kategórií 3 a 4 sa budem zaoberať v poradí, v ktorom Komisia uviedla žalobné dôvody v žalobe o nesplnenie povinnosti.

B – *Prvý žalobný dôvod: liečivé látky, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov*

27. Pokiaľ ide o prvý žalobný dôvod žaloby o nesplnenie povinnosti, Komisia sa domnieva, že smernica o DPH bráni uplatneniu zníženej sadzby DPH na liečivé látky, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov, ako je to uvedené v článku 91 časti 1 ods. 1 bode 5 a článku 91 časti 2 ods. 1 bode 3 španielskeho zákona o DPH.

28. Podľa Komisie môžu členské štáty v rámci kategórie 3 uplatniť zníženú sadzbu DPH na tovar, ktorý spĺňa dve podmienky. Prvou podmienkou je, že musí ísť o „farmaceutické výrobky“, a druhou, že sa tieto výrobky „bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“.

29. Komisia tvrdí, že liečivé látky nespadajú do kategórie 3, lebo nie sú konečnými výrobkami, a preto sa nemôžu považovať za látky, ktoré sa „bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“. Komisia zastáva názor, že ak by normotvorca Únie chcel do kategórií uvedených v prílohe III začleniť aj látky používané na výrobu tovaru, výslovne by ich tam uviedol. Napríklad kategória 1 prílohy III zahŕňa okrem „potravín“ aj „živé zvieratá, osivá, rastliny a zložky obvykle určené na použitie pri príprave potravín“.

9 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23). Príloha H k šiestej smernici o DPH bola prebratá do prílohy III prepracovanej smernice o DPH bez zmien v znení bodov 3 a 4.

10 — Pozri správu Komisie Rade v súlade s článkom 12 ods. 4 a článkom 28 ods. 2 písm. g) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, KOM(94) 584 v konečnom znení, s. 14.

11 — Pozri rozsudok NCC Construction Danmark (už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 23 a citovanú judikatúru).

30. Španielske kráľovstvo tvrdí, že liečivé látky sú farmaceutické výrobky v zmysle kategórie 3. Španielske kráľovstvo zastáva názor, že v prípade neexistencie definície na úrovni práva Únie je odôvodnené použiť definíciu vnútroštátneho práva. Význam pojmu liečivá látka použitý v španielskom zákone o DPH pochádza zo španielskeho zákona (zákon č. 25/1990), ktorý bol medzičasom zrušený. Podľa španielskych orgánov sa význam tohto pojmu líši od významu pojmu suroviny [*materias primas*], ktorý je použitý v platnom zákone (zákon č. 29/2006) a na ktorých dodávky sa znížená sadzba DPH neuplatňuje.

31. Súhlasím s výkladom Komisie týkajúcim sa kritérií použiteľných na tovar, na ktorý sa môže uplatniť znížená sadzba DPH v zmysle kategórie 3. Prvou otázkou preto je, či liečivé látky používané obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov sú farmaceutickými výrobkami.

32. Komisia navrhuje, aby bol význam pojmu farmaceutický výrobok spojený s významom pojmu liek, ktorý je definovaný v článku 1 smernice 2001/83/ES Európskeho parlamentu a Rady zo 6. novembra 2001, ktor[ou] sa ustanovuje zákonník spoločenstva o humánnych liekoch [12], takto:

„Akákoľvek látka alebo kombinácia látok s vlastnosťami vhodnými na liečbu alebo prevenciu ochorení u ľudí.

Akákoľvek látka alebo kombinácia látok, ktorá sa môže použiť na človeku alebo ktorá môže byť podaná človeku buď na účely obnovenia, úpravy alebo zmeny fyziologických funkcií prostredníctvom jej farmakologického, imunologického alebo metabolického účinku alebo na účely určenia lekárskej diagnózy.“

33. Väčšina jazykových verzií uvádza v kategórii 3 a v článku 1 smernice 2001/83/ES rôzne pojmy. [13] Komisia však zdôrazňuje, že v nemeckej verzii je pojem „Arzneimittel“ použitý v oboch ustanoveniach. Aj keď ide o užší pojem než „farmaceutický výrobok“, zdá sa, že ide skôr o výnimku zo všeobecnej tendencie používania rôznych pojmov.

