

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

27. června 2019(*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. c) – Osvobození od daní – Lékařská a nelékařská zdravotnická povolání – Chiropraxe a osteopatie – Článek 98 – Příloha III body 3 a 4 – Léčiva a zdravotnické prostředky – Snížená sazba – Dodání v rámci zákroků nebo ošetření léčebné povahy – Základní sazba – Dodání v rámci zákroků nebo ošetření estetické povahy – Zásada daňové neutrality – Zachování účinků vnitrostátní právní úpravy neslučitelné s unijním právem“

Ve věci C-597/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Grondwettelijk Hof (Ústavní soud, Belgie) ze dne 28. září 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 16. října 2017, v řízení

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a Bart Vandendries,

Belgisch Syndicaat van Osteopaten a další,

Plast.Surg. BVBA a další,

Belgian Society for Private Clinics VZW a další

proti

Ministerraad,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení C. Toader, předsedkyně senátu, L. Bay Larsen (zpravodaj) a M. Safjan, soudci,

generální advokát: E. Tanchev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a Bart Vandendriese E. Maes a M. Deneffem, advocaten,

– za Belgische Unie van Osteopaten a další B. Hermanssem a J. Bosquetem, advocaten, jakož i H. Van den Keybus, avocate,

– za Plast.Surg. BVBA a další T. De Gendtem, advocaat,

- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a P. Cottinem, jakož i C. Pochet, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu D. Colasem, jakož i E. de Moustier a A. Alidière, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a P. Vanden Heedem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 98, čl. 132 odst. 1 písm. b), c) a e), článku 134 a bodů 3 a 4 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu, v němž Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a Bart Vandendries., Belgische Unie van Osteopaten a další, Plast.Surg. BVBA a další a Belgian Society for Private Clinics VZW a další stojí proti Ministerraad (Rada ministrů, Belgie) ve věci žaloby na zrušení ustanovení belgického práva upravujících pravidla pro uplatňování daní z přidané hodnoty (DPH) na poskytování lékařské péče, jakož i na dodání léků a zdravotnických prostředků.

Právní rámec

Směrnice 2006/112

3 Článek 96 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daní a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

4 Článek 98 této směrnice stanoví:

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

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

[...]“

5 Článek 132 odst. 1 uvedené směrnice zní:

„Členské státy osvobodí od daní tato plnění:

[...]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními těžké povahy;

c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání,

jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;

[...]

e) poskytnutí služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami;

[...]

6 Článek 134 též směrnice stanoví:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n),

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně; nebo

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

7 Příloha III směrnice 2006/112 nadepsaná „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98“, uvádí v bodě 3 „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“.

8 V bodě 4 této přílohy jsou uvedeny „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 dřevěných sedaček do automobilu“.

Belgické právo

9 Článek 110 wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (zákon o opatřeních ke zvýšení tvorby pracovních míst a růstu kupní síly) ze dne 26. prosince 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30. prosince 2015, s. 80634, dále jen „zákon ze dne 26. prosince 2015“) stanoví:

„Článek 44 zákona o dani z přidané hodnoty, nahrazený zákonem ze dne 28. prosince 1992 a naposledy pozměněný zákonem ze dne 12. května 2014, se mění takto:

a) Odstavec 1 se nahrazuje tímto:

„§ 1. Od daně je osvobozeno poskytování služeb, které provádí následující osoby v rámci své obvyklé činnosti:

1° lékaři, zubní lékaři a fyzioterapeuti.

