Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

9. března 2017*

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Článek 98 odst. 2 — Příloha III body 3 a 4 — Zásada daňové neutrality — Léčba kyslíkem — Snížená sazba DPH — Kyslíkové lahve — Základní sazba DPH — Kyslíkové koncentrátory“

Ve věci C-573/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour d’appel de Liège (Odvolací soud v Lutychu, Belgie) ze dne 28. října 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 9. listopadu 2015, v řízení

État belge

proti

Oxycure Belgium SA,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, A. Arabadžev a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: V. Giacobbo-Peyronnel, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. září 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Oxycure Belgium SA F. Fosseurem, avocat,

— za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci, ve spolupráci s D. Carmenem, expert,

— za Evropskou komisi J.-F. Brakelandem a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. října 2016,

vydává tento

* Jednací jazyk: francouzština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) a přílohy III bodů 3 a 4 této směrnice s ohledem na zásadu daňové neutrality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi État belge (Belgický stát) a společností Oxycure Belgium SA (dále jen „Oxycure“) ve věci výběru daně z přidané hodnoty (DPH) z prodeje či pronájmu kyslíkových koncentrátorů a příslušenství pro léčbu kyslíkem.

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 4 odůvodnění směrnice o DPH stanoví:

„Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému [DPH], která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.“

4 Článek 96 této směrnice 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.“

5 Článek 98 odst. 1 a 2 uvedené 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.

[…]“

6 V bodě 3 přílohy III směrnice o DPH jsou zahrnuty „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 [žen]“.

7 V bodě 4 této přílohy jsou zahrnuty „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

8 Arrêté royal no 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (královské nařízení č. 20 ze dne 20. července 1970 o stanovení sazeb daně z přidané hodnoty a o zařazení zboží a služeb podle těchto sazeb, dále jen „královské nařízení č. 20“) stanoví, že snížená sazba DPH ve výši 6 % se uplatní na zboží a služby uvedené v jeho tabulce A.

9 Oddíl XXIII této tabulky A uvádí mimo jiné „ortopedické pomůcky (včetně chirurgických pásů); prostředky a pomůcky k léčbě zlomenin (dlahy a podobné prostředky); zubní, oční a jiné protézy a pomůcky; pomůcky pro nedoslýchavé a jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle, anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti; individuální pomůcky speciálně navržené k nošení pacienty se stomií a osobami trpícími inkontinencí, s výjimkou hygienických vložek, slipových vložek a dětských plenek a plenkových kalhotek pro děti mladší šesti let; individuální příslušenství, které je součástí umělé ledviny, včetně používaných schránek“, „aerosolové přístroje a jejich příslušenství; individuální pomůcky na podávání mukolytik“ a „infuzní pumpy k podávání analgetik“.

10 Oddíl XXXIV uvedené tabulky A se vztahuje na pronájem tohoto zboží.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

11 Oxycure je společnost, jejíž hlavní činnost spočívá v pronájmu a prodeji kyslíkových koncentrátorů. Součástí tohoto druhu přístrojů je díl, jehož účelem je koncentrace kyslíku obsaženého v okolním vzduchu, a dále nosní kanyla či kyslíková maska a přívodní kyslíková hadice, která je nedílnou součástí přístroje. Kyslíkové koncentrátory umožňují domácí léčbu kyslíkem u pacientů, kteří trpí dechovou nedostatečností nebo jinou vážnou nedostatečností, která vyžaduje léčbu kyslíkem, a jejichž stav se již nemůže zlepšit používáním léčivých přípravků, jako jsou aerosoly a bronchodilatátory.

12 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že belgický správce daně do zápisu z ústního jednání dne 26. listopadu 2010 uvedl, že společnost Oxycure v období mezi 1. říjnem 2007 a 31. březnem 2010 uplatňovala na pronájem a prodej kyslíkových koncentrátorů a jejich příslušenství sníženou sazbou DPH ve výši 6 %, ačkoliv tato plnění měla podle královského nařízení č. 20 podléhat základní sazbě ve výši 21 %. Na základě tohoto zápisu byl vydán platební výměr na splatné daně ve výši 1 291 621, 17 eura a uložena pokuta ve výši 129 160 eur.

13 Dne 28. prosince 2011 podala společnost Oxycure žalobu proti tomuto platebnímu výměru k tribunal de première instance de Namur (Soud prvního stupně v Namuru, Belgie), který rozsudkem ze dne 25. dubna 2013 tento výměr zrušil.

14 Dne 27. června 2013 se belgický stát proti tomuto rozsudku odvolal k cour d’appel de Liège (Odvolací soud v Lutychu, Belgie).

15 Tento soud poznamenal, že kyslíkové koncentrátory jsou společně s lahvemi s medicinálním kyslíkem a nádobami na kapalný medicinální kyslík jedním ze tří zdrojů kyslíků, jež jsou na trhu k dispozici, přičemž tyto zdroje jsou vzájemně zaměnitelné či se doplňují. Podle zprávy Centre fédéral belge des soins de santé (Belgické federální odborné středisko pro oblast zdravotní péče) je totiž každý ze zdrojů k dispozici ve stacionární podobě značné velikosti a v přenosné podobě malých rozměrů. Z této zprávy má rovněž vyplývat, že z hlediska klinické účinnosti jsou všechny kyslíkové léčby srovnatelné. Není totiž určující, z kterého z těchto tří možných zdrojů je kyslík dodáván a zda se jedná o zdroj stacionární či přenosný, neboť rozdíly mezi těmito způsoby jsou spojeny výlučně s otázkou pohodlí (hluk, používání mimo domov, dostupný objem, plnění přenosného zdroje pacientem) a s otázkou nákladů pro společnost. Belgická právní úprava o povinném „zdravotním pojištění a náhradách“ uznává plnou zaměnitelnost těchto zdrojů kyslíku, jelikož cena kyslíkové láhve je pro případ poruchy kyslíkového koncentrátoru nebo výpadku elektřiny zahrnuta v pojištěním hrazené ceně za kyslíkový koncentrátor.

16 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že na základě oddílu XVII tabulky A královského nařízení č. 20 se na kyslíkové lahve uplatní snížená sazba DPH ve výši 6 %.

17 S ohledem na tyto úvahy si předkládající soud klade otázku, zda i v případě, že kyslíkové koncentrátory nejsou výslovně uvedeny v žádném z oddílů této tabulky, není třeba mít za to, že uvedenou tabulku je nutno vykládat s ohledem na zásady unijního práva a zejména s ohledem na zásadu daňové neutrality tak, že se dotčená tabulka přinejmenším implicitně vztahuje na kyslíkové koncentrátory ze stejného důvodu jako na jiné zdroje kyslíku.

18 Za těchto okolností se cour d'appel de Liège (Odvolací soud v Lutychu, Belgie) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III body 3 a 4 této směrnice, zejména s ohledem na zásadu neutrality, vnitrostátní úpravě, která pro léčbu kyslíkem prostřednictvím kyslíkových lahví stanoví sníženou sazbu DPH, zatímco léčba kyslíkem prostřednictvím kyslíkového koncentrátoru podléhá základní sazbě DPH?“

K předběžné otázce

19 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice o DPH a příloha III body 3 a 4 vykládané ve světle zásady daňové neutrality brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví, že u dodání nebo pronájmu kyslíkových koncentrátorů se uplatní základní sazba DPH, ačkoliv u dodání kyslíkových lahví tato právní úprava stanoví, že se uplatní snížená sazba DPH.

20 Úvodem je třeba připomenout, že podle článku 96 směrnice o DPH se stejná sazba DPH, tedy základní sazba DPH stanovená v každém členském státě, uplatní pro dodání zboží i pro poskytnutí služeb (rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. Velká Británie, C-161/14, nezveřejněný, EU:C:2015:355, bod 22 a citovaná judikatura).

21 Odchylně od této zásady poskytuje článek 98 této směrnice možnost uplatňovat snížené sazby DPH. Příloha III uvedené směrnice vyjmenovává taxativně kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížených sazeb uvedených v tomto článku 98.

22 Cílem této přílohy je snížit náklady určitých výrobků, považovaných za nezbytné a usnadnit tím konečnému spotřebiteli, který v konečném důsledku bude zatížen DPH, přístup k těmto výrobkům (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 48).

23 Pokud jde o konkrétní obsah přílohy III směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že je třeba unijnímu normotvůrci přiznat širokou posuzovací pravomoc, neboť se z jeho strany při přijímání opatření daňové povahy předpokládají rozhodnutí politické, hospodářské a sociální povahy, v jejichž rámci má hierarchicky uspořádat rozdílné zájmy a provést komplexní hodnocení (rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, bod 54).

24 Je třeba uvést, že tento normotvůrce umožnil přijetím bodů 3 a 4 přílohy III směrnice o DPH uplatnění snížené sazby DPH pro dodání určitých odlišných kategorií zboží namísto základní sazby DPH.

25 Jak přitom vyplývá ze znění článku 98 směrnice o DPH, uplatnění jedné či dvou snížených sazeb DPH není povinné. Představuje možnost, která je dána členským státům jako výjimka ze zásady, že se uplatní základní sazba. Z ustálené judikatury vyplývá, že ustanovení, která mají povahu výjimky z určité zásady, musí být vykládána striktně (rozsudek ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie, C-492/08, EU:C:2010:348, bod 35 a citovaná judikatura).

26 Členské státy tedy v zásadě mohou uplatnit sníženou sazbu DPH na farmaceutické výrobky uvedené v bodě 3 přílohy III směrnice o DPH, přičemž na zdravotnické prostředky uvedené v bodě 4 této přílohy mohou uplatnit základní sazbu DPH. Stejně tak mohou uplatnit sníženou sazbu DPH na

některé konkrétní farmaceutické výrobky nebo zdravotnické prostředky z těch, které jsou uvedeny v bodech 3 a 4, přičemž na ostatní takovéto výrobky a prostředky mohou uplatňovat základní sazbu DPH. V každém případě jsou členské státy povinny uplatňovat základní sazbu DPH na výrobky, které nejsou ve zmíněné příloze uvedeny.

27 Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která pro kyslíkové koncentrátory nestanoví sníženou sazbu DPH, je v zásadě v souladu s článkem 98 směrnice o DPH.

28 Nicméně, pokud se členský stát rozhodne uplatňovat sníženou sazbu DPH na některé konkrétní zboží nebo služby uvedené v příloze III selektivně, je povinen dodržovat zásadu daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. dubna 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, body 41 a 43, ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 30, a rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 45).

29 Aby bylo možné odpovědět na položenou otázku, je tedy třeba ověřit, zda se taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, narušuje zásadu daňové neutrality.

30 Úvodem je třeba připomenout, že tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudek ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 24 a citovaná judikatura).

31 Z ustálené judikatury vyplývá, že tato zásada nemůže rozšířit případy uplatňování snížené sazby DPH, pokud tak není jednoznačně stanoveno (viz zejména rozsudky ze dne 5. března 2015, Komise v. Lucembursko, C-502/13, EU:C:2015:143, bod 51, a ze dne 2. července 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, bod 37).

32 Uvedená zásada totiž není pravidlem primárního práva, které by mohlo určovat platnost snížené sazby DPH, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně se zásadou striktního výkladu snížených sazeb DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45).

33 V daném případě je mezi zúčastněnými, kteří předložili Soudnímu dvoru vyjádření, nesporné, že kyslíkové koncentrátory dotčené v původním řízení nespadají na rozdíl od kyslíkových lahví do bodu 3 přílohy III směrnice o DPH, který uvádí určité farmaceutické výrobky, a sice výrobky obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že i když tento pojem „farmaceutické výrobky“ není omezen na léčivé přípravky, nezahrnuje veškeré zdravotnické prostředky, vybavení, zařízení nebo materiál k humánnímu použití (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko, C-360/11, EU:C:2013:17, body 61 až 65).

34 Tento výklad je podpořen i bodem 4 uvedené přílohy III, který specificky stanoví zdravotnické prostředky pro zvláštní použití (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 64). Toto ustanovení uvádí 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.

35 Pokud přitom není podle všeho prokázáno, že kyslíkové koncentrátory dotčené v původním řízení jsou vyhrazeny pro „výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených“, nemohou tato ustanovení spadat ani do oblasti působnosti přílohy III bodu 4 směrnice o DPH, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

36 Za těchto okolností, s ohledem na judikaturou připomenutou v bodě 31 tohoto rozsudku, nemůže zásada daňové neutrality ukládat takovému členskému státu, jako je stát dotčený ve věci v původním řízení, který využil nabízenou možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na konkrétní výrobky uvedené v příloze III bodě 3 směrnice o DPH, aby rozšířil tuto sníženou sazbu DPH na kyslíkové koncentrátory, i když jsou tyto koncentrátory spotřebitelem vnímány jako obdobné výrobkům, na které se vztahuje tato snížená sazba.

37 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice o DPH a příloha III body 3 a 4 této směrnice vykládané ve světle zásady daňové neutrality nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví, že u dodání nebo pronájmu kyslíkových koncentrátorů se uplatní základní sazba DPH, ačkoliv u dodání kyslíkových lahví tato právní úprava stanoví, že se uplatní snížená sazba DPH.

K nákladům řízení

38 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:

Článek 98 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a příloha III body 3 a 4 této směrnice vykládané ve světle zásady daňové neutrality nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví, že u dodání nebo pronájmu kyslíkových koncentrátorů se uplatní základní sazba daně z přidané hodnoty, ačkoliv u dodání kyslíkových lahví tato právní úprava stanoví, že se uplatní snížená sazba daně z přidané hodnoty.

Podpisy.