Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 9 marca 2017 r.**

Odesłanie prejudycjalne — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 98 ust. 2 — Punkty 3 i 4 załącznika III — Zasada neutralności podatkowej — Terapia tlenowa — Obniżona stawka VAT — Butle tlenowe — Stawka podstawowa VAT — Koncentratory tlenu

W sprawie C-573/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Liège (sąd apelacyjny w Liège, Belgia) postanowieniem z dnia 28 października 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 listopada 2015 r., w postępowaniu:

État belge

przeciwko

Oxycure Belgium SA,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: V. Giacobbo-Peyronnel, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 września 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Oxycure Belgium SA przez F. Fosseura, adwokata,

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez D. Carmena, eksperta,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez J.F. Brakelanda oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 20 października 2016 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: francuski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT"), a także pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy w świetle zasady neutralności podatkowej.

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu między État belge (państwem belgijskim) a Oxycure Belgium SA (zwaną dalej „spółką Oxycure") w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „VAT") działalności polegającej na sprzedaży lub wynajmie koncentratorów tlenu i akcesoriów przeznaczonych do terapii tlenowej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 4 dyrektywy VAT stanowi:

„Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system [VAT], która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym".

4 Artykuł 96 tej dyrektywy stanowi:

„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".

5 Artykuł 98 ust. 1 i 2 omawianej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie mogą 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.

[…]".

6 W pkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT znajdują się „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".

7 W pkt 4 tegoż załącznika znajduje się „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".

Prawo belgijskie

8 Arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (dekret królewski nr 20 z dnia 20 lipca 1970 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od wartości dodanej oraz przypisania towarów i usług do poszczególnych stawek, zwany dalej „dekretem królewskim nr 20") przewiduje, że VAT jest pobierany według stawki obniżonej 6% w odniesieniu do towarów i usług określonych w tabeli A znajdującej się w tym dekrecie.

9 Rubryka XXIII tej tabeli A wymienia w szczególności „urządzenia ortopedyczne (w tym pasy chirurgiczne); produkty i aparaty wspomagające gojenie złamań (szyny chirurgiczne i tym podobne); produkty i urządzenia do protez dentystycznych, ocznych lub innych; aparaty słuchowe dla niesłyszących oraz pozostałe urządzenia zakładane, noszone lub wszczepiane, mające na celu skorygowanie wady lub niepełnosprawności; indywidualny sprzęt specjalnie zaprojektowany do noszenia przez pacjentów ze stomią i osób cierpiących na nietrzymanie moczu, z wyjątkiem podpasek higienicznych, wkładek higienicznych, pieluch i pielucho-majtek dla dzieci poniżej sześciu lat; akcesoria indywidualne stanowiące część sztucznej nerki, w tym używane torby", „urządzenia do aerozoli i ich akcesoria; sprzęt indywidualny do administrowania mukomystu" oraz „pompy infuzyjne do podawania leków przeciwbólowych".

10 Rubryka XXXIV wskazanej tabeli A dotyczy wynajmu tych towarów.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

11 Główną działalnością spółki Oxycure jest wynajem i sprzedaż koncentratorów tlenu. Urządzenia tego rodzaju składają się z części służącej do koncentrowania tlenu zawartego w otaczającym powietrzu oraz z kaniuli do podawania tlenu przez nos lub z maski tlenowej i przewodu tlenowego, które stanowią integralną część urządzenia. Koncentratory tlenu umożliwiają stosowanie tlenoterapii w warunkach domowych u pacjentów cierpiących na niewydolność oddechową lub inne ciężkie dolegliwości wymagające leczenia tlenem, których stan nie może się polepszyć, wraz ze stosowaniem lekarstw takich jak aerozole i środki rozszerzające oskrzela.

12 Z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy wynika, że w dniu 26 listopada 2010 r. belgijski organ podatkowy, przy sporządzaniu protokołu, stwierdził, że w okresie od 1 października 2007 r. do 31 marca 2010 r. spółka Oxycure stosowała do wynajmu i sprzedaży koncentratorów tlenu oraz akcesoriów do nich obniżoną stawkę VAT w wysokości 6%, chociaż na mocy dekretu królewskiego nr 20 transakcje te powinny były podlegać stawce podstawowej 21%. Na podstawie tego protokołu wydano decyzję nakazującą zapłatę kwoty 1 291 621,17 EUR z tytułu podatku należnego oraz kwoty 129 160 EUR z tytułu grzywny.

13 W dniu 28 grudnia 2011 r. spółka Oxycure złożyła odwołanie od tej decyzji do tribunal de première instance de Namur (sądu pierwszej instancji w Namurze, Belgia), który to sąd w wyroku z dnia 25 kwietnia 2013 r. uchylił tę decyzję.

14 W dniu 27 czerwca 2013 r. État belge (państwo belgijskie) wniosło apelację od tego wyroku do cour d'appel de Liège (sądu apelacyjnego w Liège, Belgia).

15 Sąd ów zauważa, że koncentratory tlenu – obok butli z tlenem medycznym i systemu z ciekłym tlenem medycznym – stanowią jedno z trzech dostępnych na rynku źródeł tlenu oraz że wszystkie te źródła są zamienne lub komplementarne. Po pierwsze, zgodnie ze sprawozdaniem Centre fédéral d'expertise des soins de santé (federalnego ośrodka ekspertyz w zakresie opieki medycznej, Belgia), każde ze źródeł jest bowiem dostępne w formie stacjonarnej o dużych rozmiarach oraz jako model przenośny o małych rozmiarach. Z tego sprawozdania wynika także, iż z punktu widzenia skuteczności klinicznej terapie

tlenowe mają charakter równorzędny. Nie ma bowiem większego znaczenia, czy tlen jest dostarczany tym czy innym z trzech dostępnych sposobów i czy źródło tlenu jest stałe lub przenośne, jako że różnice między tymi sposobami dotyczą wyłącznie kwestii wygody (hałas, stosowanie w warunkach innych niż domowe, dostępny rozmiar, napełnianie modelu przenośnego przez pacjenta) oraz kosztów dla społeczeństwa. Po drugie, belgijskie uregulowanie dotyczące obowiązkowego ubezpieczenia „zdrowotnego i świadczeń z tytułu niezdolności do pracy" uznaje te źródła tlenu za całkowicie zamienne, ponieważ do podlegających refundacji kosztów koncentratora tlenu zalicza się koszt awaryjnej butli tlenowej.

16 Z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy wynika, że zgodnie z rubryką XVII tabeli A dekretu królewskiego nr 20 obniżona stawka VAT w wysokości 6% ma zastosowanie do butli tlenowych.

17 W świetle tych rozważań sąd odsyłający ma wątpliwości, czy należy uznać, że tabela ta, nawet jeśli żadna z jej rubryk nie odnosi się jednoznacznie do koncentratorów tlenu, powinna być interpretowana w świetle zasad prawa Unii, w szczególności zasady neutralności podatkowej, jako dotycząca, przynajmniej w sposób dorozumiany, koncentratorów tlenu, jak również innych sposobów natleniania.

18 W tych okolicznościach cour d'appel de Liège (sąd apelacyjny w Liège) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy, biorąc pod uwagę w szczególności zasadę neutralności podatkowej, stoi na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który przewiduje obniżoną stawkę VAT do leczenia tlenem za pomocą butli tlenowej, podczas gdy leczenie tlenem za pomocą koncentratora tlenu podlega podstawowej stawce VAT?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT oraz pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy w związku z zasadą neutralności podatkowej stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje, że podstawowa stawka VAT ma zastosowanie do dostaw lub wynajmu koncentratorów tlenu, chociaż uregulowanie to przewiduje obniżoną stawkę VAT w odniesieniu do dostawy butli tlenowych.

20 Tytułem wstępu należy przypomnieć, iż zgodnie z art. 96 dyrektywy VAT jednakowa stawka VAT, mianowicie stawka podstawowa określana przez każde państwo członkowskie, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług (wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-161/14, niepublikowany, EU:C:2015:355, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 W drodze odstępstwa od tej zasady, na podstawie art. 98 owej dyrektywy, została przewidziana możliwość zastosowania obniżonych stawek VAT. Załącznik III do rzeczonej dyrektywy wymienia w sposób wyczerpujący kategorie dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98.

22 Celem tego załącznika jest uczynienie tańszymi, a więc dostępniejszymi dla konsumenta końcowego, który ostatecznie ponosi ciężar VAT, niektórych towarów uważanych za szczególnie niezbędne (wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 48).

23 Co się tyczy szczególnej treści załącznika III do dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, że należy dopuścić stosowanie szerokiego zakresu uznania przez prawodawcę Unii, ponieważ przy przyjmowaniu przepisu o charakterze podatkowym powinien on dokonywać wyborów o charakterze politycznym, ekonomicznym oraz społecznym, a także wyważać rozbieżne interesy lub dokonywać złożonych ocen (wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 54).

24 Trzeba zauważyć, że prawodawca ów, przyjmując pkt 3 i 4 załącznika III do dyrektywy VAT, zdecydował się pozwolić na stosowanie obniżonej stawki VAT zamiast stawki podstawowej w odniesieniu do dostaw niektórych odrębnych kategorii towarów.

25 Jak wynika z brzmienia art. 98 dyrektywy VAT, zastosowanie jednej lub dwóch obniżonych stawek VAT nie jest obowiązkowe. Przepis ów stanowi możliwość przyznaną państwom członkowskim w drodze odstępstwa od zasady, zgodnie z którą stosowana jest podstawowa stawka. Z utrwalonego orzecznictwa wynika zaś, że przepisy mające charakter wyjątku od zasady należy interpretować ściśle (wyrok z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja, C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Dlatego też państwa członkowskie mogą, co do zasady, wybrać stosowanie obniżonej stawki VAT do produktów farmaceutycznych, o których mowa w pkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT, stosując jednocześnie stawkę podstawową do wyrobów medycznych określonych w pkt 4 tego załącznika. Mogą one także zdecydować się na stosowanie obniżonej stawki VAT w odniesieniu do niektórych produktów farmaceutycznych lub szczególnych wyrobów medycznych spośród tych określonych w pkt 3 i 4, stosując jednocześnie stawkę podstawową do pozostałych spośród tych produktów lub wyrobów. W każdym razie państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania stawki podstawowej do produktów niewymienionych w omawianym załączniku.

27 Wynika stąd, iż uregulowanie prawa krajowego takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które nie przewiduje obniżonej stawki VAT dla koncentratorów tlenu, jest co do zasady zgodne z art. 98 dyrektywy VAT.

28 Niemniej, gdy państwo członkowskie podejmuje decyzję o wybiórczym stosowaniu obniżonej stawki VAT do niektórych dostaw towarów lub świadczeń usług znajdujących się w załączniku III do dyrektywy VAT, musi ono przestrzegać zasady neutralności podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 kwietnia 2008 r., Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, pkt 41, 43; z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja, C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 30; a także z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 45).

29 W rezultacie, w celu udzielenia odpowiedzi na postawione pytanie należy zbadać, czy uregulowanie prawa krajowego takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym narusza zasadę neutralności podatkowej.

30 Na wstępie należy przypomnieć, że zasada ta stoi na przeszkodzie temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (wyrok z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Z utrwalonego orzecznictwa wynika jednak, iż zasada ta nie pozwala na rozszerzenie zakresu stosowania stawki obniżonej w braku jednoznacznego przepisu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg, C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 51; z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 37).

32 Zasada ta nie jest bowiem normą prawa pierwotnego, od której może zależeć ważność obniżonej stawki, lecz regułą interpretacyjną, którą należy stosować równolegle z zasadą ścisłej wykładni obniżonych stawek (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 45).

33 W niniejszej sprawie uczestnicy postępowania, którzy przedstawili Trybunałowi uwagi, są zgodni co do tego, że rozpatrywane w postępowaniu głównym koncentratory tlenu, w odróżnieniu od butli tlenowych, nie są objęte zakresem pkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT, który dotyczy niektórych

produktów farmaceutycznych, a mianowicie tych zazwyczaj wykorzystywanych dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że to pojęcie „produktów farmaceutycznych", chociaż nie jest ograniczone do produktów leczniczych, nie obejmuje każdego wyrobu, sprzętu, wyposażenia i urządzenia do użytku medycznego lub weterynaryjnego (zob. podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 61–65).

34 Wykładnię tę potwierdza pkt 4 omawianego załącznika III, który to punkt wyraźnie dotyczy wyrobów medycznych do szczególnego użytku (wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 64). Przepis ów dotyczy bowiem sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń przeznaczonych zwykle do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, jedynie gdy są one przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne.

35 Otóż w zakresie, w jakim nie wydaje się wykazane, że rozpatrywane w postępowaniu głównym kondensatory tlenu są przeznaczone „wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne", wyroby te nie mogą także wchodzić w zakres stosowania pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego.

36 W tych okolicznościach, biorąc pod uwagę przywołane w pkt 31 niniejszego wyroku orzecznictwo, zasada neutralności podatkowej nie może wymagać od państwa członkowskiego takiego jak w postępowaniu głównym, które korzysta ze stworzonej mu możliwości zastosowania obniżonej stawki VAT do szczególnych produktów wymienionych w pkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT, obowiązku rozszerzenia tej obniżonej stawki na koncentratory tlenu, nawet jeśli są one postrzegane przez konsumentów jako podobne do produktów korzystających z owej obniżonej stawki.

37 W świetle wszystkich powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT oraz pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy w związku z zasadą neutralności podatkowej nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje, że podstawowa stawka VAT ma zastosowanie do dostaw lub wynajmu koncentratorów tlenu, chociaż uregulowanie to przewiduje obniżoną stawkę VAT w odniesieniu do dostawy butli tlenowych.

W przedmiocie kosztów

38 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 98 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy w związku z zasadą neutralności podatkowej nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje, że podstawowa stawka podatku od wartości dodanej ma zastosowanie do dostaw lub wynajmu koncentratorów tlenu, chociaż uregulowanie to przewiduje obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej w odniesieniu do dostawy butli tlenowych.

Podpisy