

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

27. lipnja 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 132. stavak 1. točka (c) – Izuzeća – Medicinske i paramedicinske profesije – Kiropraktika i osteopatija – članak 98. – Prilog III. točke 3. i 4. – Lijekovi i medicinski proizvodi – Snižena stopa – Isporuke u okviru terapijskih zahvata i tretmana – Standardna stopa – Isporuke u okviru estetskih zahvata i tretmana – Načelo porezne neutralnosti – Zadržavanje u inak nacionalnog zakonodavstva nespojivog s pravom Unije”

U predmetu C-597/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Grondwettelijk Hof (Ustavni sud, Belgija), odlukom od 28. rujna 2017., koju je Sud zaprimio 16. listopada 2017., u postupku

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten i dr.,

Plast.Surg. BVBA i dr.,

Belgian Society for Private Clinics VZW i dr.

protiv

Ministerraad,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: C. Toader, predsjednica vijeća, L. Bay Larsen (izvjestitelj) i M. Safjan, suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i Bart Vandendries, E. Maes i M. Deneff, *advocaten*,
- za Belgische Unie van Osteopaten i dr., B. Hermans i J. Bosquet, *advocaten*, i H. Van den Keybus, *avocate*,
- za Plast.Surg. BVBA i dr., T. De Gendt, *advocaat*,
- za belgijsku vladu, J.-C. Halleux, P. Cottin i C. Pochet, u svojstvu agenata,

- za francusku vladu, D. Colas, E. de Moustier i A. Alidière, u svojstvu agenata,
 - za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i P. Vanden Heede, u svojstvu agenata,
- odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluži bez mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98., članka 132. stavka 1. točka (b), (c) i (e), članka 134. i Priloga III. točka 3. i 4. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između, s jedne strane, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i Bart Vandendries, Belgische Unie van Osteopaten i dr., Plast.Surg. BVBA i dr. i Belgian Society for Private Clinics VZW i dr. i, s druge strane, Ministerraada (Vijeće ministara, Belgija) u pogledu zahtjeva za poništenje odredaba belgijskog prava u vezi s načinom primjene poreza na dodanu vrijednost (PDV) na pružanje medicinske skrbi i na isporuke lijekova i medicinskih proizvoda.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 Člankom 96. Direktive 2006/112 određuje se:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.”

4 U skladu s člankom 98. te direktive:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...]”

5 Članak 132. stavak 1. navedene direktive glasi:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(b) bolnička i medicinska zaštita i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode;

(c) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici;

[...]

(e) isporuka usluga koje pružaju zubni tehničari u svom profesionalnom svojstvu i isporuka zubnih proteza koju obavljaju zubari ili zubarski tehničari;

[...]"

6 Članak 134. iste direktive propisuje:

„Isporuci robe ili usluga ne odobrava se izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) članka 132. stavka 1. u sljedećim slučajevima:

(a) kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;

(b) kada je osnovna svrha isporuke stvaranje dodatnog prihoda dotičnog tijela putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u.”

7 U Prilogu III. Direktivi 2006/112, naslovljenom „Popis isporuke robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz članka 98.”, u točki 3. spominju se „farmaceutski proizvodi koji se obično koriste za zdravstvenu njegu, sprežavanje bolesti, te za liječenje u medicinske i veterinarske svrhe, uključujući proizvode koji se koriste za kontracepciju i sanitarnu zaštitu”.

8 U točki 4. tog priloga navedeni su „medicinska oprema, pomagala i ostala sredstva koja se obično koriste za olakšavanje ili liječenje invalidnosti, isključivo za osobnu uporabu invalidnih osoba, uključujući popravak takve robe, te isporuku automobilskih sjedalica za djecu”.

Belgijsko pravo

9 Članak 110. Wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (Zakon o mjerama za pojačano stvaranje radnih mjesta i jačanje kupovne moći) od 26. prosinca 2015. (*Belgisch Staatsblad* od 30. prosinca 2015., str. 80634.; u daljnjem tekstu: Zakon od 26. prosinca 2015.) propisuje:

„Članak 44. Zakonika o porezu na dodanu vrijednost, zamijenjen Zakonom od 28. prosinca 1992. i zadnji put izmijenjen Zakonom od 12. svibnja 2014. zamjenjuje se sljedećim:

(a) stavak 1. zamjenjuje se sljedećim:

„1. Izuzete su usluge koje u obavljanju svoje uobičajene aktivnosti pružaju sljedeće osobe:

(1) doktori medicine, doktori dentalne medicine i fizioterapeuti.

Izuzeće navedeno u točki 1. ne primjenjuje se na usluge koje pružaju doktori medicine i koji se odnose na estetske zahvate i tretmane:

(a) ako ti zahvati i tretmani nisu uvršteni na popis zdravstvenih usluga za obvezno zdravstveno i invalidsko osiguranje;

(b) ako su ti zahvati i tretmani uvršteni na popis zdravstvenih usluga za obvezno zdravstveno i invalidsko osiguranje, ali ne ispunjavaju uvjete za pravo na povrat u skladu s odredbama u vezi s obveznim osiguranjem za zdravstvenu njegu i naknade;

(2) primalje, medicinske sestre i pomoćno zdravstveno osoblje;

(3) stručnjaci s priznatim i uređenim paramedicinskim zanimanjem; odnosi se na njihove paramedicinske usluge koje su uvrštene na popis zdravstvenih usluga za obvezno zdravstveno i invalidsko osiguranje.';

(b) stavak 2. točka 1. zamjenjuje se sljedećim:

1. (a) bolnička i medicinska zaštita i usko povezane usluge i isporuke robe koje domovi za njegu ili psihijatrijske ustanove, klinike i ambulante obavljaju u okviru svoje uobičajene aktivnosti.

Iz izuzeća navedenog u podtočki (a) isključena je bolnička i medicinska zaštita i usko povezane usluge i isporuke robe koje se odnose na zahvate i tretmane navedene u stavku 1. točki 1. drugom podstavku;

(b) prijevozne usluge za bolesne ili ozlijeđene osobe u vozilima koja su posebno izrađena za tu namjenu;”

10 Sud koji je uputio zahtjev navodi da se na temelju članka 1. drugog stavka točke (a) 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 (Kraljevska uredba br. 20 o određivanju stope poreza na dodanu vrijednost i razvrstavanju robe i usluga prema tim stopama) od 20. srpnja 1970. (Belgisch Staatsblad, 31. srpnja 1970., str. 7920.) na lijekove i medicinske proizvode u Belgiji normalno primjenjuje snižena stopa PDV-a od 6 %.

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Kiropraktičari, osteopati, plastični kirurzi i određena strukovna udruženja podnijeli su u svibnju i lipnju 2016. pred sudom koji je uputio zahtjev tužbe za poništenje članka 110. Zakona od 26. prosinca 2015.

12 Tužbe koje su podnijeli kiropraktičari, osteopati i njihova određena strukovna udruženja temelje se, među ostalim, na navodnoj povredi članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112. Oni smatraju da je članak 101. tog zakona nespojiv s tom odredbom u dijelu u kojem bez razumnog opravdanja izuzeće od PDV-a pridržava nositeljima uređene medicinske ili paramedicinske profesije, što je status koji na temelju belgijskog prava ne uživaju profesije kiropraktičara i osteopata.

13 Kad je riječ o tužbama koje su podnijeli plastični kirurzi, one se temelje, među ostalim, na postojanju u belgijskom pravu neopravdanog različitog postupanja s lijekovima i medicinskim proizvodima u okviru estetskih zahvata ili tretmana i s onima u okviru terapijskih zahvata i tretmana jer samo potonji podliježu sniženoj stopi PDV-a.

