Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 9. marca 2017*

„Predhodno odločanje — Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Člen 98(2) — Priloga III, točki 3 in 4 — Načelo davčne nevtralnosti — Medicinske terapije s kisikom — Nižja stopnja DDV — Kisikove jeklenke — Splošna stopnja DDV — Koncentratorji kisika“

V zadevi C-573/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Cour d’appel de Liège (pritožbeno sodišče v Liègeu, Belgija) z odločbo z dne 28. oktobra 2015, ki je na Sodišče prispela 9. novembra 2015, v postopku

État belge

proti

Oxycure Belgium SA,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, A. Arabadjiev in C. G. Fernlund (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. septembra 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Oxycure Belgium SA F. Fosseur, odvetnik,

— za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, agenta, skupaj z D. Carmenom, izvedencem,

— za Evropsko komisijo J.-F. Brakeland in M. Owsiany-Hornung, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 20. oktobra 2016,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: francoščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 98(1) in (2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in Priloge III, točki 3 in 4, k tej direktivi z vidika načela davčne nevtralnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med État belge (država Belgija) in družbo Oxycure Belgium SA (v nadaljevanju: Oxycure) v zvezi z obdavčitvijo prodaje in/ali izposoje koncentratorjev kisika in pripomočkov za medicinske terapije s kisikom z davkom na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 4 Direktive o DDV je navedeno:

„Uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom [DDV], ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Skupnosti.“

4 Člen 96 te direktive določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

5 Člen 98(1) in (2) navedene direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[…]“

6 V točki 3 Priloge III k Direktivi o DDV so navedeni „farmacevtski izdelki, ki se običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini, skupaj z izdelki, ki se uporabljajo za preprečevanje zanositve in sanitarno zaščito“.

7 V točki 4 te priloge je navedena „medicinska oprema, pripomočki in druge naprave, ki se običajno uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izključno osebno rabo invalidne osebe, skupaj s popravili takšnega blaga ter dobava avtomobilskih sedežev za otroke“.

Belgijsko pravo

8 Kraljevi odlok št. 20 z dne 20. julija 1970 o določitvi stopnje davka na dodano vrednost ter razdelitvi blaga in storitev po teh stopnjah (v nadaljevanju: kraljevi odlok št. 20) določa, da se DDV obračuna po nižji stopnji 6 % za blago in storitve iz preglednice A.

9 V oddelku XXIII te preglednice A so med drugim navedeni „ortopedski pripomočki (tudi kirurški pasovi); pripomočki za zlome (opornice in podobno); zobne, očesne in druge proteze; aparati za izboljšanje sluha in drugi pripomočki, ki se nosijo na telesu ali vdelajo v telo, da bi odpravili hibo ali invalidnost; posamezni izdelki, oblikovani posebej za to, da jih imajo na sebi bolniki s stomo in osebe z inkontinenco, razen higienskih vložkov, ščitnikov perila, plenic in hlačnih plenic za otroke, mlajše od šestih let; posamezni pripomočki, ki so del umetne ledvice, vključno z opremo, ki se pri tem uporablja“, „aerosolne naprave in pribor zanje; posamezni izdelki za apliciranje mukolitika“ in „pumpice za vnos analgetikov“.

10 Oddelek XXXIV navedene preglednice A se nanaša na dajanje tega blaga v najem.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11 Oxycure je družba, katere glavna dejavnost je izposoja in prodaja koncentratorjev kisika. Ta vrsta naprave je sestavljena iz dela, ki je namenjen koncentraciji kisika iz zraka, ter nosne kanile ali obrazne maske in cevi za dovajanje kisika, ki so sestavni del naprave. Koncentratorji kisika omogočajo izvajanje kisikove terapije doma za bolnike, ki imajo respiratorno insuficienco ali drugo resno zdravstveno težavo, ki zahteva zdravljenje s kisikom, in katerih stanje se ne more več izboljšati z uporabo zdravil, kot so aerosoli in bronhodilatatorji.

12 Iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, je razvidno, da je belgijska davčna uprava pri pripravi zapisnika 26. novembra 2010 ugotovila, da je družba Oxycure v obdobju med 1. oktobrom 2007 in 31. marcem 2010 za izposojo in prodajo koncentratorjev kisika in njihovih pripomočkov uporabljala nižjo 6-odstotno stopnjo DDV, medtem ko bi se za te transakcije v skladu s kraljevim odlokom št. 20 morala uporabljati splošna 21-odstotna stopnja. Na podlagi tega zapisnika je bila izdana odredba, ki se je nanašala na dolgovane davke v višini 1.291.621,17 EUR in globo v višini 129.160 EUR.

13 Družba Oxycure je 28. decembra 2011 zoper to odredbo vložila tožbo pri tribunal de première instance de Namur (prvostopenjsko sodišče v Namurju, Belgija), ki je s sodbo z dne 25. aprila 2013 to odredbo razglasilo za nično.

14 Država Belgija je 27. junija 2013 zoper to sodbo vložila pritožbo pri cour d’appel de Liège (pritožbeno sodišče v Liègeu, Belgija).

15 To sodišče poudarja, da so koncentratorji kisika tako kot jeklenke z medicinskim kisikom in sistem s tekočim medicinskim kisikom eden od treh virov kisika, ki so na voljo na trgu, in da so vsi ti viri medsebojno zamenljivi in/ali komplementarni. Namreč, prvič, v skladu s poročilom Centre fédéral d’expertise des soins de santé belge (zvezni raziskovalni center za zdravstveno nego, Belgija) naj bi bil vsak vir na voljo v fiksnem modelu velike dimenzije in v obliki prenosnega modela majhne dimenzije. Iz tega poročila naj bi prav tako izhajalo, da so z vidika klinične učinkovitosti vse medicinske terapije s kisikom enakovredne. Nepomembno naj bi namreč bilo, na katerega od treh razpoložljivih načinov se kisik zagotovi in ali je vir fiksen ali prenosen, saj se razlike med temi načini apliciranja kisika nanašajo zgolj na udobnost (hrup, uporaba zunaj doma, razpoložljiva prostornina, možnost, da bolnik napolni prenosno napravo) in stroške za družbo. Drugič, belgijski predpisi o obveznem „zdravstvenem zavarovanju in nadomestilih“ priznavajo popolno medsebojno zamenljivost teh virov kisika, saj je kisikova jeklenka v primeru okvare vključena v povračljive stroške koncentratorja kisika.

16 Iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, je razvidno, da se v skladu z oddelkom XVII preglednice A kraljevega odloka št. 20 za jeklenke s kisikom uporablja nižja 6-odstotna stopnja DDV.

17 Ob upoštevanju teh ugotovitev se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba to preglednico, čeprav se noben njen oddelek izrecno ne nanaša na koncentratorje kisika, razlagati z vidika načel prava Unije, zlasti načela davčne nevtralnosti, ker se na koncentratorje kisika nanaša, vsaj implicitno, enako kot na druge načine zagotavljanja kisika.

18 V teh okoliščinah je Cour d'appel de Liège (pritožbeno sodišče v Liègeu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 98(1) in (2) Direktive o DDV v povezavi s točkama 3 in 4 Priloge III k tej direktivi ob upoštevanju zlasti načela nevtralnosti nasprotuje nacionalni določbi, ki določa nižjo stopnjo DDV za zdravljenje s kisikom z uporabo kisikovih jeklenk, medtem ko za zdravljenje s kisikom z uporabo koncentratorja kisika velja splošna stopnja DDV?“

Vprašanje za predhodno odločanje

19 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člen 98(1) in (2) Direktive o DDV ter točki 3 in 4 Priloge III k tej direktivi ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da se splošna stopnja DDV uporablja za dobavo ali izposojo koncentratorjev kisika, čeprav ta ureditev določa uporabo nižje stopnje DDV za dobavo kisikovih jeklenk.

20 Najprej je treba opozoriti, da se v skladu s členom 96 Direktive o DDV enaka stopnja DDV, in sicer splošna stopnja DDV, ki jo določi posamezna država članica, uporablja za dobavo blaga in opravljanje storitev (sodba z dne 4. junija 2015, Komisija/Združeno kraljestvo, C-161/14, neobjavljena, EU:C:2015:355, točka 22 in navedena sodna praksa).

21 Na podlagi člena 98 te direktive z odstopanjem od tega načela obstaja možnost uporabe nižjih stopenj DDV. V Prilogi III k navedeni direktivi so izčrpno naštete dobave blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz tega člena 98.

22 Namen te priloge je končnemu potrošniku, ki ga dokončno bremeni DDV, poceniti nekatero blago, ki se šteje za posebej potrebno, in mu s tem olajšati dostop do njega (sodba z dne 17. januarja 2013, Komisija/Španija, C-360/11, EU:C:2013:17, točka 48).

23 Kar zadeva dejansko vsebino Priloge III k Direktivi o DDV, je Sodišče presodilo, da je treba zakonodajalcu Unije priznati široko diskrecijsko pravico, glede na to, da mora ob sprejetju davčnega ukrepa sprejemati politične, gospodarske in socialne odločitve ter prednostno razvrščati različne interese ali mora izvesti kompleksne presoje (sodba z dne 7. marca 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, točka 54).

24 Poudariti je treba, da se je ta zakonodajalec s sprejetjem točk 3 in 4 Priloge III k Direktivi o DDV za dobavo nekaterih ločenih kategorij blaga odločil dovoliti uporabo nižje stopnje DDV namesto splošne stopnje.

25 Kot je razvidno iz besedila člena 98 Direktive o DDV, uporaba ene ali dveh nižjih stopenj ni obvezna. Je možnost, ki je z odstopanjem od načela, v skladu s katerim se uporablja splošna stopnja, priznana državam članicam. Iz ustaljene sodne prakse pa izhaja, da je treba določbe, ki pomenijo odstopanje od nekega načela, razlagati ozko (sodba z dne 17. junija 2010, Komisija/Francija, C-492/08, EU:C:2010:348, točka 35 in navedena sodna praksa).

26 Države članice se lahko načeloma zato odločijo, da bodo uporabile nižjo stopnjo DDV za farmacevtske izdelke, ki so navedeni v točki 3 Priloge III k Direktivi o DDV, ob tem pa uporabijo splošno stopnjo za medicinske pripomočke iz točke 4 te priloge. Prav tako se lahko odločijo za uporabo nižje stopnje DDV

za nekatere farmacevtske izdelke ali posebne medicinske pripomočke, med katerimi so tisti iz navedenih točk 3 in 4, ob tem da za preostale izdelke in pripomočke uporabijo splošno stopnjo. Države članice morajo vsekakor uporabiti splošno stopnjo za izdelke, ki jih ni v navedeni prilogi.

27 Iz tega izhaja, da je nacionalna zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki za koncentratorje kisika ne določa nižje stopnje DDV, načeloma v skladu s členom 98 Direktive o DDV.

28 Kadar pa se neka država članica odloči, da bo selektivno uporabila nižjo stopnjo DDV za nekatero posebno blago ali storitve iz Priloge III k Direktivi o DDV, mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti (glej v tem smislu sodbe z dne 3. aprila 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, točki 41 in 43; z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, točka 30, in z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz, C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točka 45).

29 Zato je treba za odgovor na zastavljeno vprašanje preveriti, ali nacionalna zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, posega v načelo davčne nevtralnosti.

30 Najprej je treba opozoriti, da to načelo nasprotuje temu, da bi se podobno blago ali podobne storitve, ki si medsebojno konkurirajo, z vidika DDV obravnavali različno (sodba z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točka 24 in navedena sodna praksa).

31 Vendar pa iz ustaljene sodne prakse izhaja, da to načelo ne dopušča razširitve področja uporabe nižje stopnje brez nedvoumne določbe (glej zlasti sodbi z dne 5. marca 2015, Komisija/Luxembourg, C-502/13, EU:C:2015:143, točka 51, in z dne 2. julija 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, točka 37).

32 To načelo namreč ni pravilo primarnega prava, ki bi bilo lahko povezano z veljavnostjo nižje stopnje, temveč je razlagalno načelo, ki ga je treba uporabiti skupaj z načelom ozke razlage nižje stopnje (glej v tem smislu sodbo z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, točka 45).

33 V obravnavanem primeru med strankami, ki so Sodišču predložile stališča, ni sporno, da koncentratorji kisika iz postopka v glavni stvari v nasprotju s kisikovimi jeklenkami ne spadajo na področje uporabe točke 3 Priloge III k Direktivi o DDV, ki se nanaša na nekatere farmacevtske izdelke, in sicer tiste, ki se običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini. Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da ta pojem „farmacevtski izdelki“, čeprav ni omejen na zdravila, ne zajema vseh medicinskih pripomočkov, opreme, naprav ali materiala (glej v tem smislu sodbo z dne 17. januarja 2013, Komisija/Španija, C-360/11, EU:C:2013:17, točke od 61 do 65).

34 Ta razlaga je podkrepljena s točko 4 navedene Priloge III, ki se nanaša prav na medicinske pripomočke za posebno uporabo (sodba z dne 17. januarja 2013, Komisija/Španija, C-360/11, EU:C:2013:17, točka 64). Ta določba se namreč nanaša na medicinsko opremo, pripomočke in druge naprave, ki se običajno uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, vendar le če so pridržani za izključno osebno rabo invalidnih oseb.

35 Ker pa očitno ni dokazano, da so koncentratorji kisika iz postopka v glavni stvari pridržani za „izključno osebno rabo invalidnih oseb“, ti pripomočki prav tako ne morejo spadati na področje uporabe Priloge III, točka 4, Direktive o DDV, vendar pa mora to preveriti predložitveno sodišče.

36 V teh okoliščinah in ob upoštevanju sodne prakse, navedene v točki 31 te sodbe, načelo davčne nevtralnosti državi članici, kakršna je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari in ki uporablja možnost, ki jo ima na voljo, da uporabi nižjo stopnjo DDV za posebne proizvode iz Priloge III, točka 3, Direktive o DDV, ne more naložiti razširitve te nižje stopnje na koncentratorje kisika, kljub temu da jih potrošnik zaznava kot podobne proizvodom, ki so upravičeni do te nižje stopnje.

37 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na predloženo vprašanje odgovoriti, da člen 98(1) in (2) Direktive o DDV ter točki 3 in 4 Priloge III k tej direktivi z vidika načela davčne nevtralnosti ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da se splošna stopnja DDV uporablja za dobavo ali izposojo koncentratorjev kisika, čeprav ta zakonodaja določa uporabo nižje stopnje DDV za dobavo kisikovih jeklenk.

Stroški

38 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člen 98(1) in (2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter točki 3 in 4 Priloge III k tej direktivi z vidika načela davčne nevtralnosti ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da se splošna stopnja davka na dodano vrednost uporablja za dobavo ali izposojo koncentratorjev kisika, čeprav ta zakonodaja določa uporabo nižje stopnje davka na dodano vrednost za dobavo kisikovih jeklenk.

Podpisi