Osvobození uvedené v bodě 1 neplatí pro služby poskytované lékaři, jejichž předmětem jsou zákroky a ošetření estetické povahy:

a) pokud tyto zákroky a ošetření nejsou uvedeny na seznamu služeb zdravotní péče, na něž se vztahuje povinné pojištění pro případ nemoci a invalidity;

b) pokud tyto zákroky a ošetření jsou sice uvedeny na seznamu služeb zdravotní péče, na něž se vztahuje povinné pojištění pro případ nemoci a invalidity, avšak nesplňují podmínky pro nárok

na náhradu podle ustanovení týkajících se pojištění zdravotní péče a povinného pojištění odškodnění;

2° porodní asistentky, zdravotní ošetřovatelé a pečovatelé;

3° osoby vykonávající uznané a právem regulované lékařské zdravotnické povolání, pokud jde o jejich služby zdravotního lékařského rázu zahrnuté do seznamu služeb zdravotní péče, na něž se vztahuje povinné pojištění pro případ nemoci a invalidity.‘;

b) Odstavec 2 bod 1 se nahrazuje tímto:

1° a) nemocniční a lékařská péče a s ní úzce související služby a dodání zboží, jež v rámci své obvyklé činnosti uskutečňují nemocniční zařízení a psychiatrické ústavy, kliniky a zdravotní střediska.

Z osvobození uvedeného v písm. a) jsou vylouženy nemocniční a lékařská péče, jakož i s ní úzce související služby a dodání, které se týkají zákroků a ošetření uvedených v odst. 1 bod 1 druhém pododstavci;

b) přeprava pacientů a zraněných dopravními prostředky zvlášť pro tyto účely uzpůsobenými;‘“

10 Předkládající soud poukazuje na to, že podle písm. a) druhého pododstavce článku 1 koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt (královské nařízení č. 20 o stanovení sazeb daní z prodané hodnoty a o zařazení zboží a služeb podle těchto sazeb) ze dne 20. července 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31. července 1970, s. 7920), podléhají léřiva a zdravotnické prostředky v Belgii obvykle snížené sazbě DPH ve výši 6 %.

Spor v převodním řízení a předběžné otázky

11 Chiropraktici, osteopati, plastičtí chirurgové a některá profesní sdružení podali u předkládajícího soudu v květnu a červnu 2016 žaloby na zrušení mimo jiné článku 110 zákona ze dne 26. prosince 2015.

12 Na podporu žalob chiropraktiků, osteopatů, plastických chirurgů a některých jejich profesních sdružení bylo uvedeno zejména porušení čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. Podle jejich názoru je článek 110 výše uvedeného zákona neslučitelný s tímto ustanovením, jelikož bez rozumného důvodu vyhrazuje osvobození od DPH, které upravuje, osobám vykonávajícím právem regulované lékařské nebo nelékařské zdravotnické povolání, což je postavení, které není podle belgického práva přiznáno chiropraktikům a osteopatům.

13 Žaloby podané plastickými chirurgy se zakládají zejména na neodvodněm nerovném zacházení upraveném v belgickém právu mezi léřivy nebo zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků a ošetření estetické povahy a těmi, které jsou dodávány v rámci zákroků a ošetření léčebné povahy, jelikož pouze poslední uvedené podléhají snížené sazbě DPH.

14 Předkládající soud poukazuje také na skutečnost, že Rada ministrů jej podporň požádala, aby přechodně zachoval účinky ustanovení, o jejichž zrušení případně rozhodne, aby umožnil belgickému zákonodárci uvést vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v převodním řízení do souladu se směrnicí 2006/112.

15 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato žádost je odvodněna zprvé problémy rozpočtové a administrativní povahy, jakož i právní nejistotou pro příjemce dotčených služeb,

kteřou by zpsobilo zrušení ustanovení dot?ených ve v?ci v p?vodním ?ízení se zp?tným ú?inkem, a zadruhé porušením této sm?rnice, které by bylo zp?sobeno použitím právní úpravy, která byla v platnosti p?ed p?ijetím zákona ze dne 26. prosince 2015.