14 Sud koji je uputio zahtjev usto navodi da je Vijeće ministara od njega podredno zatražilo prijelazno zadržavanje na snazi ukinuta odredaba koje će prema potrebi odlučiti poništiti kako bi se belgijskom zakonodavcu omogućilo da nacionalno zakonodavstvo u glavnom postupku uskladi s Direktivom 2006/112.

15 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se taj zahtjev temelji, s jedne strane, na proračunskim i administrativnim problemima te na pravnoj nesigurnosti za primatelje dotičnih usluga koji bi bili uzrokovani zbog poništavanja dotičnih odredaba u glavnom postupku s retroaktivnim učinkom i, s druge strane, na povredi te direktive koju bi uzrokovala primjena važećeg uređenja prije donošenja Zakona od 26. prosinca 2015.

16 U tim je okolnostima Grondwettelijk Hof (Ustavni sud, Belgija) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 132. stavak 1. točka (c) Direktive [2006/112] tumačiti na način da se tom odredbom u njoj navedeno izuzeće pridržava u pogledu konvencionalnih i nekonvencionalnih metoda nositeljima medicinske ili paramedicinske profesije koja podliježe nacionalnim propisima o profesijama u vezi sa zdravstvenom njegom, a koji nositelji ispunjavaju zahtjeve određene u tim nacionalnim propisima, te da su iz njega isključene osobe koje ne ispunjavaju te zahtjeve, ali su članovi strukovne udruge kiropraktičara i osteopata te ispunjavaju zahtjeve koje je ta udruga odredila?

2. Treba li članak 132. stavak 1. točke (b), (c) i (e), članak 134. i članak 98. Direktive [2006/112] u vezi s točkama 3. i 4. Priloga III. toj direktivi tumačiti, osobito s aspekta porezne neutralnosti, na način:

(a) da im je protivna nacionalna odredba kojom je predviđena snižena stopa PDV-a primjenjiva na farmaceutske i medicinske proizvode koji se primjenjuju povodom zahvata ili tretmana terapijske naravi, dok farmaceutski i medicinski proizvodi koji se primjenjuju povodom zahvata ili tretmana isključivo estetske naravi i s njima su usko povezani podliježu standardnoj stopi PDV-a,

(b) ili, međutim, da dopuštaju odnosno nameću jednako postupanje prema obama prethodno navedenim slučajevima?

3. Mora li Ustavni sud – u slučaju da iz odgovora na prvo i drugo prethodno pitanje proizlazi da su odredbe koje treba poništiti [zbog njihove već utvržene nespojivosti s Direktivom 2006/112] te ovisno o okolnostima odredbe koje treba poništiti u cijelosti ili djelomično u suprotnosti s pravom Europske unije – privremeno zadržati učinku tih odredaba tako da [nacionalni] zakonodavac bude u mogućnosti uskladiti ih s tim pravom?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

17 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 132. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112 tumačiti na način da predviđenu primjenu izuzeća pridržava za usluge koje pružaju nositelji medicinske ili paramedicinske profesije uređene zakonodavstvom dotične države članice.

18 Najprije valja navesti da članak 13.A stavak 1. točka (c) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) i članak 132. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112 treba tumačiti na isti način i da stoga sudska praksa Suda o prvoj od tih odredaba može poslužiti kao temelj za tumačenje druge (vidjeti u tom smislu presudu od 10. lipnja 2010., *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, t. 27.).

19 Iz doslovnog tumačenja članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 proizlazi da se

usluga mora izuzeti ako ispunjava dva uvjeta, tj., s jedne strane, da je pružanje medicinske skrbi i, s druge strane, da je u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici (vidjeti u tom smislu presude od 10. rujna 2002., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, t. 27. i od 27. travnja 2006., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, t. 23.).

20 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da nositelji profesija u glavnom postupku doista pružaju medicinsku skrb jer predlažu tretmane u svrhu skrbi i, koliko je to moguće, radi uklanjanja bolesti i zdravstvenih anomalija.

21 U tom kontekstu postavljenim pitanjem želi se jedino precizirati doseg drugog uvjeta spomenutog u točki 19. ove presude, utvrđuju li se jedino profesije uređene zakonodavstvom dotične države članice smatrati „medicinskim ili paramedicinskim profesijama” u smislu članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112.

