Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NIILA JÄÄSKINENA
przedstawiona w dniu 25 października 2012 r.[1].

Sprawa C-360/11

Komisja Europejska
przeciwko

Królestwu Hiszpanii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Dyrektywa 2006/112/WE — Punkty 3 i 4 załącznika III — Obniżona stawka podatku VAT — Dostawa towarów, do których można zastosować stawki obniżone — Produkty farmaceutyczne zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych — Sprzęt medyczny, sprzęt pomocniczy oraz pozostałe urządzenia przeznaczone zwykle do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne

I – Wstęp

1. Zgodnie z prawem Unii w sprawie podatku od wartości dodanej (VAT) państwa członkowskie mogą zastosować obniżoną stawkę podatku VAT do produktów farmaceutycznych i niektórych wyrobów medycznych. W niniejszej sprawie Komisja wniosła przeciwko Królestwu Hiszpanii skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, ponieważ uważa ona, że wymienione państwo członkowskie zastosowało obniżoną stawkę podatku VAT do szerszej kategorii towarów niż zostało to przewidziane w pkt 3 i 4 załącznika III do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej („dyrektywa VAT”)[2].

2. Królestwo Hiszpanii podnosi, że skarga powinna zostać oddalona. Utrzymuje ono, że kategorie towarów i usług wymienione w załączniku III do dyrektywy VAT nie zostały na tyle jasno zdefiniowane, aby uzasadniać skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego w niniejszej sprawie.

1 — Język oryginału: angielski.
2 — Dz.U. L 347, s. 1.

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii*

3. Artykuł 96 dyrektywy VAT stanowi, jak następuje:

„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.

4. Artykuł 98 dyrektywy VAT, znajdujący się w sekcji 2, zatytułowanej „Stawki obniżone”, stanowi, że:

„1. Państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

[…]”.

5. Punkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT („kategoria 3”) obejmuje dostawę następujących towarów:

„produkty farmaceutyczne zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych, łącznie z produktami używanymi do celów antykoncepcyjnych oraz higieny osobistej”.

6. Punkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT („kategoria 4”) obejmuje dostawę następujących towarów i świadczenie następujących usług:

„sprzęt medyczny, sprzęt pomocniczy oraz pozostałe urządzenia przeznaczone zwykle do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne, łącznie z naprawami takich towarów, jak również dostarczanie fotelików do przewozu dzieci w samochodach”.

B – *Prawo krajowe*

7. Artykuł 91 część pierwsza ust. 1 pkt 5 i 6 Ley española del IVA (hiszpańskiej ustawy o podatku VAT) [3] przewiduje zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do dostawy następujących towarów:

„5. Leków stosowanych do celów weterynaryjnych i substancji medycznych, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych.

6. Urządzeń i akcesoriów, w tym soczewek korekcyjnych i soczewek kontaktowych, które obiektywnie, zasadniczo lub głównie mogą służyć do łagodzenia skutków niepełnosprawności fizycznej ludzi i fizycznych ułomności zwierząt, w tym ograniczeń ich mobilności i zdolności komunikacyjnych.

Wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń, które obiektywnie mogą jedynie służyć zapobieganiu chorobom lub dolegliwościom, ich diagnozie, leczeniu lub łagodzeniu u ludzi lub zwierząt.

3 — Ustawa nr 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. (BOE z dnia 29 grudnia 1992 r.).

Z kategorii tej wyłączone są produkty kosmetyczne i higieny osobistej, z wyjątkiem podpasek higienicznych, tamponów i wkładek higienicznych".

8. Artykuł 91 część druga ust. 1 pkt 3 Ley española del IVA przewiduje zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do dostawy następujących towarów:

„Leków przeznaczonych do stosowania u ludzi, a także produktów leczniczych, postaci farmaceutycznych i produktów pośrednich, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych".

III – Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

9. Pismem z dnia 22 marca 2010 r. Komisja poinformowała Królestwo Hiszpanii, że uważa, iż system obniżonych stawek podatku VAT przewidziany w art. 91 część pierwsza ust. 1 pkt 5 i 6 oraz w art. 91 część druga ust. 1 pkt 3 Ley española del IVA uchybia zobowiązaniom nałożonym na Królestwo Hiszpanii na mocy dyrektywy VAT.

10. Królestwo Hiszpanii odpowiedziało w dniu 28 maja 2010 r., że jego zdaniem hiszpańskie przepisy dotyczące obniżonych stawek podatku VAT są zgodne z dyrektywą VAT.

11. Komisja nie uznała argumentów przedstawionych przez Królestwo Hiszpanii za wystarczające i w dniu 25 listopada 2010 r. wydała uzasadnioną opinię wzywającą Królestwo Hiszpanii do podjęcia odpowiednich działań w wyznaczonym terminie.

12. Ponieważ w odpowiedzi na uzasadnioną opinię Królestwo Hiszpanii podtrzymało swoje stanowisko, że hiszpańskie przepisy dotyczące towarów, do których zastosowanie mają obniżone stawki podatku VAT, są zgodne z prawem Unii, Komisja postanowiła wnieść skargę w niniejszej sprawie.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

13. W skardze z dnia 8 lipca 2011 r. Komisja Europejska zwróciła się do Trybunału o stwierdzenie, że Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 98 dyrektywy VAT w związku z załącznikiem III do dyrektywy VAT poprzez zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do następujących kategorii towarów:

1) Substancji medycznych, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych (art. 91 część pierwsza ust. 1 pkt 5 i art. 91 część druga ust. 1 pkt 3 Ley española del IVA).

2) Wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń, które obiektywnie mogą jedynie służyć zapobieganiu, diagnozie, leczeniu lub łagodzeniu chorób lub dolegliwości u ludzi lub zwierząt, lecz które nie są „zazwyczaj używane do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne" (art. 91 część pierwsza ust. 1 pkt 6 Ley española del IVA).

3) Urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie mogą być używane do łagodzenia fizycznych ułomności zwierząt (art. 91 część pierwsza ust. 1 pkt 6 Ley española del IVA).

4) Urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie są używane do łagodzenia skutków niepełnosprawności ludzi, lecz które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez „osoby niepełnosprawne"; przy czym w powszechnym znaczeniu pojęcie to należy rozumieć jako różne od pojęcia „chory" i węższe od niego (art. 91 część pierwsza ust. 1 pkt 6 zdanie pierwsze Ley española del IVA).

14. Komisja wnosi również o obciążenie Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania.

V – Dopuszczalność

15. Bez formalnego podniesienia zarzutu niedopuszczalności Królestwo Hiszpanii wskazało w odpowiedzi na skargę Komisji, że w swojej skardze Komisja w rzeczywistości zawarła dodatkowy zarzut dotyczący zastosowania obniżonej stawki podatku VAT do „produktów pośrednich", nie poruszając tego zarzutu w postępowaniu poprzedzającym wniesienie skargi.

16. Ponieważ żaden formalny zarzut niedopuszczalności nie został podniesiony, zamierzam przeanalizować zarzuty Komisji w brzmieniu, w jakim zostały przedstawione Trybunałowi w skardze. Co więcej, uważam, że włączenie pojęcia produktu pośredniego do niniejszego postępowania lub wyłączenie go z tego postępowania w ramach skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego nie będzie mieć znaczenia dla wyniku tego postępowania.

VI – Ocena

A – *Uwagi wstępne*

17. Na wstępie należy przypomnieć, że wspólny system podatku VAT Unii Europejskiej „powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji"[4]. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że wprowadzenie i utrzymanie w mocy obniżonych stawek podatku VAT jest dopuszczalne jedynie, gdy nie narusza ono zasady neutralności podatkowej[5].

18. Należy również zauważyć na wstępie, że system obniżonej stawki podatku VAT stosuje się na zasadzie wyjątku od ogólnej reguły zastosowania podstawowej stawki podatku VAT. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przepisy mające charakter wyjątku od zasady należy interpretować ściśle i że odnosi się to również do obniżonych stawek podatku VAT[6].

19. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy przypomnieć, że im więcej ogółem kategorii dostaw towarów i świadczenia usług podlega niższej stawce podatku VAT lub zwolnieniom z podatku VAT, tym ważniejsze staje się jasne określenie grup towarów i usług, do których stosuje się tę obniżoną stawkę podatku VAT lub to zwolnienie z podatku VAT. Obniżoną stawkę podatku VAT można stosować tylko do tych kategorii dostaw towarów i świadczenia usług, które wymienia załącznik III do dyrektywy VAT. Ponieważ mają one charakter wyjątku, ich zakres należy interpretować ściśle.

4 — Motyw 7 dyrektywy VAT.

5 — Wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-442/05 Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Zb.Orz. s. I-1817, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.

6 — Wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-445 pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; ostatnio wyrok z dnia 18 marca 2010 r. w sprawie C-3/09 Erotic Center, Zb.Orz. s. I-2361, pkt 15.

20. Królestwo Hiszpanii nie kwestionuje twierdzenia Komisji, że kategorie 3 i 4 powinny być interpretowane ściśle, niemniej utrzymuje ono, że wyrażenia użyte w tych przepisach nie zostały zdefiniowane w prawodawstwie Unii Europejskiej i dlatego nie jest jasne, które produkty obejmują. Zdaniem Królestwa Hiszpanii spowodowało to konieczność ich interpretacji na podstawie ustawodawstwa krajowego dotyczącego zdrowia.

21. Ponadto należy pamiętać, iż zarówno potrzeba jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasada równości wskazują na to, że treści przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadać w całej Unii Europejskiej autonomiczną i jednolitą wykładnię, którą należy ustalić, uwzględniając kontekst przepisu i cel danego uregulowania [7].

22. Wyrażenia użyte w kategoriach 3 i 4 składają się na część przepisów prawa Unii, które to przepisy nie zawierają wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia ich znaczenia i zakresu [8]. Jednakże biorąc pod uwagę, że bez uwzględnienia szczególnych okoliczności dotyczących państw członkowskich nie zostaną osiągnięte społeczno-polityczne cele systemu obniżonej stawki podatku VAT, powiązanie definicji używanych w krajowych systemach obniżonej stawki podatku VAT z przepisami innego ustawodawstwa krajowego może być jako takie uzasadnione, a nawet rozsądne, pod warunkiem że definicje te nie poszerzają zakresu zastosowania przepisów dyrektywy VAT wprowadzających wyjątek od ogólnego systemu.

23. W tym kontekście należy przypomnieć, że zadaniem systemu obniżonych stawek podatku VAT nie jest całkowite ograniczenie swobodnego uznania państw członkowskich w określaniu towarów i usług, do których zastosowanie ma mieć obniżona stawka podatku VAT. Jest tak, przynajmniej częściowo, ze względu na niepraktyczność i nieskuteczność podejmowania prób określenia szczegółowych wykazów towarów i usług na poziomie Unii Europejskiej.

24. Takie podejście jest w istocie widoczne w sprawozdaniu z przeglądu zakresu stosowania załącznika H do szóstej dyrektywy VAT [9], w którym Komisja przedstawiła kontekst historyczny kategorii wymienionych w załączniku, jak następuje:

„Zamiast niekończących się dyskusji na temat tego, co powinno lub nie powinno zostać uwzględnione w kategorii, konieczne jest jedynie uzgodnienie przez Radę w zarysie ogólnej definicji każdej kategorii na poziomie wspólnotowym (to jest zasadniczo zadecydowanie o tym, co znajduje się poza zakresem danej kategorii). Pod warunkiem przestrzegania tej ogólnej definicji (poprzez niepowiększanie zakresu kategorii) każde państwo członkowskie będzie mogło następnie w przepisach wykonawczych swobodnie posługiwać się własną definicją kategorii w zależności od tego, jaką grupę produktów lub usług będzie chciało opodatkować po obniżonej stawce podatku” [10].

25. Dlatego też należy stwierdzić, że okoliczność, iż zakres i znaczenie kategorii 3 i 4 na poziomie Unii Europejskiej powinny być interpretowane ściśle, przy uwzględnieniu treści, kontekstu i celu tych przepisów [11], nie uniemożliwia państwom członkowskim określania poszczególnych produktów, do których stosuje się obniżoną stawkę, o ile nie wykraczają one poza zakres kategorii 3 i 4.

7 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

8 — Zgodnie z art. 100 dyrektywy VAT Rada na podstawie sprawozdania Komisji co dwa lata dokonuje przeglądu zakresu stosowania stawek obniżonych i jeżeli zachodzi potrzeba, zmienia wykaz towarów i usług wymienionych w załączniku III.

9 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą VAT”). Załącznik H do szóstej dyrektywy VAT został przeniesiony do załącznika III przekształconej dyrektywy VAT bez wprowadzenia zmian w brzmieniu pkt 3 i 4.

10 — Zobacz sprawozdanie Komisji dla Rady zgodnie z art. 12 ust. 4 i art. 28 ust. 2 lit. g) szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, COM(94) 584 wersja ostateczna, s. 14.

11 — Zobacz ww. wyrok w sprawie NCC Construction Danmark, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo.

26. Zakres kategorii 3 i 4 omówię w porządku, w jakim Komisja przedstawiła swoje zarzuty w skardze o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego w niniejszej sprawie.

B – *Zarzut pierwszy: substancje medyczne, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych*

27. W zarzucie pierwszym skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego Komisja podnosi, że dyrektywa VAT stoi na przeszkodzie zastosowaniu obniżonej stawki podatku VAT do substancji medycznych, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych, zgodnie z art. 91 część pierwsza ust. 1 pkt 5 i z art. 91 część druga ust. 1 pkt 3 Ley española del IVA.

28. Według Komisji w ramach kategorii 3 państwa członkowskie uprawnione są do zastosowania obniżonej stawki podatku VAT w przypadku towarów spełniających dwa warunki. Po pierwsze, muszą one stanowić „produkty farmaceutyczne", a po drugie, produkty te muszą być „zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych".

29. Komisja twierdzi, że substancje medyczne nie są objęte kategorią 3, ponieważ nie stanowią one produktów końcowych i dlatego nie mogą być uznane za „zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych". Komisja twierdzi, że w przypadku gdy zamiarem prawodawcy Unii było objęcie daną kategorią załącznika III do dyrektywy VAT również substancji stosowanych w produkcji towarów, zostało to wyraźnie określone. Na przykład kategoria 1 załącznika III obejmuje oprócz „środków spożywczych" również „żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz składniki zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych".

30. Królestwo Hiszpanii twierdzi, że substancje medyczne stanowią produkty farmaceutyczne w rozumieniu kategorii 3. Państwo to twierdzi, że wobec braku definicji na poziomie prawa Unii uzasadnione jest odwołanie się do definicji zawartej w prawie krajowym. Pojęcie substancji medycznej stosowane w Ley española del IVA bierze swój początek z przepisów hiszpańskiej ustawy (Ley 25/1990), które już nie obowiązują wskutek ich uchylenia. Według władz hiszpańskich pojęcie to różni się od pojęcia surowców [materias primas] stosowanego w obowiązujących przepisach (Ley 29/2006), do których to surowców obniżona stawka podatku VAT nie ma zastosowania.

31. Zgadzam się z interpretacją Komisji dotyczącą kryteriów przewidzianych dla towarów w ramach kategorii 3, do których może być zastosowana obniżona stawka podatku VAT. Pierwsze pytanie dotyczy zatem tego, czy substancje medyczne zwykle używane i odpowiednie dla wytwarzania produktów leczniczych są produktami farmaceutycznymi.

32. Komisja sugeruje, że pojęcie produktu farmaceutycznego należy porównać do pojęcia produktu leczniczego określonego w art. 1 dyrektywy 2001/83/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 6 listopada 2001 r. w sprawie wspólnotowego kodeksu odnoszącego się do produktów leczniczych stosowanych u ludzi [12] w sposób następujący:

„jakakolwiek substancja lub połączenie substancji przeznaczone do leczenia lub zapobiegania chorobom u ludzi [leczenia chorób u ludzi lub zapobiegania im].

Jakakolwiek substancja lub połączenie substancji, które mogą być podawane ludziom w celu stawiania diagnozy leczniczej lub przywracania, korygowania lub modyfikacji funkcji fizjologicznych u ludzi, są traktowane tak jak produkt leczniczy".

12 — Dz.U. L 311, s. 67.

33. W większości wersji językowych w kategorii 3 i w art. 1 dyrektywy 2001/83/WE [13] występują odmienne wyrażenia. Komisja podkreśla jednak, że w niemieckiej wersji językowej w obu tych przepisach użyte zostało pojęcie „Arzneimittel". Jest to w istocie pojęcie węższe niż pojęcie produktu farmaceutycznego, ale wydaje się, że stanowi ono wyjątek od bardziej ogólnej tendencji do używania zróżnicowanych wyrażeń.

34. Moim zdaniem jest oczywiste, że produkty lecznicze są produktami farmaceutycznymi, ale mam wątpliwości, czy prawidłowe jest twierdzenie odwrotne, jak to postuluje Komisja. Każda z tych dwóch dyrektyw ma raczej inne cele i wobec braku wyraźnego odwołania do definicji w treści drugiej dyrektywy powstrzymałbym się od twierdzeń o wzajemnym powiązaniu tych dyrektyw.

35. Ponadto definicja produktu leczniczego w art. 1 dyrektywy 2001/83/WE wiąże to pojęcie z opieką medyczną nad ludźmi. Z kolei pojęcie produktu farmaceutycznego w kategorii 3 obejmuje również stosowanie do celów weterynaryjnych. Uważam, że użyte w kategorii 3 wyrażenie produkt farmaceutyczny jest pojęciem szerszym niż zdefiniowane w dyrektywie 2001/83/WE pojęcie produktu leczniczego.

36. Drugie kryterium, wymagające, aby produkty były „zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych", jest według mnie decydujące dla przesądzenia, czy kategoria 3 stoi na przeszkodzie zastosowaniu obniżonej stawki podatku VAT do substancji medycznych, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych.

37. Brzmienie kategorii 3 wiąże definicję pojęcia produktu farmaceutycznego ze stosowaniem tego produktu. Pokazuje ono, że produkty farmaceutyczne osiągnęły w procesie produkcyjnym pewien etap, na którym mogą być używane „dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych". Ten dojrzały etap odzwierciedla również cele systemu obniżonej stawki podatku VAT.

38. Celem podatku od wartości dodanej jest opodatkowanie towarów przeznaczonych na użytek osobisty i w tej postaci ostatecznie obciąża on konsumenta końcowego [14]. Celem systemu obniżonej stawki podatku VAT jest złagodzenie wpływu podatku VAT na konsumentów końcowych w odniesieniu do towarów uznanych za niezbędne, takich jak produkty farmaceutyczne i sprzęt medyczny dla osób niepełnosprawnych [15].

39. Jest według mnie oczywiste, że substancje medyczne używane do wytwarzania produktów farmaceutycznych nie mogą być sprzedawane konsumentom końcowym jako takie, ale jedynie jako składnik produktu końcowego. Jednakże o ile substancje medyczne tego rodzaju są także „zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych" i wprowadzone do obrotu w celu umożliwienia ich zakupu konsumentom, o tyle nie ma powodu, aby nie zastosować do nich obniżonej stawki podatku VAT.

40. Oczywiste jest również, że w przypadku zastosowania obniżonej stawki podatku VAT do produktów farmaceutycznych zastosowanie to jest niezależne od ich postaci farmaceutycznej lub postaci dozowania. Neutralność podatkowa wymaga, aby podobne towary konkurujące ze sobą były objęte jednolitą stawką w celu wyeliminowania zakłóceń konkurencji. Różnica tkwiąca jedynie w formie fizycznej, w której sprzedaje się towary, na przykład w formie pigułki lub płynnej, nie uzasadnia jako taka zróżnicowanego traktowania pod względem podatku VAT.

13 — Na przykład w języku angielskim „pharmaceutical product" i „medicinal product", w języku francuskim „les produits pharmaceutiques" i „médicament", w języku włoskim „prodotti farmaceutici" i „medicinale".

14 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10 Lebara, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

15 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-481/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-3369, pkt 32.

41. Moim zdaniem jest zatem jasne, że zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do substancji medycznych zwykle używanych i odpowiednich dla wytwarzania produktów leczniczych nie może być uznane za zgodne z dyrektywą VAT, chyba że są one „zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych" i wprowadzone są do obrotu w celu umożliwienia ich zakupu konsumentom.

42. W konsekwencji uważam, że zarzut pierwszy Komisji powinien zostać uwzględniony.

C – *Zarzut drugi: wyroby medyczne, sprzęt, wyposażenie i urządzenia służące jedynie zapobieganiu chorobom lub dolegliwościom, ich diagnozie, leczeniu lub łagodzeniu u ludzi lub zwierząt*

43. W zarzucie drugim przedstawionym w skardze o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego Komisja podnosi, że sprzeczne z dyrektywą VAT jest zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń, które obiektywnie mogą jedynie służyć zapobieganiu chorobom lub dolegliwościom, ich diagnozie, leczeniu lub łagodzeniu u ludzi lub zwierząt, lecz które nie są „zazwyczaj używane do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne", zgodnie z art. 91 część pierwsza ust. 1 pkt 6 Ley española del IVA, ponieważ towary te nie są objęte ani kategorią 3, ani kategorią 4.

44. Jeśli chodzi o kategorię 4, argumentacja Komisji jest dwojaka. Po pierwsze, sprzęt medyczny używany do celów weterynaryjnych nie jest objęty kategorią 4, która odnosi się do sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz urządzeń przeznaczonych wyłącznie do użytku przez ludzi. Po drugie, kategoria 4 odnosi się do użytku wyłącznie osobistego, a więc z wyłączeniem powszechnego użytku.

45. Królestwo Hiszpanii twierdzi, że wyrażenie „produkt farmaceutyczny" użyte w kategorii 3 obejmuje również wyroby medyczne, ponieważ art. 168 TFUE zgrupował pojęcia produktu leczniczego i wyrobu medycznego w ramach tego samego celu w zakresie ochrony zdrowia publicznego, wskazując, że ochrona przyznana jednemu z nich powinna obejmować również drugi [16]. Taka interpretacja zdaniem Królestwa Hiszpanii nie pozbawia kategorii 4 znaczenia, ponieważ odnosi się ona do bardzo konkretnego zastosowania wyrobów medycznych, nieobjętych pojęciem produktu farmaceutycznego, którym posługuje się kategoria 3. Zawarcie w ramach kategorii 3 wyrobów medycznych, które nie są przeznaczone do tego konkretnego zastosowania, ale które są „zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych", nie rodzi zatem według Królestwa Hiszpanii sprzeczności.

46. Przyjęta przez Królestwo Hiszpanii szeroka interpretacja pojęcia produktów farmaceutycznych doprowadziła do zastosowania przez Dirección General de Tributos (hiszpański organ podatkowy, „DGT") na przykład stawki podatku VAT w wysokości 8% do urządzeń do pomiaru ciśnienia krwi, termometrów, igieł i sprzętu do akupunktury, rękawic, masek, fartuchów i czepków do celów medycznych.

47. Na wstępie muszę podzielić zdanie Komisji, że w omawianym kontekście art. 168 TFUE nie ma znaczenia, ponieważ artykuł ten odnosi się tylko do jakości i bezpieczeństwa produktów leczniczych i wyrobów medycznych.

16 — Artykuł 168 ust. 4 lit. c) TFUE wymienia „środki ustanawiające wysokie standardy jakości i bezpieczeństwa produktów leczniczych i wyrobów medycznych" jako środki służące osiągnięciu celów określonych w tymże art. 168.

48. Odnosząc się do argumentu Królestwa Hiszpanii, że produkty farmaceutyczne obejmują wyroby medyczne poza tymi, o których mowa w kategorii 4, uważam, że brzmienie oraz konstrukcja kategorii 3 i 4 mówią same za siebie. Jeśli rzeczywiście produkty farmaceutyczne miałyby obejmować wyroby medyczne poza tymi, o których mowa w kategorii 4, byłoby prościej określić po prostu jedną kategorię, obejmującą wszystkie „produkty farmaceutyczne", w tym również przeznaczone do konkretnego zastosowania wskazanego w kategorii 4, w miejsce dwóch oddzielnych i bardziej szczegółowo zdefiniowanych kategorii.

49. W większości wersji językowych dyrektywy VAT w ramach kategorii 3 używane jest słowo pochodzące od łacińskiego „pharmaceuticus", oznaczającego „dotyczący farmaceutyków". Stąd istotnym czynnikiem określania towarów należących do tej kategorii jest skład chemiczny lub biochemiczny [17] towarów, a nie samo ich przeznaczenie do zapobiegania chorobom, ich diagnozy, leczenia lub łagodzenia.

50. Aby do sprzętu medycznego można było zastosować obniżoną stawkę podatku VAT, brzmienie kategorii 4 przewiduje następujące kryteria: towary te muszą być „przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne". Na temat tego brzmienia można poczynić dwie uwagi: po pierwsze, kategoria 4 odnosi się do wyrobów medycznych używanych wyłącznie przez ludzi i nie zawiera wzmianki o stosowaniu do celów weterynaryjnych. Po drugie, zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do wyrobów medycznych zarezerwowane jest wyłącznie dla „użytku *osobistego*", wyłączając tym samym powszechny użytek.

51. Można przypuszczać, że gdyby zamiarem prawodawcy było również uwzględnienie sprzętu medycznego stosowanego do celów weterynaryjnych, jak to ma miejsce w przypadku produktów farmaceutycznych, o których mowa w kategorii 3, zostałoby to wyraźnie uwzględnione w ramach kategorii 4. Jest zatem oczywiste, że sprzeczne z dyrektywą VAT jest zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń służących do diagnozowania i leczenia chorób u zwierząt.

52. W związku z brzmieniem kategorii 4 równie oczywiste jest, że wyłącza się z niej powszechny użytek odnoszący się do sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń stosowanych w ramach ochrony zdrowia w celu zapobiegania chorobom lub diagnozowania ich na przykład przez lekarzy i pielęgniarki w szpitalach lub klinikach. Jakikolwiek powszechny użytek produktów farmaceutycznych, nawet gdyby interpretować to pojęcie tak szeroko, jak proponuje Królestwo Hiszpanii, pozostaje poza zakresem stosowania obniżonej stawki podatku VAT. Wydaje się, że w różnych wersjach językowych nie występuje rozbieżność dotycząca wymogu osobistego użytku tego sprzętu [18].

53. Jak już wskazano powyżej, cel wyjątku w postaci obniżonych stawek podatku VAT to cel społeczno-polityczny, służący złagodzeniu obciążenia konsumenta końcowego podatkiem VAT w odniesieniu do towarów uznanych za niezbędne. Niezgodne z tym celem jest zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do towarów używanych przez profesjonalistów przy świadczeniu usług opieki medycznej, które to świadczenie jako takie może być objęte zwolnieniem z podatku VAT zgodnie z art. 132 dyrektywy VAT.

17 — Przypominam, że w leczeniu substytucyjnym chorób takich jak niedoczynność tarczycy i cukrzyca insulinozależna hormony pochodzenia zwierzęcego były używane przed tym, jak rozwój biotechnologii umożliwił produkcję syntetycznych hormonów ludzkich.

18 — Na przykład w hiszpańskiej wersji językowej w pkt 4 załącznika III występuje termin „uso personal y exclusivo".

54. Dlatego jestem zdania, że zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do dostaw wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń, które obiektywnie mogą jedynie służyć zapobieganiu chorobom lub dolegliwościom, ich diagnozie, leczeniu lub łagodzeniu u ludzi lub zwierząt, lecz które nie są „zazwyczaj używane do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne", nie jest objęte ani zakresem kategorii 3, ani kategorii 4.

55. W konsekwencji uważam, że zarzut drugi Komisji powinien zostać uwzględniony.

D – *Zarzut trzeci: urządzenia i akcesoria, które zasadniczo lub głównie mogą być używane do łagodzenia fizycznych ułomności zwierząt*

56. Zarzut trzeci Komisji w skardze o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego dotyczy zastosowania obniżonej stawki podatku VAT do urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie mogą być używane do łagodzenia fizycznych ułomności zwierząt. Nie jest to zdaniem Komisji zgodne z kategorią 4, ponieważ jej przepisy nie odnoszą się do zwierząt. Przepisy hiszpańskie nie są także, jak twierdzi Komisja, objęte kategorią 3, ponieważ towary takie nie są produktami farmaceutycznymi.

57. Królestwo Hiszpanii twierdzi, że wyroby medyczne i weterynaryjne są produktami farmaceutycznymi w rozumieniu kategorii 3.

58. Brzmienie kategorii 4, obejmując sprzęt medyczny, sprzęt pomocniczy oraz pozostałe urządzenia, nie zawiera jednocześnie żadnego odniesienia do stosowania takich wyrobów do celów weterynaryjnych. Skoro w kategorii 3 wyraźnie wymieniony jest cel weterynaryjny, to można stwierdzić, że gdyby zamiarem prawodawcy Unii Europejskiej było uwzględnienie sprzętu do łagodzenia skutków lub leczenia fizycznych ułomności zwierząt, to sformułowałby on brzmienie kategorii 4 stosownie do tego zamiaru.

59. Uwzględniając ponadto, że medycyna ludzka i weterynaria zostały rozróżnione także w innych obszarach systemu podatku VAT[19], muszę stwierdzić, że zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie mogą być używane do łagodzenia fizycznych ułomności zwierząt, nie jest zgodne z przepisami dyrektywy VAT.

60. W konsekwencji uważam, że zarzut trzeci Komisji powinien zostać uwzględniony.

E – *Zarzut czwarty: urządzenia i akcesoria, które zasadniczo lub głównie są używane do łagodzenia skutków niepełnosprawności ludzi, lecz które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez „osoby niepełnosprawne"*

61. W zarzucie czwartym Komisja podnosi, że sprzeczne z dyrektywą VAT jest zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do urządzeń i akcesoriów medycznych, które używane są *zasadniczo* lub *głównie* do łagodzenia skutków niepełnosprawności ludzi, lecz które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez „osoby niepełnosprawne", ponieważ kategoria 4 nie obejmuje sprzętu medycznego przeznaczonego do powszechnego użytku. Komisja twierdzi również, że hiszpańska interpretacja pojęcia osoby niepełnosprawnej jest zbyt szeroka, gdyż praktycznie rzecz biorąc, stanowi ono synonim pojęcia osoby chorej.

19 — W wyroku z dnia 24 maja 1988 r. w sprawie 122/87 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 2685, Trybunał stwierdził, że usługi świadczone przez specjalistów chirurgii weterynaryjnej nie mogą być zwolnione z podatku VAT, choć świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych zostało z niego zwolnione.

62. Królestwo Hiszpanii twierdzi, że w związku z brakiem przepisów prawa Unii definiujących pojęcie osoby niepełnosprawnej zdefiniowało ono osobę niepełnosprawną zgodnie z terminologią stosowaną przez Światową Organizację Zdrowia (WHO). Prowadzi to zdaniem Królestwa Hiszpanii, także w dziedzinie podatków, do wykładni, zgodnie z którą pojęcie osoby niepełnosprawnej oznacza wszystkie osoby dotknięte chorobą.

63. Z brzmienia kategorii 4 jasno wynika, że system obniżonych stawek podatku VAT dotyczy sprzętu medycznego przeznaczonego wyłącznie do użytku przez osoby niepełnosprawne oraz że wspomniany użytek ma być użytkiem osobistym, a nie powszechnym, jak zostało omówione powyżej. Rodzi to dwa pytania: po pierwsze, jak w systemie podatku VAT Unii Europejskiej powinno być rozumiane pojęcie osób niepełnosprawnych, a po drugie, czy wyłączny użytek obejmuje także użytek, o którym mowa w art. 91 część pierwsza ust. 1 pkt 6 akapit pierwszy Ley española del IVA?

64. Odnośnie do wykładni pojęcia osób niepełnosprawnych, którym posługuje się kategoria 4, uważam, że w przypadku braku wyraźnej definicji tego pojęcia w kontekście podatku VAT można odnieść się do definicji zawartej w Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawach osób niepełnosprawnych, której Unia Europejska jest stroną [20]: „[d]o osób niepełnosprawnych zalicza się te osoby, które mają długotrwale naruszoną sprawność fizyczną, umysłową, intelektualną lub sensoryczną, co może, w oddziaływaniu z różnymi barierami, utrudniać im pełne i skuteczne uczestnictwo w życiu społecznym, na równych zasadach z innymi osobami” [21].

65. Jak sugeruje powyższe, istotną częścią definicji osoby niepełnosprawnej jest naruszona sprawność, która utrudnia zwykłe funkcjonowanie osoby fizycznej w społeczeństwie w dłuższej perspektywie czasu. Moim zdaniem przyczyna naruszonej sprawności nie ma znaczenia, a pojęcie osób niepełnosprawnych, którym posługuje się kategoria 4, jest wystarczająco szerokie, by objąć również niepełnosprawności wynikające z poważnych lub przewlekłych schorzeń, nie będąc przy tym synonimem pojęcia osoby dotkniętej dolegliwością czy osoby chorej [22].

66. Zakres kategorii 4 jest dodatkowo ograniczony przez wymóg, że obniżona stawka podatku VAT może być stosowana tylko do sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń, które są przeznaczone *wyłącznie do użytku osobistego* przez osoby niepełnosprawne. Wyklucza to z tego zakresu powszechny użytek towarów, które nawet jeśli przeznaczone są do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, używane są w szpitalach, ośrodkach zdrowia, klinikach i innych instytucjach opiekujących się osobami niepełnosprawnymi. Wyłącza to również towary, które są potrzebne osobom niepełnosprawnym, ale mające również inne zastosowania.

67. Niektóre towary mogą być przeznaczone zarówno do użytku osób niepełnosprawnych, jak i do innych celów. Trybunał uznał, że cel dostawy towarów może w istocie wskazywać, czy można zastosować obniżoną stawkę podatku VAT, czy nie [23]. Jednak w kontekście niniejszej sprawy w rzeczywistości byłoby niemożliwe zagwarantowanie, aby tylko osoby niepełnosprawne, które są wyraźnymi beneficjentami systemu obniżonych stawek VAT, korzystały z obniżonej stawki podatku VAT.

20 — Decyzja Rady 2010/48/WE z dnia 26 listopada 2009 r. dotycząca zawarcia przez Wspólnotę Europejską Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawach osób niepełnosprawnych (Dz.U. L 23, s. 35).

21 — Konwencja Narodów Zjednoczonych o prawach osób niepełnosprawnych, *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 2515, s. 3.

22 — Zobacz także analogicznie wyrok z dnia 11 lipca 2006 r. w sprawie C-13/05 Chacón Navas, Zb.Orz. s. I-6467, pkt 44, w którym Trybunał stwierdził, że pojęcia niepełnosprawności i choroby nie mogą być zrównane w rozumieniu dyrektywy Rady 2000/78/WE z dnia 27 listopada 2000 r. ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy (Dz.U. L 303, s. 16).

23 — Wyrok z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-831, pkt 57, w którym Trybunał stwierdził, że dostawy koni w celu uboju i użycia w produkcji środków spożywczych mogą podlegać obniżonej stawce podatku VAT, chociaż dostawy koni w ogóle już nie.

68. Komitet ds. podatku VAT określił w swoich wytycznych, że „państwa członkowskie mogą stosować obniżoną stawkę podatku VAT do produktów przeznaczonych specjalnie dla osób niepełnosprawnych (sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń), które to produkty są zwykle kupowane lub używane tylko przez osoby (trwale lub tymczasowo) niepełnosprawne w celu łagodzenia skutków lub leczenia ich dolegliwości. Z przepisów tej zasady wyłączone są produkty zwykle używane do innych celów (na przykład telefony bezprzewodowe), jak również sprzęt medyczny i sprzęt pomocniczy przeznaczony do powszechnego użytku, a nie specjalnie dla osób niepełnosprawnych (na przykład rentgenowski zestaw diagnostyczny)” [24].

69. Komisja zaproponowała niedawno, aby w kategorii 4 uwzględnić sprzęt lub urządzenia specjalnie zaprojektowane lub dostosowane dla osób niepełnosprawnych (między innymi klawiatury Braille'a, specjalnie przystosowane samochody), które nie są objęte obniżoną stawką, choć służą do zaspokojenia takich samych potrzeb [25], jednak zmiany te nie zostały uwzględnione w dyrektywie 2009/47/WE zmieniającej dyrektywę VAT [26].

70. W tym kontekście należy przypomnieć, że państwa członkowskie, które chcą złagodzić obciążenia finansowe osób niepełnosprawnych potrzebujących sprzętu, który może być używany również w innych celach, mogą korzystać z innych metod niż obniżanie stawek podatku VAT.

71. W związku z tym jestem zdania, że zakres kategorii 4 wyłącza zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do towarów, które zasadniczo lub głównie używane są przez osoby niepełnosprawne.

72. W konsekwencji uważam, że zarzut czwarty Komisji powinien zostać uwzględniony.

VII – Wnioski

73. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi:

1) Stwierdzenie, że Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 98 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy poprzez zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do następujących kategorii towarów:

   — substancji medycznych, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych;

   — wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń, które obiektywnie mogą jedynie służyć zapobieganiu chorobom lub dolegliwościom, ich diagnozie, leczeniu lub łagodzeniu u ludzi lub zwierząt, lecz które nie są „zazwyczaj używane do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne”;

   — urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie mogą być używane do łagodzenia fizycznych ułomności zwierząt;

24 — Zobacz wytyczne Komitetu ds. podatku VAT, wytyczne wynikające z 54 posiedzenia w dniach od 16 do 18 lutego 1998 r., dostępne pod adresem: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

25 — COM(2008) 428 wersja ostateczna.

26 — Dyrektywa Rady z dnia 5 maja 2009 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 116, s.18).

— urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie są używane do łagodzenia skutków niepełnosprawności ludzi, lecz które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne.

2) Obciążenie Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania.