

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 17. januára 2013 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Daž z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Uplatnenie zníženej sadzby – článok 96 a článok 98 ods. 2 – Príloha III body 3 a 4 – ,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 ušahenie alebo ošetrovanie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami““

Vo veci C-360/11,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 8. júla 2011,

Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, splnomocnená zástupkyňa, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Španielskemu kráľovstvu, v zastúpení: S. Centeno Huerta, splnomocnená zástupkyňa,

žalovanému,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič (spravodajca), sudcovia E. Jarašičnas a A. Ó Caoimh,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: A. Calot Escobar,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. októbra 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor rozhodol, že Španielske kráľovstvo si tým, že uplatňovalo znížené sadzby dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) na:

- 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 ušahenie alebo ošetrovanie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami,

– pomôcky a vybavenie, ktoré možno používa? prevažne alebo hlavne na zmiernenie telesného postihnutia zvierat, a

– pomôcky a vybavenie, ktoré sa prevažne alebo hlavne používajú na zmiernenie zdravotného postihnutia ?udí, ktoré ale nie sú ur?ené na výlu?ne osobné použitie postihnutými osobami,

nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z ?lánku 98 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) v spojení s prílohou III tejto smernice.

Právny rámec

Právo Únie

2 ?lánok 96 smernice 2006/112 stanovuje:

„?lenské štáty uplat?ujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú ur?í každý ?lenský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

3 ?lánok 97 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje, že „od 1. januára 2006 do 31. decembra 2010 nesmie by? štandardná sadzba nižšia ako 15 %“.

4 ?lánok 98 tejto smernice stanovuje:

„1. ?lenské štáty môžu uplat?ova? bu? jednu alebo dve znížené sadzby.

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

...

3. Pri uplat?ovaní znížených sadzieb uvedených v odseku 1 na kategórie tovarov môžu ?lenské štáty použiť kombinovanú nomenklatúru s cie?om presne vymedzi? dotknutú kategóriu.“

5 ?lánok 99 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Znížené sadzby sa stanovujú ako percento základu dane, ktoré nesmie by? nižšie ako 5 %.“

6 ?lánok 114 ods. 1 prvý pododsek tej istej smernice znie:

„?lenské štáty, ktoré boli k 1. januáru 1993 povinné zvýši? svoju štandardnú sadzbu platnú k 1. januáru 1991 o viac než 2 %, môžu na dodanie tovaru a poskytovanie služieb v kategóriách uvedených v prílohe III uplat?ova? zníženú sadzbu nižšiu než je minimum stanovené v ?lánku 99.“

7 Príloha III smernice 2006/112, nazvaná „Zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatni? znížené sadzby uvedené v ?lánku 98“, vo svojich bodoch 3 a 4 uvádza:

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

4. lekárske vybavenie, pomôcky a iné zariadenia bežne ur?ené na u?ah?enie alebo ošetrovanie zdravotného postihnutia na výlu?ne osobné použitie postihnutými osobami vrátane opráv takýchto

tovarov, ako aj dodanie detských sedačiek do automobilov.“

Vnútroštátne právo

8. Článok 91 ods. 1 body 5 a 6 zákona 37/1992 z 28. decembra 1992 (BOE č. 312 z 29. decembra 1992, s. 44247) v znení uplatnenom v prejednávanej veci (ale len „zákon o DPH“) stanovuje uplatňovanie zníženej sadzby DPH vo výške 8 % na dodávky, nadobudnutia a dovozy týchto tovarov:

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

6. Pomôcky a vybavenie vrátane okuliarov obsahujúcich dioptrické sklá 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 alebo 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.“

9. Podľa článku 91 ods. 2 ods. 1 bodu 3 zákona o DPH sa „osobitne znížená“ sadzba DPH stanovená v článku 114 ods. 1 smernice 2006/112, ktorá je v prípade Španielskeho kráľovstva vo výške 4 %, uplatní na dodávky, nadobudnutia a dovozy týchto tovarov:

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

Konanie pred podaním žaloby

10. Komisia svojou výzvou z 22. marca 2010 oznámila Španielskemu kráľovstvu, že režim znížených sadzieb DPH stanovený v článku 91 ods. 1 bodoch 5 a 6 a v článku 91 ods. 1 bode 3 zákona o DPH považuje za porušenie povinností vyplývajúcich zo smernice 2006/112.

11. Španielske kráľovstvo vo svojej odpovedi z 28. mája 2010 uviedlo, že uplatňovanie zníženej sadzby DPH na tovary, ktorých sa týkajú dané ustanovenia zákona o DPH, umožňujú body 3 a 4 prílohy III smernice 2006/112, a preto je táto sadzba v súlade s danou smernicou.

12. Na podporu tohto tvrdenia Španielske kráľovstvo predovšetkým uviedlo, že pojem „farmaceutické výrobky“ uvedený v bode 3 tejto prílohy III treba vykladať v súlade s definíciou farmaceutického výrobku uplatňovanou vo vnútroštátnej právnej úprave, pričom táto definícia zahŕňa okrem liekov aj lekárske zariadenia a pomôcky. Okrem toho tvrdilo, že konečné liečivá, individuálne pripravované lieky, hromadne pripravované lieky, účinné látky a liekové formy, ako ich definuje vnútroštátna právna úprava, treba považovať za „farmaceutické výrobky“ v zmysle bodu 3 danej prílohy. Napokon Španielske kráľovstvo uviedlo, že pojem „postihnutá“ osoba v zmysle bodu 4 tej istej prílohy treba chápať, ako vyplýva z usmernení Svetovej zdravotníckej organizácie v tejto oblasti, tak, že sa vzťahuje na každú osobu trpiacu chorobou spôsobujúcou invaliditu.

13 Keže Komisiu táto odpove? nepresved?ila, vydala 25. novembra 2010 odôvodnené stanovisko, v ktorom vyzvala Španielske krá?ovstvo na prijatie opatrení potrebných na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doru?enia.

14 Listom z 31. januára 2011 španielske orgány zopakovali svoj postoj, pod?a ktorého sú sporné ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112.

15 Keže Komisiu takáto odpove? neuspokojila, rozhodla sa poda? žalobu, na základe ktorej sa za?alo toto konanie.

O žalobe

Úvodné poznámky

16 Na úvod treba preskúma? tvrdenie Španielskeho krá?ovstva, pod?a ktorého kategórie tovarov a služieb uvedené v prílohe III smernice 2006/112 nie sú definované dostato?ne presne na to, aby bolo možné poda? žalobu o nesplnenie povinnosti, a teda, že reštriktívny výklad bodov 3 a 4 tejto prílohy, ako ich vykladá Komisia, nemožno uprednostni? pred inými spôsobmi výkladu, ktoré sa najmä zakladajú na vnútroštátnej právnej úprave.

17 Naopak, pod?a Komisie sú ustanovenia danej prílohy dostato?ne presné a pod?a zásad jednotnosti a rovnosti si vyžadujú autonómny a jednotný výklad na úrovni Únie. Komisia navyše tvrdí, že Španielske krá?ovstvo bolo dostato?ne informované o rozsahu svojich povinností z odôvodneného stanoviska, ktoré mu zaslala.

18 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ustanovenia, ktoré majú povahu výnimky zo zásady, sa musia vyklada? doslovne (pozri najmä rozsudky z 12. decembra 1995, Oude Luttikhuis a i., C-399/93, Zb. s. I-4515, bod 23; z 18. januára 2001, Komisia/Španielsko, C-83/99, Zb. s. I-445, bod 19, ako aj z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko, C-41/09, Zb. s. I-831, bod 58).

19 Súdny dvor tiež už opakovane rozhodol, že tak z potreby jednotného uplat?ovania práva Únie, ako aj zo zásady rovnosti vyplýva, že znenie ustanovenia práva Únie, ktoré neobsahuje nijaký výslovný odkaz na právo ?lenských štátov s cie?om ur?i? jeho zmysel a rozsah pôsobnosti, si v zásade vyžaduje autonómny a jednotný výklad v celej Európskej únii (pozri rozsudok z 21. decembra 2011, Ziolkowski a Szeja, C-424/10 a C-425/10, Zb. s. I-14035, bod 32, ako aj citovanú judikatúru).

20 Z uvedeného vyplýva, že ako tvrdí Komisia, ustanovenia práva Únie, ktoré umož?ujú uplat?ovanie zníženej sadzby DPH, treba ako možnos? poskytnutú ?lenským štátom ako výnimku zo zásady, pod?a ktorej sa uplat?uje štandardná sadzba, vyklada? doslovne. Navyše body 3 a 4 prílohy III smernice 2006/112, ktoré neobsahujú žiadny výslovný odkaz na právne poriadky ?lenských štátov, si v zásade vyžaduje autonómny a jednotný výklad v celej únii.

21 Na rozdiel od tvrdenia Španielskeho krá?ovstva tieto konštatovania nespochyb?uje ani tá okolnos?, že v daných bodoch sú uvedené všeobecné kategórie tovarov, ktoré majú ?lenské štáty následne spresni? v rámci svojich vnútroštátnych právnych úprav.

22 V tejto súvislosti sta?í zdôrazni?, ako uviedol generálny advokát v bode 25 svojich návrhov, že ?lenské štáty sú povinné pri spres?ovaní jednotlivých kategórií tovarov, na ktoré uplat?ujú zníženú sadzbu DPH, dodržiava? rozsah pôsobnosti kategórií definovaných v bodoch 3 a 4, ako ich vykladá Súdny dvor.