22 U tom smislu valja navesti da, iako taj uvjet podrazumijeva da se izuzeće pridržimo određenim posebnim profesijama, iz teksta te odredbe ne proizlazi da je zakonodavac Unije namjeravao dotične države članice obvezati da pravo na to izuzeće pridržimo isključivo profesijama koje su uređene njezinim zakonodavstvom.

23 Naime, iz samog teksta te odredbe proizlazi da ona sama ne definira pojam „medicinske ili paramedicinske profesije”, nego da u tu svrhu upućuje na definiciju koju upotrebljava unutarnje pravo države članice (vidjeti u tom smislu presudu od 27. travnja 2006., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, t. 28.).

24 U tim okolnostima države članice radi osiguravanja pravilne i jednostavne primjene izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 imaju diskrecijsku ovlast definiranja profesija u okviru kojih su pružene usluge medicinske skrbi izuzete od PDV-a i osobito utvrđivanja koje su kvalifikacije potrebne za obavljanje tih profesija (vidjeti u tom smislu presudu od 27. travnja 2006., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, t. 29., 30. i 32.).

25 Ipak, ta diskrecijska ovlast nije neograničena jer države članice moraju voditi računa, s jedne strane, o cilju te odredbe, a taj je da se zajamči da se izuzeće primjenjuje ujednačeno na usluge medicinske skrbi koje pružaju pružatelji koji imaju potrebne stručne kvalifikacije i, s druge strane, o načelu porezne neutralnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 27. travnja 2006., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, t. 31., 36. i 37.).

26 Države članice tako na prvom mjestu moraju zajamčiti poštovanje tog cilja tako da osiguraju da se izuzeće predviđeno tom odredbom primjenjuje isključivo na pružanje medicinske skrbi koje je dovoljne razine kvalitete (vidjeti u tom smislu presudu od 27. travnja 2006., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, t. 37.).

27 Iako je na državama članicama da provjere imaju li pružatelji tih usluga potrebne stručne kvalifikacije (vidjeti u tom smislu presudu od 27. travnja 2006., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, t. 37. i 38.), taj zahtjev ne znači nužno da ti pružatelji obavljaju profesiju uređenu zakonodavstvom dotične države članice ako se mogu predvidjeti drugi učinkoviti načini kontrole njihovih stručnih kvalifikacija, ovisno o organizaciji medicinskih i paramedicinskih profesija u toj državi članici.

28 Kao drugo, države članice moraju poštovati načelo porezne neutralnosti, kojemu se protivi to da se sa sličnim uslugama, a koje su stoga međusobno konkurentne, u svrhe PDV-a postupa različito (presuda od 27. travnja 2006., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, t. 39. i navedena sudska praksa).

29 Međutim, taj zahtjev također ne znači da je pravo na izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 nužno pridržano nositeljima profesije koja je uređena zakonodavstvom dotične države članice jer se ne može općenito i apsolutno isključiti da nositelji koji nisu obuhvaćeni takvom profesijom mogu raspolagati potrebnim kvalifikacijama za osiguravanje skrbi dovoljne kvalitete kako bi se smatrale sličnima onima koje pružaju članovi te profesije, osobito ako su pohvaćali obrazovanje koje pruža obrazovna ustanova priznata u toj državi članici.

30 Nadalje, iz sudske prakse Suda proizlazi da je regulatorni okvir dotične države članice samo jedan od elemenata koji se moraju uzeti u obzir radi utvrđivanja ima li porezni obveznik stručne kvalifikacije potrebne za primjenu tog izuzeća (vidjeti u tom smislu presudu od 27. travnja 2006., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, t. 46. i 50.), što znači da pripadanje pružatelja skrbi uređenoj profesiji ne može biti uvjet koji bi države članice nužno morale propisati u tu svrhu.