34. Podľa môjho názoru je zjavné, že liečivé látky sú farmaceutickými výrobkami, mám však pochybnosti, či je správne predpokladať, že aj opak môže byť pravdou, ako to tvrdí Komisia. Keďže každá z oboch smerníc sleduje dosť odlišný cieľ, pričom ani jedna výslovne neodkazuje na definíciu v druhej, chcel by som sa vyhnúť konštatovaniu o ich vzájomnom prepojení.

35. Definícia lieku uvedená v článku 1 smernice 2001/83/ES sa navyše spája s pojmom lekárska starostlivosť poskytovaná ľudom. Pokiaľ ide o farmaceutický výrobok uvedený v kategórii 3, ten sa vzťahuje aj na veterinárne použitie. Zastávam preto názor, že pojem farmaceutický výrobok uvedený v kategórii 3 sa má chápať ako širší pojem než pojem liek, tak ako je definovaný v smernici 2001/83/ES.

36. Druhá podmienka, že výrobky sa „bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“, je podľa môjho názoru rozhodujúca pre určenie, či kategória 3 bráni uplatneniu zníženej sadzby DPH na liečivé látky, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov.

37. Znenie kategórie 3 spája definíciu pojmu farmaceutický výrobok s jeho použitím. To naznačuje, že farmaceutické výrobky dosiahli v ich výrobnom procese určitý stupeň, takže ich možno používať „v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“. Tento pokročilý stupeň tiež odráža ciele režimu zníženej sadzby DPH.

12 — Ú. v. ES L 311, s. 67; Mim. vyd. 19/004, s. 42.

13 — Napríklad v anglickej verzii je uvedené „pharmaceutical product“ a „medicinal product“, vo francúzskej „les produits pharmaceutiques“ a „médicament“, v talianskej „prodotti farmaceutici“ a „medicinale“.

38. Cieľom dane z pridanej hodnoty je zdaňovať tovary, ktoré sú určené na osobnú spotrebu, a ako takú ju znáša konečný spotrebiteľ.[14] Cieľom režimu zníženej sadzby DPH je zmierniť dôsledky DPH pre konečného spotrebiteľa vo vzťahu k tovaru, ktorý sa považuje za nevyhnutný, ako napríklad farmaceutické výrobky a lekárske vybavenie určené na použitie postihnutými osobami.[15]

39. Podľa môjho názoru je zrejmé, že liečivé látky používané pri výrobe farmaceutických výrobkov sa ako také nemôžu predávať konečnému spotrebiteľovi, ale môžu sa predávať len ako súčasť konečného výrobku. Ak sa však tieto látky súčasne „bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“ a uvádzajú sa na trh na účely ich kúpy spotrebiteľmi, neexistuje dôvod, aby sa na ne neuplatňovala znížená sadzba DPH.

40. Takisto je zrejmé, že ak sa znížená sadzba DPH uplatňuje na farmaceutické výrobky, je to bez ohľadu na ich farmaceutickú alebo liekovú formu. V súlade so zásadou daňovej neutrality je potrebné, aby boli podobné konkurenčné výrobky predmetom jednotnej sadzby, a to s cieľom odstrániť porušovanie hospodárskej súťaže. Samotný rozdiel vo fyzickej forme, v ktorej sa tovar predáva, napríklad vo forme tabliet alebo v tekutej forme, nemôže odôvodniť rozdielne zaobchádzanie v oblasti DPH.