O prvom žalobnom dôvode založenom na uplatňovaní zníženej sadzby DPH na liečivé látky, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov

O rozsahu prvého žalobného dôvodu

– Argumentácia účastníkov konania

23 Španielske kráľovstvo vo vyjadrení k žalobe, ako aj v duplike spochybňuje argumentáciu Komisie týkajúcu sa „medziproduktov“ uvedených v článku 91 časti 2 ods. 1 bode 3 zákona o DPH.

24 Tvrdí, že prvý žalobný dôvod Komisie, ako bol definovaný v konaní pred podaním žaloby a v žalobných výhradách, sa vzťahoval len na liečivé látky, a nie na uvedené „medziprodukty“.

25 Komisia nesúhlasí s tvrdeniami Španielskeho kráľovstva uvedenými v jeho vyjadrení k žalobe a duplike s ohľadom na „medziprodukty“ a potvrdzuje, že napáda uplatňovanie zníženej sadzby DPH na uvedené tovary.

– Posúdenie Súdny dvorom

26 Treba pripomenúť, že z článku 120 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora a z príslušnej judikatúry vyplýva, že každý návrh na začatie konania musí označiť predmet konania, ako aj zhrnutie dôvodov a že toto označenie musí byť dostatočne jasné a presné, aby umožnilo žalovanému pripraviť si obranu a Súdnemu dvoru vykonať preskúmanie. Podstatné skutkové a právne okolnosti, na ktorých je žaloba založená, teda musia vyplynúť koherentným a zrozumiteľným spôsobom už z textu samotného návrhu a návrhy žaloby musia byť formulované jednoznačne, aby Súdny dvor nerozhodol nad rámec návrhov alebo neopomenul rozhodnúť o niektorom žalobnom dôvode (pozri rozsudok zo 14. januára 2010, Komisia/Česká republika, C-343/08, Zb. s. I-275, bod 26 a citovanú judikatúru).

27 V tejto súvislosti treba konštatovať, že hoci Komisia viackrát spomenula „medziprodukty“ vo svojej výzve, v odôvodnenom stanovisku a žalobe, nespomenula tieto tovary v žalobných výhradách ani návrhoch.

28 Z toho vyplýva, že prvý žalobný dôvod treba chápať v tom zmysle, že Komisia Španielskemu kráľovstvu vytyka uplatňovanie zníženej sadzby DPH výlučne na liečivé látky, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov.

O veci samej

– Argumentácia účastníkov konania

29 Komisia vo svojom prvom žalobnom dôvode tvrdí, že uplatňovanie zníženej sadzby DPH na liečivé látky, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov, stanovenej v článku 91 časti 1 ods. 1 bode 5 a v článku 91 časti 2 ods. 1 bode 3 zákona o DPH je v rozpore so smernicou 2006/112.

30 V tejto súvislosti tvrdí, že bod 3 prílohy III tejto smernice umožňuje členským štátom uplatňovať zníženú sadzbu DPH na tovary spĺňajúce určité podmienky, t. j. jednak musí ísť o „farmaceutické výrobky“ a jednak musí ísť o tovary, „ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“.

31 Podľa Komisie nie sú liečivé látky konečnými výrobkami, a preto ich nemožno považovať

za výrobky, „ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“.

32 Tento záver potvrdzuje aj úvaha, že ak by normotvorca Únie chcel zahrnúť do niektorého bodu prílohy III smernice 2006/112 nielen konečné výrobky, ale aj výrobky používané pri ich výrobe, tak by ich tam výslovne uviedol.

33 Komisia navyše odkazuje na definície uvedené v smernici 2001/83/ES Európskeho parlamentu a Rady zo 6. novembra 2001, ktorou sa ustanovuje zákonník spoločenstva o humánných liekoch (Ú. v. ES L 311, s. 67; Mim. vyd. 13/027, s. 69). Z uvedenej smernice vyplýva, že magistraliter a liekopisné lieky sú konečnými farmaceutickými výrobkami, zatiaľ čo aktívne zložky, definované ako všetky látky tvoriace zložky lieku, nepredstavujú konečné výrobky určené na spotrebu ľuďom alebo zvieratami.

34 Naopak, Španielske kráľovstvo tvrdí, že liečivé látky sú „farmaceutické výrobky“ v zmysle bodu 3 prílohy III smernice 2006/112.

35 Uvádza, že keď pojem „farmaceutické výrobky“ nie je definovaný na úrovni Únie, členské štáty môžu uplatniť definície tohto pojmu, ktoré existujú v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch. Vo viacerých zákonoch členských štátov je tento pojem do veľkej miery definovaný tak, že zahŕňa aj liečivé látky.

36 Španielske kráľovstvo navyše tvrdí, že niektoré liečivé látky sa môžu uvádzať na trh ako konečné výrobky bez toho, aby ich bolo potrebné zmiešať s inými látkami.

37 Komisia vo svojej replike pripúšťa, že keď sa liečivé látky uvádzajú na trh ako konečné farmaceutické výrobky s cieľom ich priameho použitia spotrebiteľom, neexistuje nič, čo by prekážalo tomu, aby sa na tieto látky uplatnila znížená sadzba DPH. V tejto súvislosti Komisia pripomenula judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej uplatňovanie zníženej sadzby DPH v prípade tovaru, ktorý môže byť predmetom použitia na rôzne účely, podlieha pri každej dodávke tovaru konkrétnemu použitiu, na ktoré kupujúci plánuje daný tovar použiť (rozsudok Komisia/Holandsko, už citovaný, bod 65).

– Posúdenie Súdny dvorom

38 Tvrdenia účastníkov konania sa rozchádzajú pokiaľ ide o to, ako treba vykladať ustanovenie „farmaceutické výrobky, ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“ v zmysle bodu 3 prílohy III smernice 2006/112. Sporné je najmä to, či uvedený pojem môže zahŕňať liečivé látky, ktoré možno používať obvyklým a vhodným spôsobom pri výrobe liekov.

39 V tejto súvislosti treba uviesť, ako Komisia tvrdila vo svojej žalobe, že uvedený bod 3 umožňuje uplatňovať zníženú sadzbu DPH na tovary, ktoré spĺňajú dve podmienky. Jednak musí ísť o „farmaceutické výrobky“ a jednak uvedené výrobky musia byť výrobkami, „ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“.

40 Komisia navrhuje, že pojem „farmaceutické výrobky“ v zmysle tejto prílohy III je podobný ako pojem „liek“ uvedený v článku 1 smernice 2001/83.

41 Treba však pripomenúť, ako generálny advokát uviedol v bodoch 33 až 35 svojich návrhov, že medzi týmito pojmami nie sú veľké rozdiely.

42 Na úvod treba konštatovať, že väčšina jazykových verzií smernice 2001/83 a prílohy III smernice 2006/112 používa pre tieto pojmy rôzne výrazy. V anglickej jazykovej verzii týchto dvoch

dokumentov sú pre pojmy „liek“ a „farmaceutický výrobok“ použité výrazy „medicinal product“ a „pharmaceutical product“. Rovnako to platí aj v ďalších jazykových verziách, najmä v španielskej („medicamento“ a „producto farmacéutico“), litovskej („vaistai“ a „farmacijos gaminiai“), poľskej („produkt leczniczy“ a „produkty farmaceutyczne“), rumunskej („medicament“ a „produsele farmaceutice“), slovinskej („zdravilo“ a „farmaceutski izdelki“), ako aj švédskej („läkemedel“ a „farmaceutiska produkter“). Ďalej sa zdá byť zrejme, že ciele sledované prílohou III smernice 2006/112 sa líšia od tých, ktoré sleduje smernica 2001/83, pretože smernica 2001/83 sa snaží zosúladiť podmienky na povolenie uvedenia humánnych liekov na trh. Napokon treba pripomenúť, že hoci sa smernica 2001/83 uplatňuje výlučne na humánne lieky, bod 3 prílohy III smernice 2006/112 sa vzťahuje aj na veterinárnu starostlivosť.

43 Za týchto okolností a na rozdiel od tvrdenia Komisie treba konštatovať, že pojem „farmaceutický výrobok“ v zmysle uvedeného bodu 3 síce zahŕňa pojem „liek“ v zmysle smernice 2001/83, treba ho však vykladať tak, že má širší rozsah než liek v zmysle smernice 2001/83.

44 Tento výklad je navyše v súlade s pojmom „farmaceutický výrobok“ uvedeným v kapitole 30 kombinovanej nomenklatúry nachádzajúcej sa v prílohe I nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382), zmeneného a doplneného nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1238/2010 z 15. decembra 2010 (Ú. v. EÚ L 348, s. 36), ktorá ako farmaceutické výrobky uvádza nielen lieky, ale aj iné farmaceutické prípravky a tovar ako vaty, gázy a podobný tovar.

45 Navyše bod 3 posledná časť vety prílohy III smernice 2006/112 odkazuje na tovary, ktoré nemožno zahrnúť do pojmu „liek“ v zmysle smernice 2001/83, akými sú „výrobky používané na antikoncepciu a hygienickú ochranu žien“.

46 Nič to však nemení na tom, že aby výrobky spadali do kategórie uvedenej v bode 3, musí ísť o také výrobky, „ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“.

47 Z toho vyplýva, že bod 3 sa týka len konečných výrobkov, ktoré môže konečný spotrebiteľ priamo používať, pričom sa vylučujú výrobky, ktoré možno použiť pri výrobe liekov a ktoré treba za bežných okolností zmeniť v neskoršom procese.

48 Tento výklad potvrdzuje aj cieľ prílohy III smernice 2006/112, a to dosiahnuť lacnejší, a teda pre konečného spotrebiteľa znášajúceho v konečnom dôsledku DPH dostupnejší určitý tovar považovaný za mimoriadne nevyhnutný.

49 Napokon, ako generálny advokát uviedol v bode 39 svojich návrhov, v prípadoch, že liečivá látka sa môže uvádzať na trh ako konečný výrobok bez nevyhnutnosti zmiešať ju s inými látkami, a preto ju možno priamo používať konečným spotrebiteľom „v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“, neexistuje dôvod, aby sa na ňu neuplatňovala znížená sadzba DPH.

50 Vzhľadom na uvedené treba konštatovať, že bod 3 prílohy III smernice 2006/112 umožňuje uplatnenie zníženej sadzby DPH na liečivé látky, len ak ich koneční spotrebiteľia môžu priamo používať v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti.

51 Za týchto okolností treba prvý žalobný dôvod Komisie považovať za dôvodný.

O druhom žalobnom dôvode založenom na uplatnení zníženej sadzby DPH na lekárske pomôcky, materiál, vybavenie a zariadenia, ktoré možno objektívne používa? len na prevenciu, diagnostikovanie, lie?enie, zmiernenie alebo vylie?enie chorôb alebo ochorení ?udí ?i zvierat

Argumentácia ú?astníkov konania

52 Komisia tvrdí, že uplat?ovanie zníženej sadzby DPH na lekárske pomôcky, materiál, vybavenie a zariadenia, ktoré možno objektívne používa? len na prevenciu, diagnostikovanie, lie?enie, zmiernenie alebo vylie?enie chorôb alebo ochorení ?udí ?i zvierat, stanovenej v ?lánku 91 ?asti 1 ods. 1 bode 6 druhom pododseku zákona o DPH, je v rozpore so smernicou 2006/112.

53 V prvom rade uplat?ovanie zníženej sadzby DPH pod?a uvedeného vnútroštátneho ustanovenia na lekárske pomôcky, ktoré možno používa? na diagnostikovanie a lie?enie chorôb zvierat, nie je údajne v súlade s bodom 4 prílohy III smernice 2006/112, ktorý sa vz?ahuje na lekárske vybavenie, pomôcky a iné zariadenia len na humánne použitie.

54 V druhom rade sa bod 3 tejto prílohy údajne neuplatní. Pojem „farmaceutické výrobky“ v zmysle tohto ustanovenia treba totiž chápa? ako synonymum pojmu „liek“ uvedeného v smernici 2001/83. Tieto lekárske pomôcky, zariadenia, materiál a vybavenie na všeobecné použitie teda nemôžu spada? do pojmu „farmaceutické výrobky“.

55 Naopak, Španielske krá?ovstvo tvrdí, že tovary uvedené v ?lánku 91 ?asti 1 ods. 1 bode 6 druhom pododseku zákona o DPH patria do pôsobnosti bodu 3 uvedenej prílohy.

56 Španielske krá?ovstvo tvrdí, že kategória uvedená v danom bode 3 zah??a nielen lieky, ale aj lekárske pomôcky. Na podporu tohto výkladu uvádza, že ?lánok 168 ZFEÚ odkazuje tak na lieky, ako aj na zdravotnícke pomôcky, a že teda týmto dvom kategóriám tovarov, ktoré spadajú pod pojmy „farmaceutické výrobky“, treba prizna? rovnakú ochranu.

57 Navyše taký výklad údajne nezbavuje bod 4 prílohy III smernice 2006/112 svojho zmyslu. Lekárske pomôcky uvedené v tomto bode, ktoré sú „ur?ené na u?ah?enie alebo ošetrovanie zdravotného postihnutia na výlu?ne osobné použitie postihnutými osobami“, sa chápu ako pomôcky na osobitné použitie. Nie je preto rozporné sa domnieva?, že pojem „farmaceutické výrobky“ v zmysle bodu 3 tejto prílohy zah??a nielen lieky, ale aj lekárske pomôcky, ktoré nie sú ur?ené na osobitné použitie, ale „ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na ú?ely lekárskej a veterinárnej starostlivosti“.

Posúdenie Súdnyim dvorom

58 Komisia vytýka Španielskemu krá?ovstvu, že uplat?ovalo zníženú sadzbu DPH na kategórie tovarov spo?ívajúcich z lekárske pomôcok, materiálu, vybavenia a zariadení, „ktoré možno objektívne používa? len na prevenciu, diagnostikovanie, lie?enie, zmiernenie alebo vylie?enie chorôb alebo ochorení ?udí ?i zvierat“.

59 Ako tvrdila Komisia, bod 4 prílohy III smernice 2006/112 neumož?uje uplat?ova? zníženú sadzbu DPH na túto kategóriu tovarov, pretože jednak sa tento bod nevz?ahuje na lekárske pomôcky, materiál, vybavenie a zariadenia na všeobecné použitie a jednak sa týka len humánneho použitia, pri?om vylú?uje akéoko?vek použitie na veterinárne ú?ely.

60 Aby bolo možné správne posúdi? dôvodnosť druhého žalobného dôvodu Komisie, treba tiež preskúma?, ?i tovary uvedené v ?lánku 91 ?asti 1 ods. 1 bode 6 druhom pododseku zákona o DPH možno považova? za „farmaceutické výrobky“ v zmysle bodu 3 tejto prílohy III.

61 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že ako bolo uvedené v bode 43 tohto rozsudku, pojem „farmaceutický výrobok“ v zmysle tohto ustanovenia síce zahŕňa pojem „liek“ v zmysle smernice 2001/83, treba ho však vykladať tak, že má širší rozsah než liek v zmysle uvedenej smernice.

62 Vzhľadom na tieto skutočnosti nemožno súhlasiť s argumentáciou Španielskeho kráľovstva, podľa ktorej „farmaceutický výrobok“ môže zahŕňať lekárske pomôcky, zariadenia, materiál a vybavenie na všeobecné použitie.

63 Nielen kategórie uvedené v prílohe III smernice 2006/112 sa totiž musia vykladať doslovne, keďže predmetné ustanovenie práva Únie má povahu výnimového opatrenia, ako vyplýva z judikatúry uvedenej v bode 18 tohto rozsudku, ale pojmy uvedené v tejto prílohe treba navyše vykladať v súlade so svojím obvyklým významom dotknutých pojmov. Treba konštatovať, že z hľadiska obvyklého významu pojmu „farmaceutický výrobok“ v bežnom jazyku nemožno za taký výrobok považovať všetky lekárske pomôcky, vybavenie, zariadenia alebo materiál na humánne či veterinárne použitie.

64 Tento výklad podporuje aj celková štruktúra prílohy III smernice 2006/112, a najmä tá okolnosť, že v bode 4 tejto prílohy sú lekárske pomôcky s osobitným použitím konkrétne uvedené. Ako totiž Komisia uviedla, toto ustanovenie by stratilo svoj zmysel, ak by sa mal bod 3 uvedenej prílohy vykladať tak, že umožní uplatňovanie zníženej sadzby DPH na všetky lekárske pomôcky a zariadenia bez ohľadu na použitie, na aké sú určené.

65 Navyše treba pripomenúť, že ako bolo uvedené v bode 48 tohto rozsudku, cieľom uplatňovania zníženej sadzby DPH je za bežných okolností dosiahnuť nižšiu cenu pre konečného spotrebiteľa na určitý základný tovar. Náklady na lekárske pomôcky, zariadenia, materiál a vybavenie na humánne a veterinárne použitie však len výnimočne znáša priamo konečný spotrebiteľ, pretože tieto výrobky používajú najmä odborníci v oblasti zdravotníctva na poskytovanie služieb, ktorí sami môžu byť oslobodení od DPH podľa článku 132 smernice 2006/112.

66 Taký výklad nie je navyše nezlučiteľný s článok 168 ZFEÚ. V tejto súvislosti stačí konštatovať, že hoci je pravda, že tento článok sa vo svojom odseku 4 písm. c) týka liekov a zdravotníckych pomôcok, cieľ sledovaný týmto ustanovením, a to prijatie vysokých noriem pre kvalitu a bezpečnosť, sa podstatne líši od cieľa sledovaného prílohou III smernice 2006/112, ktorý bol uvedený vyššie.

67 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že bod 4 ani bod 3 tejto prílohy neumožňujú uplatňovať zníženú sadzbu 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“.

68 Vzhľadom na tieto okolnosti treba druhý žalobný dôvod Komisie považovať za dôvodný.

O treťom žalobnom dôvode založenom na uplatňovaní zníženej sadzby DPH na tovary na zmiernenie telesného postihnutia zvierat

Argumentácia účastníkov konania

69 Komisia tvrdí, že uplatňovanie zníženej sadzby DPH na tovary používané na zmiernenie telesného postihnutia zvierat, ktorá je stanovená v článku 91 časti 1 ods. 1 bode 6 prvom pododseku zákona o DPH, je v rozpore so smernicou 2006/112. Ako Komisia zdôraznila v tvrdeniach predložených v prvých dvoch žalobných dôvodoch, ani bod 3 prílohy III smernice

2006/112 – obmedzený len na farmaceutické výrobky *stricto sensu* –, ani bod 4 tejto prílohy – obmedzený na humánne použitie uvedených tovarov – neumožňujú uplatňovanie takých sadzieb na tieto tovary.

70 Vo svojom vyjadrení k žalobe Španielske kráľovstvo odkazuje na odpovede uvedené v rôznych fázach konania pred podaním žaloby, v ktorých tvrdilo, že bod 3 tejto prílohy zahŕňa lekárske pomôcky a zariadenia na humánne a veterinárne použitie.

Posúdenie Súdny dvorom

71 Na posúdenie dôvodnosti tretieho žalobného dôvodu Komisie treba jednak pripustiť, že ako bolo uvedené v bodoch 61 až 67 tohto rozsudku, pojem „farmaceutický výrobok“ v zmysle bodu 3 prílohy III smernice 2006/112 nemožno vykladať v tom zmysle, že zahŕňa zariadenia a lekárske pomôcky na humánne a veterinárne použitie.

72 Z toho vyplýva, že toto ustanovenie neumožňuje uplatňovať zníženú sadzbu DPH na pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať na zmiernenie telesného postihnutia zvierat.

73 Zo znenia bodu 4 tejto prílohy jednak jasne vyplýva, že toto ustanovenie sa týka len lekárskeho vybavenia, pomôcok a iných zariadení bežne určených na uštiepenie alebo oštiepenie zdravotného postihnutia osôb. Je totiž všeobecne známe, že pojem „postihnuté“ použitý v druhej časti vety tohto ustanovenia sa netýka zvierat so zdravotným postihnutím, ale len osôb.

74 Navyše, ako správne tvrdila Komisia, treba dospieť k záveru, že ak by normotvorca Únie chcel zahrnúť do kategórie tovarov uvedených v bode 4 danej prílohy aj tovary na veterinárnu starostlivosť, spravil by to výslovne, rovnako ako v prípade bodu 3 tejto prílohy.

75 Z toho vyplýva, že bod 4 prílohy III smernice 2006/112 ani bod 3 neumožňujú uplatňovať zníženú sadzbu DPH na pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať na zmiernenie telesného postihnutia zvierat.

76 Za týchto okolností treba tretí žalobný dôvod Komisie považovať za dôvodný.

O štvrtom žalobnom dôvode založenom na uplatňovaní zníženej sadzby DPH na pomôcky a vybavenie, ktoré sa prevažne alebo hlavne používajú na zmiernenie zdravotného postihnutia ľudí, ktoré ale nie sú určené na výlučne osobné použitie postihnutými osobami

Argumentácia účastníkov konania

77 Komisia tvrdí, že uplatňovanie zníženej sadzby DPH na pomôcky a vybavenie, ktoré sa prevažne alebo hlavne používajú na zmiernenie zdravotného postihnutia ľudí, ktoré ale nie sú určené na výlučne osobné použitie postihnutými osobami, stanovenej v článku 91 časti 1 ods. 1 bode 6 prvom pododseku zákona o DPH, je v rozpore so smernicou 2006/112.

78 V tejto súvislosti tvrdí, že bod 4 prílohy III smernice 2006/112 umožňuje členským štátom uplatňovať zníženú sadzbu DPH na tovary spĺňajúce určité podmienky. Jednak sa tieto tovary musia dať považovať za „lekárske vybavenie, pomôcky a iné zariadenia“ a jednak musí ísť o tovary „bežne určené na uštiepenie alebo oštiepenie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami“.

79 Tento bod 4 však údajne nezahŕňa lekárske vybavenie na všeobecné použitie, ale len také, ktoré je určené výlučne na „osobné použitie postihnutými osobami“. Tento výklad je navyše podporený usmerneniami prijatými výborom pre DPH.

80 S ohľadom na tieto úvahy Komisia tvrdí, že v rozsahu, v akom zákon o DPH uplatňuje zníženú sadzbu DPH na pomôcky a vybavenie, ktoré sa „prevažne alebo hlavne používajú na zmiernenie zdravotného postihnutia ľudí“, jeho uplatňovanie presahuje rozsah pôsobnosti povolený smernicou 2006/112.

81 Komisia navyše tvrdí, že Španielske kráľovstvo poskytlo vo svojej odpovedi na jej výzvu príliš široký výklad pojmu „postihnutie“, pričom uvedený pojem považovalo za synonymum pojmu „choroba“.

82 Španielske kráľovstvo namieta proti výkladu „postihnutie“, ako ho navrhuje Komisia. Tvrdí, že ak neexistuje jednotná definícia tohto pojmu na úrovni Únie, treba uplatniť najnovšie koncepty stanovené Svetovou zdravotníckou organizáciou. Uplatnením týchto konceptov treba za postihnutú osobu považovať každú osobu trpiacu chorobou spôsobujúcou invaliditu. Na základe takej definície možno považovať za postihnuté osoby aj osoby trpiace chorobami ako AIDS, rakovina alebo ochorenie obličiek, čím sa bráni možnému diskriminovaniu osôb postihnutých týmito chorobami. Tento výklad nemôže byť iný len z toho dôvodu, že v prejednávanej veci ide o oblasť daňového práva.

83 Španielske kráľovstvo navyše tvrdí, že je ťažké rozlíšiť lekárske pomôcky pri stanovovaní, ktoré pomôcky slúžia pri postihnutí a ktoré nie, pričom opäť poukazuje na to, že je ťažké založiť nesplnenie povinnosti na ustanoveniach prílohy III smernice 2006/112, pretože nie sú dostatočne presné. Napokon pripomína, že usmernenia výboru pre DPH, na ktoré sa Komisia odvoláva vo svojej žalobe, nie sú pri výklade záväzné.

Posúdenie Súdny dvorom

84 Na posúdenie štvrtého žalobného dôvodu Komisie treba určiť, či bod 4 prílohy III smernice 2006/112 sa môže uplatňovať na pomôcky a vybavenie, ktoré nie je určené na výlučne osobné použitie postihnutými osobami, ale sa prevažne alebo hlavne používajú na zmiernenie zdravotného postihnutia týchto osôb.

85 V tejto súvislosti treba uviesť, že zo samotného znenia pojmov „osobné“ a „výlučne“ uvedených v danom bode 4 vyplýva, že sa tento bod netýka pomôcok na všeobecné použitie.

86 Cieľ spočívajúci v dosiahnutí nižšej ceny pre konečného spotrebiteľa na určitý základný tovar, ktorý bol uvedený v bode 48 tohto rozsudku, nemôže odôvodniť uplatňovanie zníženej sadzby DPH na lekárske pomôcky na všeobecné použitie, ktoré používajú nemocnice a odborníci poskytujúci zdravotnícke služby.

87 Tento záver nie je spochybnený ani tvrdením Španielskeho kráľovstva, že niektoré pomôcky a zariadenia môžu mať tak všeobecné použitie, ako aj výlučne osobné použitie postihnutými osobami. V tejto súvislosti stačí pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že uplatňovanie zníženej sadzby DPH v prípade tovaru, ktorý môže byť predmetom použitia na rôzne účely, podlieha pri každej dodávke tovaru konkrétnemu použitiu, na ktoré kupujúci plánuje daný tovar použiť (pozri analogicky rozsudok Komisia/Holandsko, už citovaný, bod 65).

88 Z toho vyplýva, že na pomôcky a vybavenie, ktoré sa prevažne alebo hlavne používajú na zmiernenie zdravotného postihnutia ľudí, ktoré ale nie sú určené na výlučne osobné použitie postihnutými osobami, nemožno uplatňovať v súlade s bodom 4 prílohy III smernice 2006/112 zníženú sadzbu DPH.

89 Za týchto podmienok treba štvrtý žalobný dôvod považovať za dôvodný, a teda žalobe

Komisie vyhovie?.

90 Vzhľadom na vyššie uvedené výhrady treba rozhodnúť, že Španielske kráľovstvo si tým, že uplatňovalo znížené sadzby DPH na:

- 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 uťahovanie alebo ošetrovanie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami,
- pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať prevažne alebo hlavne na zmiernenie telesného postihnutia zvierat, a
- pomôcky a vybavenie, ktoré sa prevažne alebo hlavne používajú na zmiernenie zdravotného postihnutia ľudí, ktoré ale nie sú určené na výlučne osobné použitie postihnutými osobami,

nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 98 smernice Rady 2006/112 v spojení s prílohou III tejto smernice.

O trovách

91 Podľa článku 138 ods. 1 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Španielske kráľovstvo na náhradu trov konania a Španielske kráľovstvo nemalo úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ho na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol a vyhlásil:

1. Španielske kráľovstvo si tým, že uplatňovalo znížené sadzby dane z pridanej hodnoty na:

- **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 uťahovanie alebo ošetrovanie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami,**
- **pomôcky a vybavenie, ktoré možno používať prevažne alebo hlavne na zmiernenie telesného postihnutia zvierat, a**
- **pomôcky a vybavenie, ktoré sa prevažne alebo hlavne používajú na zmiernenie zdravotného postihnutia ľudí, ktoré ale nie sú určené na výlučne osobné použitie postihnutými osobami,**

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 tejto smernice.

2. Španielske kráľovstvo je povinné nahradiť trovy konania.

Podpisy

* Jazyk konania: španielčina.