31 Posljedično, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 132. stavak 1. točku (c) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da primjenu izuzeća koje predviđa ne pridržava za usluge koje pružaju nositelji medicinske ili paramedicinske profesije uređene zakonodavstvom dotične države članice.

Drugo pitanje

Dopuštenost

32 Belgijska vlada tvrdi da je drugo pitanje bespredmetno i da stoga nije potreban odgovor. Naime, belgijsko zakonodavstvo ne predviđa različite stope PDV-a za lijekove i medicinske proizvode ovisno o njihovoj uporabi i stoga ne predviđa primjenu drukčijih stopa kad se primjenjuju u okviru terapijskih zahvata i tretmana u odnosu na slučajeve u kojima se primjenjuju u okviru estetskih zahvata i tretmana.

33 U tom smislu iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da sud koji je uputio zahtjev smatra da bi belgijsko zakonodavstvo u glavnom postupku moglo imati nekoliko različitih tumačenja. U tom kontekstu drugim pitanjem želi se utvrditi treba li na temelju prava Unije odbaciti tumačenje tog zakonodavstva prema kojem se različite stope PDV-a trebaju primijeniti na lijekove i medicinske proizvode ovisno o njihovoj uporabi.

34 Prema tome, iako belgijska vlada smatra da je takvo tumačenje tog zakonodavstva u svakom slučaju isključeno, vidljivo je da taj argument pojava na tumačenju nacionalnog prava koje je različito od onoga koje je usvojio sud koji je uputio zahtjev.

35 Međutim, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da u okviru sustava pravosudne suradnje uspostavljene člankom 267. UFEU-a na Suda nije da se izjasni o tumačenju nacionalnih odredbi niti da odluči ili provjeri je li njihovo tumačenje koje je dao sud koji je uputio zahtjev pravilno (presuda od 26. ožujka 2015., Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, t. 51. i navedena sudska praksa), nego da uzme u obzir, u okviru podjele nadležnosti između i nacionalnih sudova, činjenični i pravni kontekst, kako je određen odlukom kojom se upućuje prethodno pitanje, unutar kojeg su postavljena prethodna pitanja (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2010., Fundación Gala-Salvador Dalí i VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, t. 21.).

36 Iz toga slijedi da drugo pitanje valja proglasiti dopuštenim.

Meritum

37 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 98., članak 132. stavak 1., točke (b), (c) i (e) i članak 134. Direktive 2006/112 u vezi s Prilogom III. točkama 3. i 4. te direktive tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo koje uvodi razliku u postupanju između lijekova i medicinskih proizvoda isporučenih u okviru terapijskih zahvata ili tretmana, s jedne strane, i lijekova i medicinskih proizvoda isporučenih u okviru isključivo estetskih zahvata i tretmana, s druge strane, isključivanjem potonjih iz prava na sniženu stopu PDV-a koje se primjenjuje na prve.

38 Uvodno valja navesti da se – iako se tekst drugog pitanja odnosi, među ostalim, na članke 132. i 134. Direktive 2006/112 – obrazloženje zahtjeva za prethodnu odluku u vezi s tim pitanjem ne odnosi na te odredbe te da ono naprotiv navodi da je jedina svrha tog pitanja pojasniti isključuje li pravo Unije to da se na određene lijekove i medicinske proizvode može primjenjivati standardna stopa PDV-a jer su isključeni od izuzete stope PDV-a iz članka 98. te direktive u vezi s njezinim Prilogom III. točkama 3. i 4., ako je država članica odabrala primjenjivati tu sniženu stopu na druge lijekove i medicinske proizvode.

39 U tim okolnostima na drugo pitanje treba odgovoriti upućivanjem na članak 98. Direktive 2006/112, pri čemu odgovor na to pitanje ne dovodi u pitanje eventualnu primjenu sustava izuzeća od PDV-a iz članka 132. stavka 1. točke (b) te direktive na lijekove i medicinske proizvode koji su neophodni za isporuke iz te odredbe i eventualnu primjenu sustava izuzeća iz članka 132. stavka 1. točaka (c) i (e) te direktive za lijekove i medicinske proizvode koji su strogo nužni u trenutku pružanja usluga koje je obuhvaćeno tim odredbama (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, t. 34.).

40 Kad je riječ o lijekovima i medicinskim proizvodima koji nisu obuhvaćeni tim sustavima izuzeća, valja podsjetiti na to da se prema članku 96. Direktive 2006/112 ista stopa PDV-a, to jest standardna stopa, u načelu primjenjuje na isporuke robe i isporuke usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 20. i navedenu sudsku praksu).

41 Odstupanjem od tog načela, članak 98. te direktive predviđa mogućnost primjene snižene stope PDV-a na kategorije isporuke robe i usluga iz Priloga III. toj direktivi (vidjeti u tom smislu presude od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 21. i od 9. studenoga 2017., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, t. 22.).

42 To odstupanje uređenje može se primijeniti, u pogledu lijekova i medicinskih proizvoda, na robu koja ispunjava materijalne uvjete propisane u točkama 3. ili 4. tog priloga.

43 U tom smislu valja navesti da, iako se točka 3. tog priloga odnosi na farmaceutske

proizvode samo pod uvjetom da se obično koriste za zdravstvenu njegu, sprežavanje bolesti te za liječenje u medicinske i veterinarske svrhe, taj uvjet ne znači, sam za sebe, da lijekovi koji se upotrebljavaju u okviru isključivo terapijskih zahvata ili tretmana ne mogu uživati sniženu stopu PDV-a jer se taj uvjet odnosi na uobičajenu uporabu dotičnih proizvoda, a ne na njihovu konkretnu uporabu.

44 U tom smislu iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da je zakonodavac Unije za države članice jedino predvidio mogućnost da primjenjuju sniženu stopu PDV-a na isporuke robe i usluga iz kategorija u Prilogu III. Direktivi 2006/112 i, prema tome, da je na državama članicama da među tim isporukama robe i usluga preciznije odrede one na koje se primjenjuje snižena stopa (vidjeti u tom smislu presude od 11. rujna 2014., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 23. i od 9. studenoga 2017., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, t. 23.).

45 Stoga države članice mogu izabrati primjenu snižene stope PDV-a na određene farmaceutske proizvode ili medicinske proizvode među onima koji su navedeni u točkama 3. i 4. Priloga III. toj direktivi, primjenjujući pritom standardnu stopu na ostale takve proizvode (vidjeti u tom smislu presudu od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 26.).

46 Međutim, kada određena država članica odluči na selektivan način primjenjivati sniženu stopu PDV-a na određene isporuke robe ili usluga navedene u Prilogu III. toj direktivi, mora poštovati načelo porezne neutralnosti (presuda od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 28. i navedena sudska praksa).

47 Tom se načelu protivi to da se slične usluge ili slična roba, koji su u međusobnom tržišnom natjecanju, različito tretiraju s obzirom na PDV (presude od 11. rujna 2014., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 24. i od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 30.).

48 Kako bi se odredilo jesu li isporuke robe ili usluga slične, prvenstveno valja uzeti u obzir mišljenje prosječnog potrošača. Isporuke robe ili usluga slične su kada imaju slične značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju i kada postojeće razlike ne utječu znatno na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene isporuke (presuda od 11. rujna 2014., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 25. i od 9. studenoga 2017., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, t. 31.).

49 U tom kontekstu valja navesti da je Sud već presudio, s jedne strane, da se svi lijekovi ne moraju nužno smatrati sličnima u svrhu primjene načela neutralnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 3. svibnja 2001., Komisija/Francuska, C-481/98, EU:C:2001:237, t. 30.) i, s druge strane, da se konkretna namjena isporuka robe može uzeti u obzir radi ocjene jesu li te isporuke slične s gledišta prosječnog potrošača (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2011., Komisija/Nizozemska, C-41/09, EU:C:2001:108, t. 66.).