41. Podľa môjho názoru je teda nepochybné, že uplatnenie zníženej sadzby DPH na liečivé látky používané obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov by bolo možné považovať za zlučiteľné so smernicou o DPH, len ak by sa „bežne používa[li] v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“ a uvádzali by sa na trh s cieľom ich kúpy spotrebiteľmi.

42. Preto sa domnievam, že prvému žalobnému dôvodu Komisie je potrebné vyhovieť.

C – Druhý žalobný dôvod: lekárske pomôcky, materiál, vybavenie a zariadenia používané len na prevenciu, diagnostikovanie, liečenie, zmiernenie alebo vyliečenie chorôb alebo ochorení ľudí či zvierat

43. V druhom žalobnom dôvode žaloby o nesplnenie povinnosti Komisia tvrdí, že uplatnenie zníženej sadzby DPH na lekárske pomôcky, materiál, vybavenie a zariadenia, ktoré možno objektívne používať len na prevenciu, diagnostikovanie, liečenie, zmiernenie alebo vyliečenie chorôb alebo ochorení ľudí či zvierat, ktoré ale nie sú „bežne určené na uľahčenie alebo ošetrenie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami“, ako je to uvedené v článku 91 časti 1 ods. 1 bode 6 španielskeho zákona o DPH, nie je v súlade so smernicou o DPH, pretože takýto tovar nespadá do kategórií 3 a 4.

44. Pokiaľ ide o kategóriu 4, tvrdenie Komisie sa skladá z dvoch častí. Po prvé lekárske vybavenie používané na veterinárne účely nespadá do kategórie 4, ktorá uvádza lekárske vybavenie, pomôcky a iné zariadenia na výlučné použitie ľuďmi. Po druhé kategória 4 uvádza výlučne osobné použitie, a preto je použitie na všeobecné účely vylúčené.

45. Španielske kráľovstvo tvrdí, že pojem farmaceutický výrobok uvedený v kategórii 3 sa vzťahuje aj na lekárske pomôcky, pretože v článku 168 ZFEÚ sú pojmy lieky a zdravotnícke pomôcky zoskupené v rámci toho istého cieľa v oblasti ochrany verejného zdravia, čo znamená, že ochrana poskytnutá jedným by sa mala vzťahovať aj na druhé.[16] Podľa Španielskeho kráľovstva takýto výklad nespôsobí, že by ustanovenie kategórie 4 stratilo význam, pretože toto ustanovenie uvádza konkrétne použitie

14 — Pozri napríklad rozsudok z 3. mája 2012, Lebara (C-520/10, bod 24 a citovanú judikatúru).

15 — Pozri napríklad rozsudok z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko (C-481/98, Zb. s. I-3369, bod 32).

16 — V článku 168 ods. 4 písm. c) ZFEÚ je uvedené, že nástrojom na dosiahnutie cieľov stanovených v článku 168 sú „opatren[ia] stanovujúc[e] vysoké normy pre kvalitu a bezpečnosť liekov a zdravotníckych pomôcok“.

lekárskych pomôcok, na ktoré sa pojem farmaceutický výrobok použitý v kategórii 3 nevzťahuje. Preto zastáva názor, že zahrnutie lekárskych pomôcok, ktoré nie sú určené na konkrétne použitie, ale ktoré sa „bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“, do kategórie 3 nie je sporné.

46. Extenzívny výklad pojmu farmaceutický výrobok, ktorý si osvojilo Španielske kráľovstvo, spôsobil, že španielska daňová správa (Dirección General de Tributos, ďalej len „DGT“) uplatňuje sadzbu DPH vo výške 8 % napríklad na zariadenia na meranie krvného tlaku, teplomery, akupunktúrne ihly a akupunktúrny materiál, ďalej na rukavice, masky, plášte a čiapky na lekárske použitie.

47. V prvom rade musím súhlasiť s Komisiou, že v tejto veci článok 168 ZFEÚ nie je relevantný, pretože sa vzťahuje len na kvalitu a bezpečnosť liekov a lekárskych pomôcok.