16 Za t?chto podmínek se Grondwettelijk Hof (Ústavní soud, Belgie) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Musí být ?l. 132 odst. 1 písm. c) sm?rnice [2006/112] vykládán v tom smyslu, že toto ustanovení vyhrazuje v n?m uvedené osvobození od dan? jak, pokud jde o konven?ní, tak i alternativní postupy osobám, které podle vnitrostátních právních p?edpis? upravujících povolání v oblasti zdravotní pé?e vykonávají lékařské nebo nelékařské zdravotnické povolání a které spl?ují požadavky stanovené v t?chto vnitrostátních právních p?edpisech, a že z tohoto osvobození vylou?uje osoby, které tyto požadavky nespĺ?ují, avšak jsou ?leny profesního sdružení chiropraktik? nebo osteopat? a spl?ují požadavky stanovené tímto sdružením?

2) Musí být ?l. 132 odst. 1 písm. b), c) a e) a ?lánky 134 a 98 sm?rnice [2006/112] ve spojení s body 3 a 4 p?ílohy III této sm?rnice, zejména s ohledem na zásadu da?ové neutrality vykládány v tom smyslu:

a) že brání vnitrostátnímu právnímu p?edpisu, který stanoví sníženou sazbu DPH, jež se použije na lé?iva a zdravotnické prost?edky, které jsou dodávány v rámci zákroku nebo ošet?ení lé?ebné povahy, zatímco lé?iva a zdravotnické prost?edky dodávané v rámci zákroku nebo ošet?ení pro ?ist? estetické ú?ely, které jsou s tímto zákrokem ?i ošet?ením úzce spojeny, podléhají základní sazb? DPH;

b) anebo že umož?ují, resp. ukládají rovné zacházení s ob?ma výše uvedenými p?ípady?

3) M?že [ústavní] soud do?asn? zachovat ú?inky ustanovení, která mají být zrušena [z d?vodu jejich již konstatované neslu?itelnosti se sm?rnicí 2006/112], jakož i ú?inky ustanovení, která mají být zcela nebo z?ásti zrušena v p?ípad?, že by z odpov?di na první nebo druhou [...] otázku vyplývalo, že tato ustanovení jsou v rozporu s unijním právem, aby tak bylo [vnitrostátnímu] zákonodárci umožn?no uvést je do souladu s tímto právem?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

17 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 132 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že vyhrazuje osvobození od dan?, které upravuje, pro pln?ní uskute?ovaná osobami, které vykonávají lékařské nebo nelékařské zdravotnické povolání regulované právními p?edpisy dot?eného ?lenského státu.

18 Úvodem je t?eba uvést, že ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) a ?l. 132 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 musí být vykládány totožn?, a že tedy judikatura Soudního dvora ohledn? prvního z t?chto ustanovení m?že sloužit jako základ pro výklad druhého (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. ?ervna 2010, Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, bod 27).

19 Z doslovného výkladu ?l. 132 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 vyplývá, že pln?ní musí být osvobozeno od dan?, pokud spl?uje dv? podmínky, a sice p?edstavovat poskytnutí lékařské pé?e a být uskute?n?no p?i výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou

vymezena v dotyčném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 27, jakož i ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 23).

20 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že osoby vykonávající povolání dotčená ve věci v povodním řízení poskytují lékařskou péči, jelikož poskytují ošetření za účelem léby a v co největším možném rozsahu vyléčení z nemocí nebo zdravotních obtíží.

21 V této souvislosti je cílem položené otázky pouze upřesnit význam druhé podmínky uvedené v bodě 19 tohoto rozsudku a určit, zda lze za „lékařská a nelékařská zdravotnická povolání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 považovat pouze povolání regulovaná právními předpisy dotyčného členského státu.

22 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že tato podmínka sice předpokládá, že osvobození od daně, na které se vztahuje, je vyhrazeno určitým zvláštním povoláním, avšak ze znění tohoto ustanovení nevyplývá, že unijní normotvůrce zamýšlel uložit dotčeným členským státům povinnost, aby toto osvobození od daně vyhradily pouze pro jejich právem regulovaná povolání.

23 Ze samotného znění uvedeného ustanovení totiž vyplývá, že nedefinuje pojem „lékařských a nelékařských zdravotnických povolání“, ale že pro tyto účely odkazuje na definici, která je uvedena ve vnitrostátní právní úpravě členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 28).

24 Za těchto podmínek mají členské státy zejména za účelem správného a jednoznačného uplatnění osvobození upraveného v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 prostor pro uvážení k vymezení povolání, v rámci jejichž výkonu jsou poskytováni lékařské péče osvobozena od DPH a zejména k určení, jaké kvalifikace jsou požadovány k výkonu těchto povolání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, body 29, 30 a 32).

25 Tento prostor pro uvážení však není neomezený, jelikož členské státy musí zohlednit cíl sledovaný tímto ustanovením, jímž je zajistit, že se osvobození bude vztahovat pouze na lékařskou péči, která je poskytována osobami, jež mají požadovanou odbornou kvalifikaci, a dále zásadu daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, body 31, 36 a 37).

26 Členské státy musí tedy zprvu zaručit dodržení tohoto cíle tím, že zajistí, aby se osvobození od daně upravené v uvedeném ustanovení vztahovalo pouze na poskytování lékařské péče, která má dostatečnou kvalitní úroveň (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 37).

27 Členské státy musí sice ověřit, že dotyční poskytovatelé lékařské péče mají k tomuto účelu nezbytnou odbornou kvalifikaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, body 37 a 38), avšak tento požadavek nutně neznamená, aby tito poskytovatelé vykonávali povolání regulované právními předpisy dotyčného členského státu, jestliže v závislosti na organizaci lékařských a nelékařských zdravotnických povolání přicházejí v tomto členském státě v úvahu další účinné způsoby kontroly jejich odborných kvalifikací.

28 Z druhé musí členské státy dodržet zásadu daňové neutrality, která brání tomu, aby bylo s podobnými poskytování služeb, která si tedy navzájem konkurují, zacházeno z hlediska DPH

rozdíln? (rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 a C?444/04, EU:C:2006:257, bod 39 a citovaná judikatura).

29 Ani tento požadavek p?itom neznamena, že osvobození od dan? upravené v ?l. 132 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 je nutn? vyhrazeno osobám vykonávajícím povolání regulované vnitrostátními právními p?edpisy doty?ného ?lenského státu, jelikož nelze obecn? a absolutn? vylou?it, že osoby, které takové povolání nevykonávají, mohou mít nezbytnou odbornou kvalifikaci k zajišt?ní dostate?n? kvalitní pé?e, aby mohla být považována za srovnatelnou s pé?í, kterou poskytují osoby vykonávající taková povolání, a to zejména pokud absolvovaly vzd?lání poskytované vzd?lávacím za?ízením uznaným tímto ?lenským státem.

30 Krom? toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že právní rámec dot?eného ?lenského státu p?edstavuje pouze jeden faktor z mnoha, které musí být zohledn?ny za ú?elem ur?ení, zda ur?itá osoba povinná k dani má požadovanou odbornou kvalifikaci k tomu, aby se na ni vztahovalo toto osvobození (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 a C?444/04, EU:C:2006:257, body 46 a 50), což znamená, že p?íslušnost poskytovatel? léka?ské pé?e k ur?itému regulovanému povolání nem?že p?edstavovat podmínku, která by musela být za tímto ú?elem ?lenskými státy nezbytn? uložena.

31 Na první otázku je tedy t?eba odpov?d?t tak, že ?l. 132 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nevyhrazuje osvobození od dan?, které upravuje, pro pln?ní uskute??ovaná osobami, které vykonávají léka?ské nebo neléka?ské zdravotnické povolání regulované právními p?edpisy dot?eného ?lenského státu.