50 U ovom slučaju zakonodavstvo u glavnom postupku predviđa, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, različito postupanje s lijekovima i medicinskim proizvodima koji se upotrebljavaju u okviru terapijskih tretmana i s lijekovima i medicinskim proizvodima koji se upotrebljavaju u okviru estetskih tretmana. Valja zaključiti da su terapijska uporaba i estetska uporaba dvije vrste konkretnih uporaba koje su jasno odvojene i koje ne zadovoljavaju istu potrebu s gledišta prosječnog potrošača.

51 U tom kontekstu valja smatrati da zakonodavstvo poput onoga koje navodi sud koji je uputio zahtjev radi razliku između dviju kategorija lijekova ili medicinskih proizvoda koji nisu slični u svrhu primjene načela porezne neutralnosti.

52 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 98.

Direktive 2006/112 u vezi s njezinim Prilogom III. točkama 3. i 4. treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje uvodi razliku u postupanju između lijekova i medicinskih proizvoda isporuženih u okviru terapijskih zahvata ili tretmana, s jedne strane, i lijekova i medicinskih proizvoda isporuženih u okviru isključivo estetskih zahvata i tretmana, s druge strane, isključivanjem potonjih iz prava na sniženu stopu PDV-a koje se primjenjuje na prve.

Treće pitanje

53 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li u okolnostima poput onih u glavnom postupku nacionalni sud primijeniti nacionalnu odredbu koja ga ovlašćuje na zadržavanje određenih ukinutih poništenog akta kako bi privremeno zadržao na snazi ukinute nacionalnih odredaba koje je proglasio nespojivima s Direktivom 2006/112 do njihova usklađivanja s tom direktivom, kako bi se, s jedne strane, ograničili rizici pravne nesigurnosti zbog retroaktivnog ukinutog poništavanja i, s druge strane, izbjegla primjena nacionalnog uređenja koje je prethodilo tim odredbama koje su nespojive s tom direktivom.

54 Iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da su na temelju načela lojalne suradnje iz članka 4. stavka 3. UEU-a države članice obvezne ukloniti nezakonite posljedice povrede prava Unije i tu obvezu u okviru svojih nadležnosti ima svako tijelo dotične države članice (vidjeti u tom smislu presude od 28. veljače 2012., *Inter-Environnement Wallonie i Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, t. 43. i od 28. srpnja 2016., *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, t. 31.).

55 Prema tome, kad utvrde da je nacionalno zakonodavstvo nespojivo s pravom Unije, tijela dotične države članice moraju, pritom zadržavajući izbor mjera koje treba poduzeti, osigurati da se nacionalno pravo u najkraćem mogućem roku uskladi s pravom Unije i da prava pojedinaca koja proizlaze iz prava Unije dobiju puni učinak (vidjeti u tom smislu presudu od 21. lipnja 2007., *Jonkman i dr.*, C-231/06 do C-233/06, EU:C:2007:373, t. 38.).

56 U tom je kontekstu na nacionalnim sudovima pred kojima je valjano podnesena tužba protiv nacionalnog zakonodavstva nespojivog s Direktivom 2006/112 da na temelju nacionalnog prava poduzmu mjere za sprežavanje provedbe tog zakonodavstva (vidjeti prema analogiji presude od 28. veljače 2012., *Inter-Environnement Wallonie i Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, t. 47. i od 28. srpnja 2016., *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, t. 32.).

57 U glavnom postupku sudu koji je uputio zahtjev podnesena je tužba za poništenje i on želi znati može li, pritom poništavajući nacionalne odredbe, s obzirom na okolnosti u glavnom postupku, zadržati ukinute odredaba tijekom prijelaznog razdoblja namijenjenog omogućavanju njihove zamjene novim nacionalnim pravilima spojivima s Direktivom 2006/112.

58 U tom smislu valja navesti, kao prvo, da se takvo rješenje u glavnom postupku ne može opravdati brigom o ograničavanju rizika pravne nesigurnosti koji proizlaze iz retroaktivnog ukinutog poništavanja tih odredaba.