48. Pokiaľ ide o tvrdenie Španielskeho kráľovstva, že pojem farmaceutické výrobky sa vzťahuje aj na lekárske pomôcky presahujúce rámec tých, ktoré sú uvedené v kategórii 4, zastávam názor, že znenie a štruktúra kategórií 3 a 4 sú zrejmé. Ak by sa mali farmaceutické výrobky skutočne vzťahovať na lekárske pomôcky presahujúce rámec tých, ktoré sú uvedené v kategórii 4, bolo by jednoduchšie stanoviť iba jednu kategóriu, ktorá by zahŕňala všetky „farmaceutické výrobky“ vrátane výrobkov na konkrétne použitie uvedených v kategórii 4, namiesto dvoch samostatne podrobnejšie vymedzených kategórií.

49. Vo väčšine jazykových verzií smernice o DPH je v kategórii 3 použitý pojem, ktorý je odvodený z latinského *pharmaceuticus* a označuje „lieky“. Podstatnou skutočnosťou, na základe ktorej sa určí, či tovar spadá do tejto kategórie, je teda jeho chemické a biochemické [17] zloženie a nielen samotný účel jeho použitia, ktorým je prevencia, diagnostikovanie, liečenie alebo zmiernenie chorôb.

50. Znenie kategórie 4 priznáva lekárskemu vybaveniu, na ktoré sa môže uplatniť znížená sadzba DPH, tieto znaky: tovar musí byť určený „na výlučne osobné použitie postihnutými osobami“. K tomuto zneniu možno mať dve pripomienky: po prvé v kategórii 4 uvedené lekárske pomôcky používajú výlučne ľudia bez toho, aby bolo uvedené veterinárne použitie. Po druhé uplatnenie zníženej sadzby DPH na lekárske pomôcky je možné len v prípade „výlučne osobného použitia“, a preto je použitie na všeobecné účely vylúčené.

51. Možno predpokladať, že ak by chcel normotvorca uviesť aj lekárske vybavenie na veterinárne použitie, ako je to v prípade farmaceutických výrobkov uvedených v kategórii 3, výslovne by ho zahrnul do kategórie 4. Preto je zrejmé, že uplatnenie zníženej sadzby DPH na lekárske pomôcky, materiál, vybavenie a zariadenia používané na diagnostikovanie a liečenie chorôb zvierat nie je v súlade so smernicou o DPH.

52. Zo znenia kategórie 4 sa zdá takisto evidentné, že kategória 4 vylučuje použitie lekárskeho vybavenia, pomôcok alebo zariadení používaných v zdravotníctve, ktoré využívajú napríklad lekári alebo zdravotné sestry v nemocniciach alebo na klinikách na prevenciu a diagnostiku chorôb, na všeobecné účely. Akékoľvek všeobecné použitie farmaceutických výrobkov, aj keby sa tento pojem, tak ako to navrhuje Španielske kráľovstvo, vykladal extenzívne, by bolo vylúčené z uplatnenia zníženej sadzby DPH. Nezdá sa, že by v rôznych jazykových verziách existovali rozdiely týkajúce sa podmienky osobného použitia lekárskeho vybavenia. [18]

17 — Spomínam si, že pri substitučnej liečbe chorôb ako poruchy štítnej žľazy a inzulínovo závislý diabetes sa predtým, ako vývoj v oblasti biotechnológie umožnil syntetickú výrobu ľudských hormónov, používali hormóny živočíšneho pôvodu.

18 — Napríklad španielska verzia bodu 4 prílohy III používa slovné spojenie „uso personal y exclusivo“.

53. Ako som už uviedol vyššie, výnimka zníženej sadzby DPH má sociálno-politický cieľ, ktorý má zmierniť bremeno DPH pre jednotlivca vo vzťahu k tovaru, ktorý sa považuje za nevyhnutný. Uplatnenie zníženej sadzby DPH na tovar, ktorý používajú odborníci v rámci poskytovania zdravotnej starostlivosti a ktorého dodávky by mohli byť podľa článku 132 smernice o DPH oslobodené od DPH, nie je v súlade s uvedeným cieľom.

54. Preto zastávam názor, že uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodávky lekárskych pomôcok, materiálu, vybavenia a zariadení, ktoré možno objektívne používať len na prevenciu, diagnostikovanie, liečenie, zmiernenie alebo vyliečenie chorôb alebo ochorení ľudí či zvierat, ktoré ale nie sú „bežne určené na uľahčenie alebo ošetrenie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami“, nespadá do rozsahu kategórií 3 a 4.

55. Preto sa domnievam, že druhému žalobnému dôvodu Komisie je potrebné vyhovieť.

D – *Tretí žalobný dôvod: pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať prevažne alebo hlavne na liečenie telesného postihnutia zvierat*

56. Tretí žalobný dôvod žaloby o nesplnenie povinnosti, ktorú podala Komisia, sa týka uplatnenia zníženej sadzby DPH na pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať prevažne alebo hlavne na liečenie telesného postihnutia zvierat. Podľa Komisie to nie je v súlade s kategóriou 4, lebo toto ustanovenie neodkazuje na zvieratá. Komisia tiež tvrdí, že ustanovenie španielskeho zákona nespadá ani do kategórie 3, lebo predmetné tovary nie sú farmaceutickými výrobkami.

57. Španielske kráľovstvo však tvrdí, že lekárske a veterinárne pomôcky sú farmaceutické výrobky v zmysle stanovenom kategóriou 3.

58. Znenie kategórie 4, ktoré sa vzťahuje na lekárske vybavenie, pomôcky a iné zariadenia, neuvádza žiadny odkaz na použitie týchto pomôcok na veterinárne účely. Vzhľadom na to, že v kategórii 3 je veterinárne použitie výslovne uvedené, možno dospieť k záveru, že ak by chcel normotvorca Únie uviesť vybavenie na zmiernenie a liečenie telesného postihnutia zvierat, urobil by to v znení kategórie 4.

59. Ak okrem toho vezmem do úvahy, že veterinárny liek sa odlišuje od humánneho aj v iných oblastiach režimu DPH[19], musím konštatovať, že uplatnenie zníženej sadzby DPH na pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať prevažne alebo hlavne na liečenie telesného postihnutia zvierat, nie je v súlade so smernicou o DPH.

60. Preto sa domnievam, že tretiemu žalobnému dôvodu Komisie je potrebné vyhovieť.

19 — V rozsudku z 24. mája 1988, Komisia/Taliansko (122/87, Zb. s. 2685), Súdny dvor uviedol, že služby poskytované veterinárnymi lekármi nemohli byť oslobodené od DPH, aj keď poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskych a zdravotníckych povolaní od DPH bolo oslobodené.

E – *Štvrtý žalobný dôvod: pomôcky a vybavenie používané prevažne alebo hlavne na liečenie zdravotného postihnutia ľudí, ktoré ale nie sú určené na výlučne osobné použitie „postihnutými osobami“*

61. Komisia vo svojom štvrtom žalobnom dôvode tvrdí, že uplatnenie zníženej sadzby DPH na lekárske pomôcky a vybavenie používané *prevažne alebo hlavne* na zmiernenie zdravotného postihnutia ľudí, ktoré ale nie sú určené na výlučne osobné požitie „postihnutými osobami“, nie je v súlade so smernicou o DPH, pretože kategória 4 sa nevzťahuje na lekárske vybavenie, ktoré sa má používať na všeobecné účely. Komisia sa tiež domnieva, že španielsky výklad pojmu „postihnutá osoba“ je príliš extenzívny, takže v praxi sa považuje za synonymum pojmu „chorý“.

62. Španielske kráľovstvo tvrdí, že keďže právo Únie neuvádza definíciu pojmu „postihnutá osoba“, definovalo tento pojem v súlade s terminológiou, ktorú požíva Svetová zdravotnícka organizácia (WHO). Podľa Španielskeho kráľovstva to vedie k takému výkladu pojmu „postihnutá osoba“, a to aj v oblasti daní, že sa pod ním rozumejú všetky osoby, ktoré sú postihnuté chorobou.

63. Zo znenia kategórie 4 je zrejmé, že režim zníženej sadzby DPH sa má uplatňovať na lekárske vybavenie, ktoré je určené na výlučné použitie postihnutými osobami, pričom toto použitie musí byť osobné, čiže nemôže byť určené na použitie na všeobecné účely, ako to už bolo uvedené vyššie. Na základe toho vznikajú dve otázky: po prvé, ako sa má pojem „postihnutá osoba“ chápať v rámci režimu DPH na úrovni Únie, a po druhé, či sa vzťahuje „výlučné použitie“ aj na použitie uvedené v článku 91 časti 1 ods. 1 bode 6 španielskeho zákona o DPH.

64. Pokiaľ ide o výklad pojmu postihnutá osoba, ktorý je uvedený v kategórii 4, domnievam sa, že v prípade neexistencie jednoznačnej definície pojmu v rámci DPH možno odkázať na definíciu uvedenú v Dohovore OSN o právach osôb so zdravotným postihnutím, ktorého je Únia zmluvnou stranou [20]: „osoby so zdravotným postihnutím zahŕňajú osoby s dlhodobými telesnými, mentálnymi, intelektuálnymi alebo zmyslovými postihnutiami, ktoré v súčinnosti s rôznymi prekážkami môžu brániť ich plnému a účinnému zapojeniu do života spoločnosti na rovnakom základe s ostatnými“. [21]

65. Ako je naznačené vyššie, podstatnou časťou definície je postihnutie, ktoré jednotlivcom bráni v normálnom zapojení sa do života v spoločnosti z dlhodobého hľadiska. Dôvod vzniku postihnutia podľa môjho názoru nie je podstatný, keďže pojem „postihnutá osoba“ použitý v kategórii 4 je dosť široký na to, aby zahŕňal postihnutia vyplývajúce z vážnych alebo chronických chorôb bez toho, aby bol synonymom pre pojmy „choroba“ alebo „ochorenie“. [22]

66. Rozsah kategórie 4 je ďalej obmedzený podmienkou, ktorá stanovuje, že znížená sadzba DPH sa môže uplatniť len na lekárske vybavenie, pomôcky a zariadenia, ktoré sú určené na *výlučne osobné* použitie postihnutými osobami. Preto je vylúčený tovar používaný na všeobecné účely, a to aj napriek tomu, že sa používa na zmiernenie alebo liečenie telesného postihnutia v nemocniciach, zdravotných strediskách, klinikách alebo iných inštitúciách, ktoré sa starajú o postihnuté osoby. Rovnako je vylúčený tovar, ktorý postihnuté osoby potrebujú, ale ktorý má aj iné použitie.

20 — Rozhodnutie Rady 2010/48/ES z 26. novembra 2009 o uzatvorení Dohovoru Organizácie Spojených národov o právach osôb so zdravotným postihnutím Európskym spoločenstvom (Ú. v. EÚ L 23, 2010, s. 35).

21 — Dohovor Organizácie Spojených národov o právach osôb so zdravotným postihnutím, Organizácia Spojených národov, *Zbierka zmlúv*, zv. 2515, s. 3.

22 — Pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 11. júla 2006, Chacón Navas (C-13/05, Zb. s. I-6467, bod 44), v ktorom Súdny dvor uviedol, že pojmy „zdravotné postihnutie“ a „choroba“ sa nemôžu považovať za významovo rovnaké v rámci smernice Rady 2000/78/ES z 27. novembra 2000, ktorá ustanovuje všeobecný rámec pre rovnaké zaobchádzanie v zamestnaní a povolaní (Ú. v. ES L 303, s. 16; Mim. vyd. 05/004, s. 79).

67. Niektoré druhy tovaru môžu byť určené tak na použitie postihnutými osobami, ako aj na iné účely. Súdny dvor uviedol, že účel dodania tovaru môže skutočne naznačiť, či sa môže uplatniť znížená sadzba DPH.[23] V kontexte tohto konania by však v praxi nebolo možné zabezpečiť, aby zníženú sadzbu DPH využívali len postihnuté osoby, ktoré majú byť jednoznačne oprávnenými osobami režimu zníženej sadzby DPH.

68. V usmerneniach výboru pre DPH je uvedené, že „členské štáty môžu uplatňovať zníženú sadzbu DPH na výrobky konkrétne určené pre postihnuté osoby (lekárske vybavenie, pomôcky a ďalšie podobné zariadenia), ktoré si bežne kupujú alebo používajú len (trvalo alebo dočasne) postihnuté osoby na zmiernenie alebo liečenie svojich ťažkostí. Výrobky obvykle používané na iné účely (napr. bezdrôtové telefóny) sú ustanovením vylúčené, tak ako je to v prípade lekárskeho vybavenia a pomôcok určených na použitie na všeobecné účely, a nie konkrétne pre postihnuté osoby (napr. röntgen)“[24].

69. Komisia nedávno navrhla doplniť do kategórie 4 vybavenie alebo prístroje osobitne navrhnuté alebo upravené pre postihnuté osoby (napr. klávesnica s Braillovým písmom, špeciálne upravené automobily atď.), na ktoré sa znížená sadzba neuplatňuje, aj keď slúžia na rovnaké potreby[25], avšak tieto zmeny neboli zahrnuté do smernice 2009/47/ES[26], ktorou sa mení a dopĺňa smernica o DPH.

70. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že členské štáty snažiace sa o zmiernie finančnej záťaže postihnutých osôb, ktoré potrebujú vybavenie slúžiace i na iné účely, majú k dispozícii aj iné nástroje než znížené sadzby DPH.

71. Na základe uvedeného zastávam názor, že rozsah kategórie 4 vylučuje uplatnenie zníženej sadzby DPH na tovar používaný prevažne alebo hlavne postihnutými osobami.

72. Preto sa domnievam, že štvrtému žalobnému dôvodu Komisie je potrebné vyhovieť.

VII – Návrh

73. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor:

1. určil, že Španielske kráľovstvo si nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 98 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s prílohou III, tým, že uplatňovalo zníženú sadzu DPH na tieto kategórie tovaru:

   — liečivé látky, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov,

   — lekárske pomôcky, materiál, vybavenie a zariadenia, ktoré možno objektívne používať len na prevenciu, diagnostikovanie, liečenie, zmiernenie alebo vyliečenie chorôb alebo ochorení ľudí či zvierat, ktoré ale nie sú „bežne určené na uľahčenie alebo ošetrenie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami“,

   — pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať prevažne alebo hlavne na liečenie telesného postihnutia zvierat,

23 — Pozri rozsudok z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko (C-41/09, Zb. s. I-831, bod 57), v ktorom Súdny dvor uviedol, že znížená sadzba DPH sa môže uplatňovať jedine na dodávky koní určených na porážku s cieľom ich použitia pri príprave potravín, pričom na všeobecné dodávky koní sa uplatňovať nemôže.

24 — Pozri usmernenia výboru pre DPH prijaté na 54. stretnutí, ktoré sa konalo od 16. do 18. februára 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 — KOM(2008) 428 v konečnom znení.

26 — Ú. v. EÚ L 116, s. 18.

— pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať prevažne alebo hlavne na liečenie zdravotného postihnutia ľudí, ktoré ale nie sú určené na výlučne osobné použitie postihnutými osobami;

2. zaviazal Španielske kráľovstvo na náhradu trov konania.