Ke druhé otázce

K p?ípustnosti

32 Belgická vláda tvrdí, že druhá otázka je zcela irelevantní, a nevyžaduje tedy odpov??. Belgická právní úprava totiž nerozlišuje sazbu DPH použitelnou na lé?iva a zdravotnické prostředky v závislosti na jejich použití, a neupravuje tedy rozdílné sazby, pokud jsou tato lé?iva a zdravotnické prostředky dodávány v rámci zákrok? nebo ošet?ení lé?ebné povahy nebo v rámci zákrok? a ošet?ení pro estetické ú?ely.

33 V tomto ohledu z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle p?edkládajícího soudu m?že být belgická právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení vykládána r?zn?. V tomto ohledu je cílem druhé otázky zejména ur?it, zda je t?eba na základ? unijního práva odmítnout takový výklad této právní úpravy, podle n?hož se na lé?iva a zdravotnické prostředky uplat?ují rozdílné sazby DPH v závislosti na jejich použití.

34 Jestliže má tedy belgická vláda za to, že takový výklad uvedené právní úpravy je každopádn? vylou?en, spo?ívá tento argument zjevn? na odlišném výkladu vnitrostátního práva, než jak je vykládá p?edkládající soud.

35 Z ustálené judikatury Soudního dvora p?itom vyplývá, že mu nep?ísluší, aby se v rámci systému soudní spolupráce zavedeného ?lánkem 267 SFEU vyjad?oval k výkladu vnitrostátních ustanovení ani aby posuzoval ?i ov??oval, zda jejich výklad, který poskytuje p?edkládající soud, je správný (rozsudek ze dne 26. b?ezna 2015, Macikowski, C?499/13, EU:C:2015:201, bod 51 a citovaná judikatura), ale musí v rámci rozd?lení pravomocí mezi ním a vnitrostátními soudy vzít v úvahu skutkový a právní kontext, do n?hož jsou p?edb?žné otázky zasazeny, tak jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí a VEGAP, C?518/08, EU:C:2010:191, bod 21).

36 Z toho vyplývá, že druhá otázka musí být prohlášena za přípustnou.

K věci samé

37 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 98, čl. 132 odst. 1 písm. b), c) a e) a čl. 134 směrnice 2006/112, ve spojení s body 3 a 4 přílohy III této směrnice, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví rozdílné zacházení mezi léčivými a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků nebo ošetření léčebné povahy na jedné straně a léčivými a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků nebo ošetření pro výlučnou estetické účely na straně druhé tím, že se na poslední uvedené nevztahuje snížená sazba DPH, která se použije na první z nich.

38 Úvodem je třeba uvést, že ačkoli se znění druhé otázky týká zejména čl. 132 a 134 směrnice 2006/112, odvodnění předkládacího rozhodnutí týkající se této otázky neodkazuje na tato ustanovení, a naopak z něj vyplývá, že jediným cílem této otázky je upřesnit, zda unijní právo vylučuje, aby se na určitá léčiva a určité zdravotnické prostředky použila namísto snížené sazby DPH upravené v čl. 98 této směrnice ve spojení s body 3 a 4 její přílohy základní sazba DPH v případě, že se členský stát rozhodl uplatňovat tuto sníženou sazbu na jiná léčiva a jiné zdravotnické prostředky.

39 Za těchto podmínek je třeba při odpovědi na druhou otázku odkázat na čl. 98 směrnice 2006/112, přičemž odpověď na tuto otázku nemá vliv na případné použití režimu osvobození od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice na léčiva a zdravotnické prostředky, které jsou nezbytné pro plnění upravená v tomto ustanovení, a na použití režimu osvobození od DPH plynoucího z čl. 132 odst. 1 písm. c) a e) uvedené směrnice na léčiva a zdravotnické prostředky, které jsou naprosto nezbytné v okamžiku plnění, na něž se vztahují tato ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, bod 34).

40 V případě léčiv a zdravotnických prostředků, na které se nevztahují tyto režimy osvobození od daně, je třeba připomenout, že podle čl. 96 směrnice 2006/112 se stejná sazba DPH, tedy základní sazba stanovená v každém členském státě v zásadě uplatní pro dodání zboží i pro poskytnutí služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. března 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 20 a citovaná judikatura).

41 Odchylně od této zásady poskytuje čl. 98 této směrnice možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, která jsou obsažena v příloze III uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. března 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 21, a ze dne 9. listopadu 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 22).

42 Tento odchylný režim se v případě léčiv a zdravotnických prostředků použije na zboží splňující hmotněprávní podmínky uvedené v bodech 3 nebo 4 této přílohy.

43 V tomto ohledu je nutné uvést, že ačkoli se bod 3 uvedené přílohy vztahuje na farmaceutické výrobky pouze v rozsahu, v němž jsou obvykle užívány pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče, neznamená tato podmínka sama o sobě to, že by se na léčiva dodávaná v rámci zákroků nebo ošetření k výlučnou estetickým účelům nemohla vztahovat snížená sazba DPH, jelikož se uvedená podmínka týká běžného užívání výrobků, na které se vztahuje, a nikoli jejich konkrétního použití.

44 V tomto ohledu vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, že unijní normotvůrce pouze

upravil pro členské státy možnost, aby upravily sníženou sazbu DPH pro dodání zboží a poskytování služeb zahrnutých do kategorií uvedených v příloze III směrnice 2006/112, a že je tedy na členských státech, aby mezi těmito dodáními zboží a poskytnutími služeb určily konkrétní dodání a poskytnutí, na něž se uplatní snížená sazba (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 23, a ze dne 9. listopadu 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 23).

45 Členské státy mohou tedy v zásadě uplatňovat na některé konkrétní farmaceutické výrobky nebo zdravotnické prostředky z těch, které jsou uvedeny v bodech 3 a 4 přílohy III této směrnice, sníženou sazbu DPH, a na ostatní takovéto výrobky nebo prostředky základní sazbu DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 26).

46 Pokud se však členský stát rozhodne selektivně uplatňovat sníženou sazbu DPH na některé konkrétní zboží nebo služby uvedené v příloze III uvedené směrnice, je povinen dodržovat zásadu daňové neutrality (rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 28 a citovaná judikatura).

47 Tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudky ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 24, a ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30).

48 Pro určení, zda jsou zboží nebo služby podobné, je třeba zohlednit především hledisko průměrného spotřebitele. Zboží nebo služby jsou podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit některé z uvedeného zboží nebo uvedených služeb (rozsudky ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 25, a ze dne 9. listopadu 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 31).

49 V této souvislosti je nutné uvést, že Soudní dvůr již rozhodl, že pro účely použití zásady neutrality nemusí být všechna léiva nutně považována za podobná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, EU:C:2001:237, bod 30), a že konkrétní použití, pro která jsou dodání zboží určena, lze zohlednit pro účely posouzení, zda jsou tato dodání podobná z hlediska průměrného spotřebitele (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko, C-41/09, EU:C:2011:108, bod 66).

50 V projednávaném případě stanoví právní úprava dotčená ve věci v původním řízení podle údajů předkládajícího soudu rozdílné zacházení s léivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci ošetření k lébným účelům a léivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci ošetření estetické povahy. Je však třeba konstatovat, že použití k lébným účelům a použití k účelům estetickým představují dva jasné oddělené druhy konkrétního užití, jež z hlediska průměrného spotřebitele neslouží stejné potřebě.

51 V této souvislosti je třeba mít za to, že taková právní úprava, jako je právní úprava uvedená předkládajícím soudem, rozlišuje mezi dvěma kategoriemi léiv nebo zdravotnických prostředků, které se pro účely zásady daňové neutrality nejeví jako podobné.

52 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 98 směrnice 2006/112, ve spojení s body 3 a 4 přílohy III této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví rozdílné zacházení mezi léivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků nebo ošetření lébné povahy na jedné straně a léivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákroků nebo ošetření pro

výlu?n? estetické ú?ely na stran? druhé tím, že se na posledn? uvedené nevztahuje snížená sazba DPH, která se použije na první z nich.

Ke t?etí otázce

53 Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, m?že vnitrostátní soud použít vnitrostátní ustanovení, které jej oprav?uje zachovat n?které ú?inky zrušeného aktu, aby do?asn? zachoval ú?inek vnitrostátních ustanovení, o jejichž neslu?itelnosti se sm?nicí 2006/112 rozhodl, až do jejich uvedení do souladu s touto sm?nicí, za ú?elem omezení rizik právní nejistoty plynoucí ze zp?tného ú?inku tohoto zrušení a za ú?elem zamezení použití vnitrostátní úpravy p?edcházející t?mto ustanovením, která je neslu?itelná s uvedenou sm?nicí.

54 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že na základ? zásady loajální spolupráce upravené v ?l. 4 odst. 3 SEU jsou ?lenské státy povinny odstranit protiprávní d?sledky porušení unijního práva a že takovou povinnost má v rámci svých pravomocí každý orgán dot?eného ?lenského státu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. února 2012, Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne, C?41/11, EU:C:2012:103, bod 43, jakož i ze dne 28. ?ervence 2016, Association France Nature Environnement, C?379/15, EU:C:2016:603, bod 31).

55 Pokud tedy orgány dot?eného ?lenského státu zjistí, že je vnitrostátní právní úprava neslu?itelná s unijním právem, musejí, t?ebaže si zachovávají možnost volby opat?ení, která je t?eba p?ijmout, dbát na to, aby bylo vnitrostátní právo co nejd?íve v souladu s unijním právem a aby byla zajišt?na plná ú?innost práv, která jednotlivc?m vyplývají z unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ?ervna 2007, Jonkman a další, C?231/06 až C?233/06, EU:C:2007:373, bod 38).

56 V této souvislosti musí vnitrostátní soudy, jimž je ú?inn? p?edložena žaloba proti vnitrostátní právní úprav?, která je neslu?itelná se sm?nicí 2006/112, p?ijmout na základ? vnitrostátního práva opat?ení, která zabra?ují provád?ní této právní úpravy (viz obdobn? rozsudky ze dne 28. února 2012, Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne, C?41/11, EU:C:2012:103, bod 47, jakož i ze dne 28. ?ervence 2016, Association France Nature Environnement, C?379/15, EU:C:2016:603, bod 32).

57 V projednávané v?ci byla p?edkládajícímu soudu podána žaloba na neplatnost a uvedený soud by cht?l v?d?t, zda s ohledem na okolnosti dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení m?že sporná vnitrostátní ustanovení zrušit, avšak zároveň zachovat jejich ú?inky b?hem p?echodného období, které je ur?ené k jejich nahrazení novými, se sm?nicí 2006/112 slu?itelnými, vnitrostátními normami.

58 V tomto ohledu je t?eba zaprvé uvést, že ve v?ci v p?vodním ?ízení není takové ?ešení od?vodn?né zájmem na omezení rizik právní nejistoty plynoucí ze zp?tného ú?inku zrušení uvedených ustanovení.

59 I za p?edpokladu, že by naléhavé d?vody právní jistoty mohly výjime?n? vést k p?echodnému pozastavení vylou?ovacího ú?inku, který vyvolává p?ímo použitelné pravidlo unijního práva ve vztahu k vnitrostátnímu právu, které je s ním v rozporu, je v daném p?ípad? nutné takové pozastavení bez dalšího vylou?it, jelikož p?edkládající soud neuvedl konkrétní skute?nosti, které by mohly prokázat specifická rizika právní nejistoty (viz obdobn? rozsudek ze dne 8. září 2010, Winner Wetten, C?409/06, EU:C:2010:503, bod 67).

60 Pouhé uplatn?ní problém? rozpo?tové a administrativní povahy, které by mohly vyplývat ze zrušení sporných ustanovení ve v?ci v p?vodním ?ízení, totiž neposta?uje ke shledání naléhavých

dřvod? právní jistoty (viz obdobn? rozsudky ze dne 18. řijna 2012, Mednis, C?525/11, EU:C:2012:652, bod 44, a ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C?190/12, EU:C:2014:249, bod 111).

61 Zadruhé stran okolnosti, že by zrušení třchto ustanovení vedlo k použití předchozí vnitrostátní úpravy, která je nesluřitelná se smřnicí 2006/112, je třeba uvést, že Soudní dvřr rozhodl, že vnitrostátnímu soudu mřže být výjimeřn? povoleno použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravřuje zachovat nřkteré úřinky zrušeného aktu, pokud jsou splnřny urřité podmínky. Mezi tyto podmínky patřř požadavek, aby tento akt představoval opatření, kterým byla řádn? provedena povinnost podle unijnřho práva (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. února 2012, Inter-Environnement Wallonie a Terre wallonne, C?41/11, EU:C:2012:103, bod 63, jakoř i ze dne 28. řervence 2016, Association France Nature Environnement, C?379/15, EU:C:2016:603, bod 43).

62 Ve vřci v přvodním řízení však sporná ustanovení podle všeho nepředstavují takové opatření řádného provedení.

63 Z toho vyplývá, že na třetí otázku je třeba odpovřdřt tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti dotřené ve vřci v přvodním řízení, nemřže vnitrostátní soud použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravřuje zachovat nřkteré úřinky zrušeného aktu, aby dořasn? zachoval úřinek vnitrostátních ustanovení, o jejichř nesluřitelnosti se smřnicí 2006/112 rozhodl, až do jejich uvedení do souladu s touto smřnicí, za úřelem omezení rizik právní nejistoty plynoucí ze zpřtřného úřinku tohoto zrušení a za úřelem zamezení použití vnitrostátní úpravy předcházející třmto ustanovením, která je nesluřitelná s uvedenou smřnicí.

K nákladřm řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o úřastníky přvodního řízení, povahu incidenřního řízení ve vztahu ke sporu probřhajícřmu před předkládajícřm soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení přřslušnř uvedenř soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených úřastníkř řízení se nenahrazují.

Z třchto dřvod? Soudní dvřr (řestř senát) rozhodl takto:

1) **řlánek 132 odst. 1 písm. c) smřnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spoleřném systému danř z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nevyhrazuje osvobození od danř, které upravuje, pro plnřní uskuteřřovaná osobami, které vykonávají lékařské nebo nelékařské zdravotnické povolání regulované právními předpisy dotřeného řlenského státu.**

2) **řlánek 98 smřnice 2006/112, ve spojení s body 3 a 4 přřlohy III této smřnice, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravř, která stanoví rozdílné zacházení mezi léřivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákrokř nebo ošetření léřebné povahy na jedné stranř a léřivy a zdravotnickými prostředky dodávanými v rámci zákrokř nebo ošetření pro výluřn? estetické úřely na stranř druhé tím, že se na poslednř uvedené nevztahuje snížená sazba danř z přidané hodnoty (DPH), která se použije na první z nich.**

3) **Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotřené ve vřci v přvodním řízení, nemřže vnitrostátní soud použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravřuje zachovat nřkteré úřinky zrušeného aktu, aby dořasn? zachoval úřinek vnitrostátních ustanovení, o jejichř nesluřitelnosti se smřnicí 2006/112 rozhodl, až do jejich uvedení do souladu s touto smřnicí, za úřelem omezení rizik právní nejistoty plynoucí ze zpřtřného úřinku tohoto zrušení a za úřelem zamezení použití vnitrostátní úpravy předcházející třmto**

ustanovením, která je neslužitelná s uvedenou směrnicí.

Podpisy

* Jednací jazyk: nizozemština.