

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

9 päivänä maaliskuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 98 artiklan 2 kohta – Liitteessä III olevat 3 ja 4 kohta – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Hapinhoito – Alennettu arvonlisäverokanta – Hapipullot – Yleinen arvonlisäverokanta – Hapirikastimet

Asiassa C-573/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Cour d'appel de Liège (Belgia) on esittänyt 28.10.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.11.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Belgian valtio

vastaa

Oxycure Belgium SA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Giacobbo-Peyronnel,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 19.9.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Oxycure Belgium SA, edustajanaan F. Fosseur, avocat,
 - Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja M. J.-C. Halleux, avustajanaan asiantuntija D. Carmen,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään M. J.-F. Brakeland ja M. Owsiany-Hornung,
- kuultuaan julkisasiamiehen 20.10.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
- on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 98 artiklan 1 ja 2 kohdan ja direktiivin liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Belgian valtio ja Oxycure Belgium SA (jäljempänä Oxycure) ja joka koskee arvonlisäveron soveltamista happihoitoon tarkoitettujen rikastinten ja lisävarusteiden myyntiin ja/tai vuokraukseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 4 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.”

4 Kyseisen direktiivin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”

5 Direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

— — ”

6 Arvonlisäverodirektiiviin liitteessä III olevassa 3 kohdassa mainitaan ”farmakologiset [oikeammin: farmaseuttiset] tuotteet, joita tavallisesti käytetään terveydenhoidossa, sairauksien ehkäisemisessä sekä lääketieteellisessä ja eläinlääketieteellisessä hoidossa, mukaan lukien ehkäisyyn ja naisten hygieniaan tarkoitetut tuotteet;”

7 Tämän liitteen 4 kohdassa mainitaan ”vammaisen henkilön henkilökohtaiseen ja yksinomaiseen käyttöön tavallisesti vammojen lieventämiseksi tai hoitamiseksi tarkoitetut lääketieteelliset laitteet, apuvälineet ja muut laitteet, mukaan lukien näiden tavaroiden korjaus, sekä autojen lastenistuinten luovutus”.

Belgian oikeus

8 Arvonlisäveron verokannasta ja eri tavaroihin ja palveluihin sovellettavista verokannoista 20.7.1970 tehdyssä kuninkaan päätöksessä nro 20 säädetään, että arvonlisäverokanta on tämän päätöksen liitteenä olevassa taulukossa A mainittujen tavaroiden ja palveluiden osalta 6 prosenttia.

9 Tässä taulukossa A olevassa XXIII luvussa mainitaan muun muassa ”ortopediset välineet

(mukaan lukien tukiliivit ja kirurgiset liivit), tuotteet ja välineet murtumia varten (lastat, muotoiltavat lastat ja vastaavat); hammasproteesit, silmäproteesit ja muut proteesit sekä proteesivarusteet; kuulolaitteet sekä muut vamman tai vajavuuden kompensoimiseksi mukana pidettävät tai kannettavat tai kehoon istutettavat välineet; yksittäiset tarvikkeet, jotka on valmistettu erityisesti sellaisten potilaiden käytettäväksi, joilla on avanne tai jotka kärsivät virtsankarkailusta, lukuun ottamatta terveyssiteitä, pikkuhousunsuojia ja alle kuusivuotiaille lapsille tarkoitettuja vaippoja; keinomunuaisen yhteydessä käytettävät yksittäiset lisävarusteet mukaan lukien käytettävät pussit” sekä ”sumuttimet ja niiden lisävarusteet, yksittäiset tarvikkeet Mucomystin annostelua varten” ja ”pumput suonensisäistä kipulääkitystä varten”.

10 Mainitussa taulukossa A oleva XXXIV luku koskee näiden tavaroiden vuokrausta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Oxycure on yhtiö, joka harjoittaa pääasiallisesti happirikastinten myyntiä ja vuokrausta. Tämäntyyppinen laite sisältää hapen rikastuttamiseen ilmasta tarkoitetun osan sekä happiviikset tai happimaskin ja happiletkun, jotka ovat laitteen kiinteitä osia. Happirikastimet mahdollistavat kotona suoritettavan happihoidon potilaille, jotka kärsivät hengitysvajauksesta tai muusta happihoitoa edellyttävästä vakavasta vajaatoiminnasta ja joiden tilaa ei voida enää saada paremmaksi sumutteiden ja bronkodilataattoreiden kaltaisten lääkkeiden avulla.

12 Unionin tuomioistuimen käytössä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että Belgian veroviranomaiset ovat 26.11.2010 laatimassaan raportissa todenneet, että Oxycure oli soveltanut 1.10.2007–31.3.2010 happirikastimien ja niiden lisävarusteiden vuokraukseen ja myyntiin alennettua 6 prosentin arvonlisäverokantaa, vaikka näihin toimiin olisi pitänyt soveltaa yleistä 21 prosentin arvonlisäverokantaa kuninkaan päätöksen nro 20 mukaisesti. Tämän raportin perusteella annettiin maksuunpanopäätös, jossa vaadittiin maksamaan 1 291 621,17 euroa arvonlisäveroa ja 129 160 euroa seuraamusmaksua.

13 Oxycure nosti 28.12.2011 kanteen tribunal de première instance de Namurissa (Belgia), joka kumosi maksuunpanopäätöksen 25.4.2013 antamallaan tuomiolla.

14 Belgian valtio valitti tästä tuomiosta 27.6.2013 cour d’appel de Liègeen (Belgia).

15 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että happirikastimet ovat lääkehappipullojen ja nestemäisen lääkehapen järjestelmän kanssa yksi markkinoilla saatavista kolmesta hapen lähteistä ja että kaikki nämä lähteet ovat keskenään vaihdettavissa ja/tai toisiaan täydentäviä. Yhtäältä nimittäin Centre fédéral belge des soins de santén (Belgia) tekemän selvityksen mukaan kustakin menetelmästä on saatavilla iso kiinteä malli ja pieni kannettava malli. Tästä selvityksestä käy myös ilmi, että happihoidot vastaavat kliinisen tehon kannalta toisiaan. On nimittäin niin, että sillä, mitä näistä kolmesta menetelmästä hapen toimittamiseen käytetään, ja sillä, onko hapen lähde kiinteässä vai kannettavassa muodossa, on vain vähän merkitystä, koska näiden toimittamismenetelmien erot liittyvät yksinomaan käyttömukavuutta koskeviin kysymyksiin (melutaso, käyttäminen kodin ulkopuolella, käytössä oleva määrä, potilaan mahdollisuus täyttää kannettava laite) ja yhteiskunnalle aiheutuviin kustannuksiin. Toisaalta pakollista ”sairausvakuutusta ja korvauksia” koskevassa Belgian lainsäädännössä tunnustetaan näiden hapen lähteiden täydellinen keskinäinen vaihdettavuus, sillä varahappipullo sisältyy happirikastimen korvattaviin kustannuksiin.

16 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että kuninkaan päätöksessä nro 20 olevan taulukon A XVIII luvun mukaan 6 prosentin alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan happipulloihin.

17 Näiden seikkojen perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko tätä taulukkoa, vaikka sen yksikään otsikko ei nimenomaisesti koske happirikastimia, tulkittava unionin oikeuden periaatteisiin ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen nähden niin, että se koskee ainakin implisiittisesti samalla tavalla happirikastimia ja muita happihoitomenetelmiä.

18 Näitä olosuhteissa Cour d'appel de Liège on päättänyt lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohta, luettuina yhdessä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan kanssa, kun otetaan erityisesti huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate, esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan happipullojen avulla toteutettavaan happihoitoon sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa, kun taas happirikastimen avulla toteutettavaan happihoitoon sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kysymyksellään, ovatko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohta ja direktiivin liitteessä III olevat 3 ja 4 kohta, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan happirikastinten luovutukseen tai vuokraukseen sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa, vaikka tämän säännösten mukaan happipullojen luovutukseen sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa.

20 Aluksi on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan samaa arvonlisäverokantaa eli kunkin jäsenvaltion yleistä arvonlisäverokantaa on sovellettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin (tuomio 4.6.2015, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-161/14, ei julkaistu, EU:C:2015:355, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Poikkeuksena tästä periaatteesta kyseisen direktiivin 98 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja. Mainitun direktiivin liitteessä III luetellaan tyhjentävästi tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, joihin voidaan soveltaa kyseisessä 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja.

22 Tämän liitteen tarkoitus on, että tietyt erityisen tarpeelliset tuotteet tulisivat halvemmiksi ja olisivat helpommin arvonlisäveron lopulta maksavan loppukuluttajan saatavilla (tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja, C-360/11, EU:C:2013:17, 48 kohta).

23 Arvonlisäverodirektiivin liitteen III erityisestä sisällöstä unionin tuomioistuin on katsonut, että unionin lainsäätäjälle on tunnustettava laaja harkintavalta, koska toteuttaessa verotukseen liittyvää toimenpidettä unionin lainsäätäjältä edellytetään poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten valintojen tekemistä ja erilaisten intressien asettamista järjestykseen tai monitahoisten arviointien suorittamista (tuomio 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:2017:174, 54 kohta).

24 On todettava, että lainsäätäjä on arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevia 3 ja 4 kohtaa säätäessään päättänyt sallia alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen yleisen arvonlisäverokannan sijaan tiettyjen määrättyjen tavararyhmien luovutuksiin.

25 Kuten arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan sanamuodosta käy ilmi, yhden tai kahden alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen ei ole pakollista. Se on jäsenvaltioille annettu mahdollisuus poiketa yleisen verokannan soveltamista koskevasta periaatteesta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan säännöksiä, jotka muodostavat poikkeuksen jostakin periaatteesta, on kuitenkin tulkittava suppeasti (tuomio 17.6.2010, komissio v. Ranska, C-492/08, EU:C:2010:348,

35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Näin ollen jäsenvaltiot voivat pääsääntöisesti soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 3 kohdassa tarkoitettuihin farmaseuttisiin tuotteisiin ja soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa tämän liitteen 4 kohdassa tarkoitettuihin lääketieteellisiin laitteisiin. Ne voivat myös päättää alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta tiettyihin mainituissa 3 ja 4 kohdassa tarkoitettuihin farmaseuttisiin tuotteisiin tai lääketieteellisiin laitteisiin ja silti soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa muihin tällaisiin tuotteisiin tai laitteisiin. Jäsenvaltioiden on joka tapauksessa sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa tuotteisiin, joita ei mainita kyseisessä liitteessä.

27 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö, jossa ei säädetä happirikastimiin sovellettavasta alennetusta arvonlisäverokannasta, on lähtökohtaisesti sopusoinnussa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan kanssa.

28 Kun jäsenvaltio päättää soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti tiettyihin liitteessä III mainittuihin tavaroihin tai palveluihin, sen on kuitenkin noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. vastaavasti tuomio 3.4.2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, 41 ja 43 kohta; tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 30 kohta ja tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 45 kohta).

29 Näin ollen esitettyyn kysymykseen vastaamiseksi on selvitettävä, loukkaako pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

30 Aluksi on todettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy kuitenkin ilmi, että tämä periaate ei voi olla perustana alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalan laajentamiselle yksiselitteisen säännöksen puuttuessa (ks. mm. tuomio 5.3.2015, komissio v. Luxemburg, C-502/13, EU:C:2015:143, 51 kohta ja tuomio 2.7.2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, 37 kohta).

32 Mainittu periaate ei nimittäin ole primaarioikeuden määräys, joka voisi määrittää alennetun verokannan pätevyyden, vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti alennettujen verokantojen suppean tulkinnan periaatteen kanssa (ks. vastaavasti tuomio 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, 45 kohta).

33 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimessa huomautuksia esittäneiden osapuolten välillä on kiistatonta, että pääasiassa kyseessä olevat happirikastimet eivät – toisin kuin happipullot – kuulu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 3 kohdan, joka koskee tiettyjä farmaseuttisia tuotteita, joita tavallisesti käytetään terveydenhoidossa, sairauksien ehkäisemisessä sekä lääketieteellisessä ja eläinlääketieteellisessä hoidossa, soveltamisalaan. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa nimittäin se, että vaikka farmaseuttisen tuotteen käsite ei rajoitu lääkkeisiin, se ei kata mitä tahansa lääkinnällistä tuotetta, laitetta, välinettä tai ainetta (ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja, C-360/11, EU:C:2013:17, 61–65 kohta).

34 Tätä tulkintaa tukee arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 4 kohta, jossa tarkoitetaan nimenomaisesti erityiseen käyttöön tarkoitettuja lääkinnällisiä tuotteita (tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja, C-360/11, EU:C:2013:17, 64 kohta). Tämä säännös nimittäin koskee tavallisesti vammojen lieventämiseksi tai hoitamiseksi tarkoitettuja lääketieteellisiä laitteita, apuvälineitä ja

muita laitteita vain, mikäli ne on tarkoitettu vammaisen henkilön henkilökohtaiseen ja yksinomaiseen käyttöön.

35 Koska ei vaikuta siltä, että pääasiassa kyseessä olevat happirikastimet on varattu ”vammaisen henkilön henkilökohtaiseen ja yksinomaiseen käyttöön”, nämä tuotteet eivät kuulu myöskään arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 4 kohdan soveltamisalaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava.

36 Näissä olosuhteissa, kun otetaan huomioon tämän tuomion 31 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, verotuksen neutraalisuuden periaate ei velvoita pääasiassa kyseessä olevan kaltaista jäsenvaltiota, joka on käyttänyt sille annettua mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 3 kohdassa mainittuihin erityisiin tuotteisiin, laajentamaan tätä alennettua arvonlisäverokantaa happirikastimiin siinäkin tapauksessa, että kuluttaja mieltää ne samankaltaisiksi sellaisten tuotteiden kanssa, joihin sovelletaan tätä alennettua arvonlisäverokantaa.

37 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohta ja tämän direktiivin liitteessä III olevat 3 ja 4 kohta, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan happirikastinten luovutukseen tai vuokraukseen sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa, vaikka tämän säännösten mukaan happipullojen luovutukseen sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa.

Oikeudenkäyntikulut

38 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 1 ja 2 kohta ja tämän direktiivin liitteessä III olevat 3 ja 4 kohta, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan happirikastinten luovutukseen tai vuokraukseen sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa, vaikka tämän säännösten mukaan happipullojen luovutukseen sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.