Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 9. marca 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daň z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Článok 98 ods. 2 — Príloha III body 3 a 4 — Zásada daňovej neutrality — Liečba kyslíkom — Znížená sadzba DPH — Fľaše s kyslíkom — Štandardná sadzba DPH — Kyslíkové koncentrátory“

Vo veci C-573/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour d’appel de Liège (Odvolací súd Liège, Belgicko) z 28. októbra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 9. novembra 2015, ktorý súvisí s konaním:

État belge

proti

Oxycure Belgium SA,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory E. Regan, sudcovia A. Arabadžiev a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: V. Giacobbo-Peyronnel, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 19. septembra 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Oxycure Belgium SA, v zastúpení: F. Fosseur, avocat,

— belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci D. Carmen, expert,

— Európska komisia, v zastúpení: J.-F. Brakeland a M. Owsiany-Hornung, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 20. októbra 2016,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: francúzština.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 98 ods. 1 a 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj prílohy III bodov 3 a 4 tejto smernice, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi État belge (ďalej len „Belgické kráľovstvo“) a spoločnosťou Oxycure Belgium SA (ďalej len „Oxycure“) vo veci povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty (DPH) z činnosti predaja a/alebo prenájmu kyslíkových koncentrátorov a príslušenstva na liečbu kyslíkom.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenie 4 smernice o DPH stanovuje:

„Dosiahnutie cieľa vytvorenia vnútorného trhu predpokladá, že sa v členských štátoch budú uplatňovať právne predpisy týkajúce sa daní z obratu tak, aby nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Je preto nevyhnutné dosiahnuť takúto harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa daní z obratu za pomoci systému [DPH], aby sa v maximálnej možnej miere odstránili faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže, či už na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Spoločenstva.“

4 Článok 96 tejto smernice 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.“

5 Článok 98 ods. 1 a 2 uvedenej smernice stanovuje:

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

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

…“

6 V bode 3 prílohy III smernice o DPH sú uvedené „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“.

7 V bode 4 tejto prílohy sú uvedené „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“.

Belgické právo

8 Arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (kráľovské nariadenie č. 20 z 20. júla 1970, ktorým sa stanovujú sadzby dane z pridanej hodnoty a určuje sa rozdelenie tovarov a služieb podľa týchto sadzieb, ďalej len „kráľovské nariadenie č. 20“) stanovuje zníženú sadzbu DPH vo výške 6 % na tovary a služby uvedené v tabuľke A tohto nariadenia.

9 V hlave XXIII tejto tabuľky A sú uvedené najmä: „Ortopedické prístroje (vrátane popruhov a pásov na lekárske a chirurgické použitie); materiály a prístroje na zlomeniny (dlahy, ortézy a podobné pomôcky); zubné, očné a iné protézy a pomôcky; načúvacie pomôcky a iné zariadenia nosené v ruke alebo na tele alebo implantované v tele, určené na kompenzovanie telesnej chyby alebo neschopnosti; individuálne pomôcky osobitne navrhnuté na nosenie pre pacientov so stómiou a pre osoby trpiace inkontinenciou, s výnimkou menštruačných vložiek, vložiek na ochranu bielizne, detských plienok a detských plienkových nohavičiek pre deti mladšie ako šesť rokov; individuálne zariadenia tvoriace súčasť umelej obličky vrátane používaných súprav“, „Aerosólové dávkovače a ich príslušenstvo; individuálne pomôcky na podávanie mukolytík“ a „Infúzne pumpy na podávanie analgetík“.

10 Hlava XXXIV uvedenej tabuľky A sa týka prenájmu tohto tovaru.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

11 Oxycure je spoločnosť, ktorej hlavným predmetom činnosti je prenájom a predaj kyslíkových koncentrátorov. Tento druh prístroja obsahuje časť určenú na koncentrovanie kyslíka z okolitého vzduchu, ako aj nosnú kanylu alebo kyslíkovú masku a rúrku na prívod kyslíka, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou prístroja. Kyslíkové koncentrátory umožňujú domácu liečbu kyslíkom pre pacientov trpiacich dychovou nedostatočnosťou alebo iným závažným znížením telesnej schopnosti, ktoré si vyžaduje liečbu kyslíkom, ktorých stav sa viac nemôže zlepšiť liekmi, akými sú aerosóly a bronchodilatátory.

12 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že belgický daňový orgán v zápisnici z 26. novembra 2010 konštatoval, že v období medzi 1. októbrom 2007 a 31. marcom 2010 Oxycure uplatňoval na prenájom a predaj kyslíkových koncentrátorov a ich príslušenstva zníženú sadzbu DPH vo výške 6 %, zatiaľ čo sa na tieto činnosti mala uplatniť štandardná sadzba vo výške 21 % podľa kráľovského nariadenia č. 20. Na základe tejto zápisnice bol vydaný platobný výmer na splatné dane vo výške 1 291 620,17 eura a pokutu vo výške 129 160,00 eur.

13 Oxycure podal 28. decembra 2011 proti tomuto platobnému výmeru žalobu na tribunal de première instance de Namur (Súd prvého stupňa Namur, Belgicko), ktorý rozsudkom z 25. apríla 2013 tento platobný výmer zrušil.

14 Belgické kráľovstvo podalo proti tomuto rozsudku 27. júna 2013 odvolanie na Cour d'appel de Liège (Odvolací súd Liège, Belgicko).

15 Tento súd konštatoval, že kyslíkové koncentrátory sú rovnako ako fľaše s kyslíkom na lekárske použitie a systém tekutého kyslíka na lekárske použitie jedným z troch zdrojov kyslíka dostupných na trhu a všetky tieto zdroje sú vzájomne zameniteľné a/alebo sa dopĺňajú. Na jednej strane totiž na základe správy Centre fédéral d'expertise des soins de santés belge (Belgické stredisko odborných informácií v oblasti zdravotnej starostlivosti) je každý zdroj kyslíka dostupný v podobe veľkého pevného zdroja a malého prenosného zdroja kyslíka. Z tejto správy tiež má vyplývať, že z hľadiska klinickej účinnosti sú si všetky liečby kyslíkom rovnocenné. Málo totiž záleží na tom, z ktorého z týchto troch zdrojov sa kyslík dodáva a či je zdroj kyslíka pevný alebo prenosný, pričom rozdiely medzi týmito spôsobmi súvisia výhradne s otázkou pohodlia (hluk, používanie mimo domu, dostupný objem, plnenie

prenosného zdroja pacientom) a s otázkou nákladov pre spoločnosť. Na druhej strane belgická právna úprava týkajúca sa povinného poistenia „zdravotnej starostlivosti a náhrad“ uznáva úplnú zameniteľnosť týchto zdrojov kyslíka, vzhľadom na to, že kyslíková fľaša je v prípade poruchy kyslíkového koncentrátora alebo pri výpadkoch dodávok elektrickej energie zahrnutá v preplácanej cene kyslíkového koncentrátora.

16 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že na základe hlavy XVII tabuľky A kráľovského dekrétu č. 20 sa znížená sadzba DPH vo výške 6 % uplatňuje na kyslíkové fľaše.

17 Vzhľadom na tieto úvahy sa vnútroštátny súd pýta, či aj v prípade, že v žiadnej položke tejto tabuľky sa výslovne neuvádzajú kyslíkové koncentrátory, treba túto tabuľku vykladať z hľadiska zásad práva Únie, a najmä zásady daňovej neutrality, a to v rozsahu, v akom sa prinajmenšom implicitne vzťahuje na tieto kyslíkové koncentrátory z rovnakého dôvodu ako iné zdroje okysličovania.

18 Za týchto podmienok Cour d’appel de Liège (Odvolací súd Liège) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodmi 3 a 4 tejto smernice, najmä so zreteľom na zásadu daňovej neutrality, takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje zníženú sadzbu DPH na liečbu kyslíkom prostredníctvom kyslíkových fliaš, hoci liečba kyslíkom prostredníctvom kyslíkového koncentrátora podlieha štandardnej sadzbe DPH?“

O prejudiciálnej otázke

19 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či bránia článok 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH a príloha III body 3 a 4 tejto smernice z hľadiska zásady daňovej neutrality takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava v spore vo veci samej, ktorá stanovuje, že štandardná sadzba DPH sa uplatňuje na dodanie alebo prenájom kyslíkových koncentrátorov, zatiaľ čo táto právna úprava stanovuje uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodanie kyslíkových fliaš.

20 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa článku 96 smernice o DPH sa rovnaká, t. j. štandardná sadzba DPH stanovená v každom členskom štáte uplatňuje na dodanie tovaru a poskytovanie služieb (rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-161/14, neuverejnený, EU:C:2015:355, bod 22 a citovaná judikatúra).

21 Odchylne od tejto zásady sa v článku 98 tejto smernice stanovuje možnosť uplatniť znížené sadzby DPH. Príloha III uvedenej smernice taxatívne vymenúva kategórie dodávok tovaru a poskytovaní služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby podľa článku 98.

22 Cieľ tejto prílohy je dosiahnuť lacnejší, a teda pre konečného spotrebiteľa znášajúceho v konečnom dôsledku DPH dostupnejší určitý tovar považovaný za mimoriadne nevyhnutný (rozsudok zo 17. januára 2013, Komisia/Španielsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 48).

23 Pokiaľ ide o osobitný obsah prílohy III smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že normotvorcovi Únie je potrebné priznať širokú mieru voľnej úvahy, keďže sa pri prijímaní opatrenia daňovej povahy od neho vyžaduje prijatie politických, hospodárskych, ako aj sociálnych rozhodnutí, a hierarchizácia rozdielnych záujmov alebo vykonanie komplexných hodnotení (rozsudok zo 7. marca 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, bod 54).

24 Treba uviesť, že tento normotvorca tým, že prijal body 3 a 4 prílohy III smernice o DPH, umožnil na dodanie určitých odlišných kategórií tovarov uplatnenie zníženej sadzby DPH namiesto štandardnej sadzby DPH.

25 Ako však vyplýva vo znenia článku 98 smernice o DPH, uplatnenie jednej alebo dvoch znížených sadzieb DPH nie je povinné. Predstavuje možnosť, ktorá je členským štátom priznaná odchylne od zásady, podľa ktorej sa uplatňuje štandardná sadzba. Z ustálenej judikatúry pritom vyplýva, že ustanovenia, ktoré majú povahu výnimky zo zásady, musia byť vykladané doslovne (rozsudok zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko, C-492/08, EU:C:2010:348, bod 35 a citovaná judikatúra).

26 Členské štátu teda môžu v zásade uplatniť zníženú sadzbu DPH na farmaceutické výrobky uvedené v bode 3 prílohy III smernice o DPH, pričom na lekárske pomôcky uvedené v bode 4 tejto prílohy môžu uplatňovať štandardnú sadzbu. Rovnako môžu uplatniť zníženú sadzbu DPH na niektoré špecifické farmaceutické výrobky alebo lekárske pomôcky spomedzi tých, ktoré sú uvedené v uvedených bodoch 3 a 4, pričom na ostatné takéto výrobky alebo pomôcky môžu uplatňovať štandardnú sadzbu. V každom prípade sú členské štáty povinné uplatňovať štandardnú sadzbu na výrobky, ktoré sa v uvedenej prílohe nenachádzajú.

27 Vyplýva z toho, že vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava v spore vo veci samej, ktorá nestanovuje zníženú sadzbu DPH na kyslíkové koncentrátory, je v zásade v súlade s článkom 98 smernice o DPH.

28 Ak sa však členský štát rozhodne selektívne uplatniť zníženú sadzbu DPH na niektoré špecifické tovary alebo služby nachádzajúce sa v prílohe III smernice o DPH, prináleží mu dodržiavať zásadu daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. apríla 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, bod 41 a 43; zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 30, ako aj rozsudok z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 45).

29 S cieľom odpovedať na položenú otázku tak treba overiť, či je vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava v spore vo veci samej, v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

30 Na úvod treba pripomenúť, že táto zásada bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutiami služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo rôzne z hľadiska DPH (rozsudok z 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 24 a citovaná judikatúra).

31 Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že táto zásada neumožňuje rozšíriť pôsobnosť uplatnenia zníženej sadzby, ak to nie je jednoznačne stanovené (pozri najmä rozsudky z 5. marca 2015, Komisia/Luxemburg, C-502/13, EU:C:2015:143, bod 51, a z 2. júla 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, bod 37).

32 Uvedená zásada totiž nie je ani pravidlom primárneho práva, ktoré by mohlo určiť platnosť zníženej sadzby, ale výkladovou zásadou, ktorá sa má uplatňovať súčasne so zásadou doslovného výkladu znížených sadzieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45).

33 V prejednávanej veci je medzi dotknutými osobami, ktoré predložili pripomienky na Súdny dvor, nesporné, že kyslíkové koncentrátory dotknuté vo veci samej, na rozdiel od kyslíkových fliaš, nepatria pod bod 3 prílohy III smernice o DPH, ktorá sa týka niektorých farmaceutických výrobkov, akými sú tie, ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti. Z judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že tento pojem „farmaceutické výrobky“, napriek tomu, že nie je obmedzený na lieky, nezahŕňa všetky lekárske pomôcky, vybavenie, zariadenia alebo materiál na lekárske použitie (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. januára 2013, Komisia/Španielsko, C-360/11, EU:C:2013:17, body 61 až 65).

34 Tento výklad potvrdzuje bod 4 uvedenej prílohy III, ktorý sa priamo týka lekárskych pomôcok s osobitným použitím (rozsudok zo 17. januára 2013, Komisia/Španielsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 64). Toto ustanovenie sa totiž týka lekárskeho vybavenia, pomôcok a iných zariadení bežne určených na uľahčenie alebo ošetrenie zdravotného postihnutia iba vtedy, keď sú vyhradené na výlučne osobné použitie postihnutými osobami.

35 V rozsahu, v akom sa teda nezdá preukázané, že kyslíkové koncentrátory dotknuté vo veci samej sú vyhradené na „výlučne osobné použitie postihnutými osobami“, nemôžu tieto pomôcky patriť ani do pôsobnosti prílohy III bodu 4 smernice o DPH, čo však prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.

36 Za týchto podmienok, vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bode 31 tohto rozsudku, nemôže zásada daňovej neutrality zaväzovať členský štát, akým je členský štát v spore vo veci samej, ktorý využil ponúkanú možnosť uplatňovať zníženú sadzbu DPH na špecifické výrobky uvedené v prílohe III bode 3 smernice o DPH, rozšíriť túto zníženú sadzbu na kyslíkové koncentrátory, aj keď sú tieto koncentrátory spotrebiteľom vnímané ako podobné výrobkom, na ktoré sa vzťahuje táto znížená sadzba.

37 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH a príloha III body 3 a 4 tejto smernice z hľadiska zásady daňovej neutrality nebránia takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava v spore vo veci samej, ktorá stanovuje, že štandardná sadzba DPH sa uplatňuje na dodanie alebo prenájom kyslíkových koncentrátorov, zatiaľ čo táto právna úprava stanovuje uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodanie kyslíkových fliaš.

O trovách

38 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 98 ods. 1 a 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a príloha III body 3 a 4 tejto smernice z hľadiska zásady daňovej neutrality nebránia takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava v spore vo veci samej, ktorá stanovuje, že štandardná sadzba dane z pridanej hodnoty sa uplatňuje na dodanie alebo prenájom kyslíkových koncentrátorov, zatiaľ čo táto právna úprava stanovuje uplatnenie zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty na dodanie kyslíkových fliaš.

Podpisy