59 Naime, čak i pod pretpostavkom da važni razlozi pravne sigurnosti iznimno dovedu do privremene suspenzije ukinutih potiskivanja koje stvara pravilo prava Unije koje je izravno primjenjivo s obzirom na nacionalno pravo koje je s njime u suprotnosti, takva suspenzija mora se *a priori* isključiti jer sud koji je uputio zahtjev nije spomenuo konkretne elemente koji mogu dokazati posebne rizike pravne nesigurnosti (vidjeti prema analogiji presudu od 8. rujna 2010., *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, t. 67.).

60 Konkretno, puko spominjanje proračunskih i administrativnih poteškoća koje bi mogle proizaći iz poništenja spornih odredaba u glavnom postupku ne može biti dovoljno za

konkretiziranje važnih razloga pravne sigurnosti (vidjeti prema analogiji presude od 18. listopada 2012., Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, t. 44. i od 10. travnja 2014., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 111.).

61 Kao drugo, što se tiče okolnosti da bi poništenje tih odredaba značilo primjenu nacionalnog uređenja koje je prethodilo tim odredbama koje su nespojive s Direktivom 2006/112, valja navesti da je Sud presudio da nacionalni sud iznimno može biti ovlašten primijeniti nacionalnu odredbu koja ga ovlašćuje da zadrži određene ukinke poništenog akta pod uvjetom da su ispunjeni određeni uvjeti. Među tim uvjetima su zahtjev da je taj akt mjera kojom se pravilno prenosi obveza iz prava Unije (vidjeti u tom smislu presude od 28. veljače 2012., Inter-Environnement Wallonie i Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, t. 63. i od 28. srpnja 2016., Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, t. 43.).

62 Međutim, u glavnom postupku sporne odredbe nisu takva mjera pravilnog prenošenja.

63 Iz toga slijedi da na treće pitanje valja odgovoriti tako da u okolnostima poput onih u glavnom postupku nacionalni sud ne može primijeniti nacionalnu odredbu koja ga ovlašćuje na zadržavanje određenih ukinaka poništenog akta kako bi privremeno zadržao ukinke nacionalnih odredaba koje je proglasio nespojivima s Direktivom 2006/112 do njihova usklađivanja s tom direktivom, kako bi se, s jedne strane, ograničili rizici pravne nesigurnosti zbog retroaktivnog ukinaka tog poništavanja i, s druge strane, izbjegla primjena nacionalnog uređenja koje je prethodilo tim odredbama koje su nespojive s tom direktivom.

Troškovi

64 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

- 1. Članak 132. stavak 1. točka (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da primjenu izuzeća koje predviđa ne pridržava za usluge koje pružaju nositelji medicinske ili paramedicinske profesije uređene zakonodavstvom dotične države članice.**
- 2. Članak 98. Direktive 2006/112 u vezi s njezinim Prilogom III. točkama 3. i 4. treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje uvodi razliku u postupanju između lijekova i medicinskih proizvoda isporučenih u okviru terapijskih zahvata ili tretmana, s jedne strane, i lijekova i medicinskih proizvoda isporučenih u okviru isključivo estetskih zahvata i tretmana, s druge strane, isključivanjem potonjih iz prava na sniženu stopu PDV-a koje se primjenjuje na prve.**
- 3. U okolnostima poput onih u glavnom postupku nacionalni sud ne može primijeniti nacionalnu odredbu koja ga ovlašćuje na zadržavanje određenih ukinaka poništenog akta kako bi privremeno zadržao ukinke nacionalnih odredaba koje je proglasio nespojivima s Direktivom 2006/112 do njihova usklađivanja s tom direktivom, kako bi se, s jedne strane, ograničili rizici pravne nesigurnosti zbog retroaktivnog ukinaka tog poništavanja i, s druge strane, izbjegla primjena nacionalnog uređenja koje je prethodilo tim odredbama koje su nespojive s tom direktivom.**

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski