

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

9. ožujka 2017.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 98. stavak 2. – Prilog III. točke 3. i 4. – Načelo porezne neutralnosti – Medicinska terapija kisikom – Snižena stopa PDV-a – Cilindri s kisikom – Standardna stopa PDV-a – Koncentratori kisika”

U predmetu C-573/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour d'appel de Liège (Žalbeni sud u Liègeu, Belgija), odlukom od 28. listopada 2015., koju je Sud zaprimio 9. studenoga 2015., u postupku

État belge

protiv

Oxycure Belgium SA,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, A. Arabadjiev i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 19. rujna 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Oxycure Belgium SA, F. Fosseur, odvjetnik,
- za belgijsku vladu, M. Jacobs i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata, uz asistenciju D. Carmena, stručnjaka,

- za Europsku komisiju, J.-F. Brakeland i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 20. listopada 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98. stavaka 1. i 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i točka 3. i 4. Priloga III. toj direktivi, s obzirom na načelo porezne neutralnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između État belge (Belgijska Država) i Oxycure Belgium SA (u daljnjem tekstu: Oxycure) u vezi s oporezivanjem porezom na dodanu vrijednost (PDV) djelatnosti prodaje i/ili najma koncentratora kisika i pribora namijenjenog medicinskoj terapiji kisikom.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U uvodnoj izjavi 4. Direktive o PDV-u propisano je:

„Postizanje cilja uspostavljanja unutarnjeg tržišta pretpostavlja primjenu zakonodavstva o porezu na promet u državama članicama koje ne narušava uvjete tržišnog natjecanja ni ne sprežava slobodno kretanje robe i usluga. Stoga je potrebno postići takvo usklađenje zakonodavstva o porezima na promet pomoću sustava [PDV-a], kojim će se, što je više moguće, ukloniti prepreke koji mogu narušavati uvjete tržišnog natjecanja, bilo na nacionalnoj ili na razini Zajednice.”

4 Članak 96. te direktive određuje:

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

5 Članak 98. stavci 1. i 2. navedene direktive predviđaju:

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

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

[...]”

6 U točki 3. Priloga III. Direktivi o PDV-u navedeni su „farmaceutski proizvodi koji se obično koriste za zdravstvenu njegu, sprežavanje bolesti, te za liječenje u medicinske i veterinarske svrhe, uključujući proizvode koji se koriste za kontracepciju i sanitarnu zaštitu”.

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

Belgijsko pravo

8 Kraljevska uredba br. 20 od 20. srpnja 1970. o određivanju stope poreza na dodanu vrijednost i utvrđivanju raspodjele robe i usluga prema tim stopama (u daljnjem tekstu: Kraljevska uredba br. 20) propisuje da se PDV naplaćuje po sniženoj stopi od 6 % za robu i usluge navedene u njezinoj tablici A.

9 Rubrika XXIII. navedene tablice A osobito navodi „ortopedska pomagala (uključujući medicinsko-kirurške pojaseve); pomagala za prijelome (šine, udlage i slično); umjetni dijelovi tijela,

uklju?uju?i zubne i o?ne proteze; aparate za poboljšanje sluha i ostale ure?aje koje se nosi ili ugra?uje u tijelo kako bi nadoknadili nedostatak ili invalidnost; pojedina?ni materijali posebno izra?eni kako bi ih nosili bolesnici sa stomom i osobe koje pate od inkontinencije; izuzev higijenskih uložaka, dnevnih uložaka i pelena i pelena-ga?ica za djecu mla?u od šest godina, pojedina?ni pribor koji je dio umjetnog bubrega, uklju?uju?i zaštitne prevlake kojima se pri tome koristi", „aerosolne naprave i njihov pribor; pojedina?ni materijali za primjenu mukolitika" i „pumpice za unos analgetika".

10 Rubrika XXXIV. navedene tablice odnosi se na iznajmljivanje te robe.

Glavni postupak i prethodno pitanje

11 Oxycore je trgova?ko društvo ?ija je glavna djelatnost iznajmljivanje i prodaja koncentratora kisika. Takva vrsta ure?aja sadržava dio koji služi koncentriranju kisika sadržanog u zraku, kao i nosnu kanilu ili masku za kisik i cijev za dovod kisika koji ?ine sastavni dio ure?aja. Koncentratori kisika omogu?uju provo?enje ku?ne terapije kisikom za bolesnike koji boluju od respiratorne insuficijencije ili drugog ozbiljnog zdravstvenog stanja koje zahtijeva terapiju kisikom i ?ije se zdravstveno stanje više ne može poboljšati upotrebom lijekova kao što su aerosoli ili bronhodilatori.

12 Iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da je belgijska porezna uprava prilikom sastavljanja zapisnika 26. studenoga 2010. utvrdila da je tijekom razdoblja od 1. listopada 2007. do 31. ožujka 2010. Oxycore na iznajmljivanje i prodaju koncentratora kisika i njihove opreme primijenio sniženu stopu PDV-a od 6 %, dok se na te transakcije trebala primijeniti standardna stopa od 21 % primjenom Kraljevske uredbe br. 20. Na temelju tog zapisnika izdano je rješenje koje se odnosi na naplatu poreza u iznosu od 1 291 621,17 eura i nov?ane kazne u iznosu od 129 160 eura.

13 Dana 28. prosinca 2011. Oxycore je podnio tužbu protiv toga rješenja pred Tribunal de première instance de Namur (prvostupanjski sud u Namuru, Belgija), koji je to rješenje poništio presudom od 25. travnja 2013.

14 Dana 27. lipnja 2013. Belgijska Država uložila je žalbu protiv te presude pred Cour d'appel de Liège (žalbeni sud u Liégeu, Belgija).

15 Taj sud isti?e da su koncentratori kisika, zajedno s cilindrima medicinskog kisika i sustavom teku?eg medicinskog kisika, jedan od tri izvora kisika koji su dostupni na tržištu i da su svi ti izvori me?usobno zamjenjivi i/ili komplementarni. Naime, s jedne strane, prema izvještaju Centre fédéral d'expertise des soins de santé (Belgijski savezni referentni centar za zdravstvenu njegu) svaki je izvor dostupan u velikom fiksnom obliku i malom prijenosnom modelu. Iz tog izvještaja tako?er proizlazi da su sa stajališta klini?ke u?inkovitosti sve terapije kisikom jednakovrijedne. Naime, nije osobito važno iz kojeg se od tih triju izvora kisik dobiva i radi li se o fiksnom ili prijenosnom izvoru jer su razlike koje postoje me?u tim na?inima primanja kisika uvjetovane jedino udobnoš?u (buka, korištenje izvan doma, raspoloživa zapremnina, prijenosni model koji puni pacijenta) i troškom za društvo. S druge strane, belgijski propisi o obveznom osiguranju za „zdravstvenu njegu i naknade" priznaju potpunu me?uzamjenjivost tih izvora kisika te je cilindar s kisikom za slu?aj kvara uklju?en u troškove koji se nadokna?uju za koncentrator kisika.

16 Iz spisa kojim raspolaže sud proizlazi da se, primjenom rubrike XVII. tablice A Kraljevske uredbe br. 20, na cilindre s kisikom primjenjuje snižena stopa PDV-a od 6 %.

17 S obzirom na ta razmatranja, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li smatrati da tu tablicu, ?ak pod pretpostavkom da nijedna od njezinih rubrika izri?ito na navodi koncentratore kisika, treba tuma?iti uvažavaju?i na?ela prava Unije, i osobito na?elo porezne neutralnosti, na na?in da

obuhvaća, barem prešutno, koncentratore kisika po istoj osnovi kao i druge izvore oksigenacije.

18 U tim je okolnostima Cour d'appel de Liège (žalbeni sud u Liègeu) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li nacionalna odredba koja predviđa sniženu stopu PDV-a primjenjivu za liječenje kisikom pomoću cilindara s kisikom, dok se na liječenje kisikom pomoću koncentratora kisika primjenjuje standardna stopa PDV-a, protivna članku 98. stavcima 1. i 2. Direktive o PDV-u, zajedno s točkama 3. i 4. Priloga III. Direktivi o PDV-u, uzimajući osobito u obzir načelo neutralnosti?”

O prethodnom pitanju

19 Svojim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se članku 98. stavcima 1. i 2. Direktive o PDV-u, s obzirom na načelo fiskalne neutralnosti nacionalni propis poput onoga u glavnom postupku koji predviđa primjenu standardne stope PDV-a na isporuku ili najam koncentratora kisika, iako taj nacionalni propis predviđa primjenu snižene stope PDV-a na isporuku cilindara s kisikom.

20 Uvodno, treba podsjetiti da se prema članku 96. Direktive o PDV-u ista stopa PDV-a, to jest standardna stopa, primjenjuje na isporuke robe i isporuke usluga (presuda od 4. lipnja 2015., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-161/14, neobjavljena, EU:C:2015:355, t. 22. i navedena sudska praksa).

21 Odstupanjem od tog načela, na temelju članka 98. te direktive predviđena je mogućnost primjene sniženih stopa PDV-a. Prilog III. navedenoj direktivi detaljno nabroja kategorije isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope navedene u članku 98.

22 Svrha tog priloga je uiniti jeftinijom – i stoga dostupnijom krajnjem potrošaču, koji u konačnici snosi PDV – određenu robu koja se smatra osobito potrebnom (presuda od 17. siječnja 2013., Komisija/Španjolska, C-360/11, EU:C:2013:17, t. 48.).

23 Što se tiče specifičnog sadržaja Priloga III. Direktivi o PDV-u, Sud je presudio da zakonodavcu Unije treba priznati široku diskrecijsku ovlast, s obzirom na to da je pozvan, kada donosi neku mjeru porezne naravi, provesti politike, gospodarske i socijalne izbore i hijerarhizirati različite interese ili izvršiti složene ocjene (presuda od 7. ožujka 2017., RPO, C-390/15, EU:2017:174, t. 54.).

24 Treba istaknuti da je taj zakonodavac, s obzirom na to da je usvojio točke 3. i 4. Priloga III. Direktivi o PDV-u, odabrao dopustiti primjenu snižene stope PDV-a, umjesto standardne stope, na isporuku određenih posebnih kategorija robe.

25 Kao što proizlazi iz teksta članka 98. Direktive o PDV-u, primjena jedne ili dviju sniženih stopa nije obvezna. Ona je mogućnost koja se priznaje državama članicama odstupanjem od načela prema kojem se primjenjuje standardna stopa. Međutim, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da odredbe koje imaju karakter odstupanja treba u načelu tumačiti usko (presuda od 17. lipnja 2010., Komisija/Francuska, C-492/08, EU:C:2010:348, t. 35. i navedena sudska praksa).

26 Stoga države članice mogu, u načelu, izabrati primjenu snižene stope PDV-a na farmaceutske proizvode koji su navedeni u točki 3. Priloga III. Direktivi o PDV-u, primjenjujući pritom standardnu stopu na medicinska pomagala iz točke 4. toga priloga. One također mogu izabrati primjenu snižene stope PDV-a na određene specifične farmaceutske proizvode ili medicinska pomagala među kojima su oni navedeni u točkama 3. i 4., primjenjujući pritom standardnu stopu na ostale proizvode ili pomagala. U svakom slučaju države članice mogu

primijeniti standardnu stopu na proizvode koji se ne nalaze u navedenom prilogu.

27 Proizlazi da je nacionalno zakonodavstvo, poput onoga u glavnom postupku, koje ne predviđa sniženu stopu PDV-a za koncentratore kisika, u načelu, u skladu s člankom 98. Direktive o PDV-u.

28 Međutim, kada određena država članica odluči na selektivan način primjenjivati sniženu stopu PDV-a na određenu robu ili usluge navedene u Prilogu III. Direktivi o PDV-u, mora poštovati načelo porezne neutralnosti (vidjeti, u tom smislu, presude od 3. travnja 2008., *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, t. 41. i 43., od 6. svibnja 2010., *Komisija/Francuska*, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 30., i presudu od 27. veljače 2014., *Pro Med Logistik i Pongratz*, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 45.).

29 Stoga je, radi odgovora na postavljeno pitanje, potrebno provjeriti ugrožava li nacionalno zakonodavstvo, poput onoga u glavnom postupku, načelo porezne neutralnosti.

30 Uvodno, treba podsjetiti da se to načelo protivi tomu da se sližne usluge ili sližna roba, koji su, dakle, u međusobnom tržišnom natjecanju, razližito tretiraju s obzirom na PDV (presuda od 11. rujna 2014., *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 24. i navedena sudska praksa).

31 Međutim, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da to načelo ne dopušta da se proširi područje primjene snižene stope, ako ne postoji nedvojbeni odredba (vidjeti, osobito, presude od 5. ožujka 2015., *Komisija/Luksemburg*, C-502/13, EU:C:2015:143, t. 51., i od 2. srpnja 2015., *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, t. 37.).

32 Naime, to načelo nije pravilo primarnog prava kojim se može odrediti valjanost snižene stope, nego načelo tumačenja koje treba primjenjivati usporedo s načelom da se snižene stope moraju usko tumačiti (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, t. 45.).

33 U ovom slučaju, nesporno je među strankama koje su iznijele svoja očitovanja Sudu da koncentratore kisika iz glavnog postupka, za razliku od cilindara s kisikom, nisu obuhvaćeni točkom 3. Priloga III. Direktivi o PDV-u, koja se odnosi na specifične farmaceutske proizvode, i to one koji se uobičajeno koriste za zdravstvenu njegu, sprežavanje bolesti, te za liječenje u medicinske i veterinarske svrhe. Naime, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da taj pojam „farmaceutski proizvodi”, iako nije ograničen samo na lijekove, ne obuhvaća sva pomagala, materijale, opremu ili instrumente za medicinsku upotrebu (vidjeti, u tom smislu, presudu od 17. siječnja 2013., *Komisija/Španjolska*, C-360/11, EU:C:2013:17, t. 61. do 65.)

34 To tumačenje potkrepljuje točka 4. navedenog Priloga III. koji precizno navodi medicinske proizvode za specifičnu upotrebu (presuda od 17. siječnja 2013., *Komisija/Španjolska*, C-360/11, EU:C:2013:17, t. 64.). Naime, ta se odredba odnosi na medicinsku opremu, pomoćne materijale i druge instrumente koji su uobičajeno namijenjeni za olakšavanje ili liječenje invalidnosti, samo ako su pridržani isključivo za osobnu upotrebu invalidnih osoba.

35 Budući da pak nije dokazano da su koncentratore kisika u glavnom postupku pridržani „isključivo za osobnu upotrebu invalidnih osoba”, ta pomagala, prema tome, ne mogu pripadati u područje primjene točke 4. Priloga III. 4. Direktivi o PDV-u, što, međutim, mora provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

36 U tim okolnostima, uzimajući u obzir sudske praksu navedenu u točki 31. ove presude, načelo porezne neutralnosti ne može naložiti državi članici – poput one u glavnom postupku, koja koristi mogućnost koja joj stoji na raspolaganju, da primijeni sniženu stopu PDV-a na specifične

proizvode navedene u točki 3. Priloga III. Direktivi o PDV-u –proširenje te snižene stope na koncentratore kisika, čak i ako ih potrošači doživljavaju kao proizvode slične onima na koje se može primijeniti ta snižena stopa.

37 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje je potrebno odgovoriti da se nacionalni propis – poput onoga u glavnom postupku, koji predviđa primjenu standardne stope PDV-a na isporuku ili najam koncentratora kisika, iako taj nacionalni propis predviđa primjenu snižene stope PDV-a na isporuku cilindara s kisikom – ne protivi članku 98. stavcima 1. i 2. Direktive o PDV-u i njezinu Prilogu III. točkama 3. i 4., s obzirom na načelo porezne neutralnosti.

Troškovi

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

Slijedom navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

Nacionalni propis, poput onoga u glavnom postupku, koji predviđa primjenu standardne stope poreza na dodanu vrijednost na isporuku ili najam koncentratora kisika, iako taj nacionalni propis predviđa primjenu snižene stope poreza na dodanu vrijednost na isporuku cilindara s kisikom, ne protivi se članku 98. stavcima 1. i 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, i njezinu Prilogu III. točkama 3. i 4., s obzirom na načelo porezne neutralnosti.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski