

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 17 stycznia 2013 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Stosowanie stawki obniżonej – Artykuł 96 i art. 98 ust. 2 – Załącznik III, pkt 3 i 4 – „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 osiągnięcia skutków lub leczenia niepełnosprawności, przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne”

W sprawie C-360/11

mającej za przedmiot skargi o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 258 TFUE, złożonej w dniu 8 lipca 2011 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez L. Lozano Palacios, działając w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Hiszpanii, reprezentowanemu przez S. Centeno Huerta, działając w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešić (sprawozdawca), prezes izby, E. Jarašinas i A. Ó Caoimh, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: A. Calot Escobar,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 października 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Europejska zwraca się do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez zastosowanie obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”):

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

- do wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń, które obiektywnie mogą jedynie służyć zapobieganiu, diagnozie, leczeniu lubagodzeniu chorób lub dolegliwości u ludzi lub zwierząt, lecz które nie są zazwyczaj używane doagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne;
- do urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie mogą być używane doagodzenia fizycznych ułomności zwierząt;
- i wreszcie do urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie są używane doagodzenia skutków niepełnosprawności ludzi, lecz które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne,

Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom cięącym 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 (Dz.U. L 347, s. 1) w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy.

Ramy prawne

Prawo Unii

2 Artykuł 96 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„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”.

3 Artykuł 97 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi, że „[o]d 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2010 r. stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%”.

4 Artykuł 98 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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.

[...]

3. Przy stosowaniu stawek obniżonych przewidzianych w ust. 1 do poszczególnych kategorii towarów państwa członkowskie mogą stosować Nomenklaturę scaloną, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii”.

5 Artykuł 99 ust. 1 rzeczonej dyrektywy stanowi:

„Stawki obniżone określone są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5%”.

6 Zgodnie z art. 114 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1993 r. były zobowiązane do podwyższenia stawki podstawowej obowiązującej w dniu 1 stycznia 1991 r. o ponad 2%, mogą stosować stawkę obniżoną niższą niż stawka minimalna ustalona w art. 99 do dostaw towarów i świadczenia usług należących do kategorii określonych w załączniku III”.

7 Załącznik III do dyrektywy 2006/112, zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”, wymienia w pkt 3 i 4, co następuje:

„3) 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;

4) 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 krajowe

8 Artykuł 91 cztery pierwsza ust. 1 pkt 5 i 6 ustawy 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. (BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44247), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu gównym (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”), przewiduje zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT w wysokości 8% do dostawy, nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz przywozu następujących towarów:

„5. Produktów leczniczych 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 gównie mogą służyć do łagodzenia skutków niepełnosprawności fizycznej ludzi i fizycznych uciążliwości zwierząt, w tym ograniczeń ich mobilności i zdolności komunikacyjnych.

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

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

9 Zgodnie z art. 91 cztery druga ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku VAT „nadzwyczajnie obniżona” stawka podatku VAT, przewidziana w art. 114 ust. 1 dyrektywy 2006/112, wynosząca 4% w wypadku Królestwa Hiszpanii, ma zastosowanie do dostawy, nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz przywozu następujących towarów:

„Produktów leczniczych przeznaczonych do stosowania u ludzi, a także substancji medycznych, postaci farmaceutycznych i produktów pożywnych, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

10 Pismem z dnia 22 marca 2010 r. Komisja poinformowała Królestwo Hiszpanii, że uważa ona, iż system obniżonych stawek podatku VAT przewidziany w art. 91 cztery pierwsza ust. 1 pkt 5 i 6 oraz w art. 91 cztery druga ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku VAT stanowi uchybienie zobowiązaniom wynikającym z dyrektywy 2006/112.

11 W odpowiedzi z dnia 28 maja 2010 r. Królestwo Hiszpanii stwierdziło, że stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do towarów, których dotyczą rzeczony przepisy ustawy o podatku VAT, jest dopuszczalne na podstawie pkt 3 i 4 załącznika III do dyrektywy 2006/112, a zatem jest z nią zgodne.

12 Na poparcie owego wniosku Królestwo Hiszpanii powołało się przede wszystkim na konieczność interpretacji pojęcia „produktów farmaceutycznych” w rozumieniu pkt 3 rzeczony załącznika III, zgodnie z definicją produktu farmaceutycznego mającą zastosowanie w krajowym porządku prawnym, która obejmuje nie tylko produkty lecznicze, lecz także urządzenia i wyroby medyczne. Następnie stwierdziło ono, że gotowe produkty lecznicze, formuły recepturowe, formuły objęte lekospisem, substancje czynne i postaci farmaceutyczne, takie jak zdefiniowane przez przepisy krajowe, należy uważać za „produkty farmaceutyczne” w rozumieniu pkt 3 rzeczony załącznika. Wreszcie Królestwo Hiszpanii podniosło, że pojęcie osoby „niepełnosprawnej” w rozumieniu pkt 4 tego załącznika zgodnie z wytycznymi Światowej Organizacji Zdrowia w tym zakresie powinno być rozumiane jako odnoszące się do każdej osoby zagrożonej chorobą prowadzącą do niepełnosprawności.

13 Ze względu na to, że odpowiedź ta nie przekonała Komisji, w dniu 25 listopada 2010 r. ta ostatnia wystosowała uzasadnioną opinię, wzywając Królestwo Hiszpanii do podjęcia niezbędnych działań w celu zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej otrzymania.

14 Pismem z dnia 31 stycznia 2011 r. władze hiszpańskie powtórzyły swoje stanowisko, według którego sporne uregulowanie krajowe jest zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112.

15 Jako że odpowiedź ta nie zadowoliła Komisji, postanowiła ona wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Rozważania wstępne

16 Na wstępie należy przeanalizować argumentację Królestwa Hiszpanii, zgodnie z którą kategorie towarów i usług wymienione w załączniku III do dyrektywy 2006/112 nie są zdefiniowane w sposób dostatecznie jasny, aby uzasadnić wniesienie skargi o uchybienie, z którego to względu dokonana przez Komisję zawołająca wykazania pkt 3 i 4 tego załącznika nie powinna być uprzywilejowana w stosunku do innych możliwych wykazań opartych w szczególności na prawie krajowym.

17 Natomiast zdaniem Komisji przepisy rzeczony załącznika są dostatecznie precyzyjne i na podstawie zasad jednolitości i równości powinny podlegać autonomicznej i jednolitej interpretacji na poziomie Unii. Wskazuje ona ponadto, że Królestwo Hiszpanii zostało dostatecznie poinformowane o zakresie swoich obowiązków w uzasadnionej opinii Komisji.

18 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przepisy stanowiące wyjątek od zasady należy interpretować ściśle (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 1995 r. w sprawie C-399/93 *Oude Luttikhuis i in.*, Rec. s. I-4515, pkt 23; z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 *Komisja przeciwko Hiszpanii*, Rec. s. I-445, pkt 19; a także z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 *Komisja przeciwko Niderlandom*, Zb.Orz. s. I-831, pkt 58).

19 Trybunał wielokrotnie orzekał te, że zarówno względny jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasady równości wskazują na to, że treść przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu, należy

zwykle nada? w ca?ej Unii Europejskiej autonomiczn? i jednolit? wyk?adni? (zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawach po??czonych C-424/10 i C-425/10 Zió?kowski i Szeja, Zb.Orz. s. I-14035, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e – jak zauwa?y?a Komisja – przepisy prawa Unii umo?liwiaj?ce stosowanie obni?onej stawki podatku VAT jako mo?liwo?? przyznana pa?stwom cz?onkowskim w drodze odst?pstwa od zasady, wed?ug której zastosowanie ma zwyk?a stawka, powinny by? przedmiotem ?cis?ej wyk?adni. Ponadto, jako ?e pkt 3 i 4 za??cznika III do dyrektywy 2006/112 nie zawieraj? ?adnego wyra?nego odniesienia do prawa pa?stw cz?onkowskich, powinny one podlega? autonomicznej i jednolitej wyk?adni w ca?ej Unii.

21 Wbrew temu, co utrzymuje Królestwo Hiszpanii, owych twierdze? nie podwa?a okoliczno??. ?e wskazane punkty wymieniaj? ogólne kategorie towarów, które powinny zosta? okre?lone przez pa?stwa cz?onkowskie w ramach ich ustawodawstw krajowych.

22 W tym wzgl?dzie wystarczy zasygnalizowa?, jak zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 25 opinii, ?e przy okre?laniu konkretnych kategorii towarów, do których stosuje si? obni?on? stawki podatku VAT, pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do przestrzegania ram kategorii zdefiniowanych w tych punktach, tak jak zosta?y one zinterpretowane przez Trybuna?.

W przedmiocie zarzutu pierwszego, opartego na stosowaniu obni?onej stawki podatku VAT do substancji medycznych, które mog? by? zwykle i odpowiednio do ich w?a?ciwo?ci u?ywane do wytwarzania produktów leczniczych

W przedmiocie zakresu zarzutu pierwszego

– Argumentacja stron

23 Zarówno w odpowiedzi na skarg?, jak i w duplice Królestwo Hiszpanii kwestionuje zarzuty Komisji dotycz?ce „produktów po?rednich” wymienionych w art. 91 cz??? druga ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku VAT.

24 Wed?ug niego pierwszy zarzut Komisji okre?lony w post?powaniu poprzedzaj?cym wniesienie skargi oraz w tre?ci zarzutów skargi dotyczy wy??cznie substancji medycznych, z wy??czeniem rzeczonych „produktów po?rednich”.

25 Komisja zaprzecza twierdzeniom wysuni?ym przez Królestwo Hiszpanii w odpowiedzi na skarg? i w duplice w odniesieniu do „produktów po?rednich” i potwierdza, ?e kwestionuje stosowanie obni?onej stawki podatku VAT do wskazanych produktów.

– Ocena Trybuna?u

26 Należy przypomnieć, że zarówno z art. 120 lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem, jak i z odnoszącego się do niego orzecznictwa wynika, że skarga wszczynająca postępowanie musi wskazywać przedmiot sporu oraz zawierać zwięźle przedstawienie zarzutów, zaś owo przedstawienie przedmiotu sporu i zarzutów musi być wystarczająco zrozumiałe i precyzyjne, tak aby pozwalało stronie pozwanej na przygotowanie obrony, a Trybunałowi na dokonanie kontroli. Wynika z tego, że istotne okoliczności faktyczne i prawne, na których opiera się skarga, muszą wynikać w sposób spójny i zrozumiały z tekstu samej skargi oraz że twierdzenia w niej zawarte powinny być sformułowane w sposób pozbawiony dwuznaczności w celu uniknięcia orzekania przez Trybunał *ultra petita* lub z pominięciem któregoś zarzutu (zob. wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r. w sprawie C-343/08 Komisja przeciwko Republice Czeskiej, Zb.Orz. s. I-275, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W niniejszej sprawie należy zatem stwierdzić, że mimo iż Komisja wielokrotnie wymienia „produkty pośrednie” w uzasadnionej opinii i w skardze, to nie wymienia ich ani w przedstawieniu zarzutów, ani we wnioskach.

28 W związku z tym pierwszy zarzut niniejszej skargi należy rozumieć w ten sposób, że Komisja zarzuca Królestwu Hiszpanii stosowanie obniżonej stawki podatku VAT jedynie do substancji medycznych, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych.

Co do istoty

— Argumentacja stron

29 W swoim pierwszym zarzucie Komisja ocenia, że zastosowanie obniżonych stawek podatku VAT do substancji medycznych, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych, przewidziane w art. 91 cz. III pierwsza ust. 1 pkt 5 oraz w art. 91 cz. III druga ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku VAT, jest sprzeczne z dyrektywą 2006/112.

30 W tym względzie podnosi ona, że pkt 3 załącznika III do owej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do towarów specjalnych określone wymogi, to jest, po pierwsze, stanowiących „produkty farmaceutyczne”, a po drugie, „zwykle stosowan[ych] dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych”.

31 Zdaniem Komisji substancje medyczne nie są produktami gotowymi, a zatem nie mogą być uważane za produkty „zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych”.

32 Powyższy wniosek jest poparty argumentem, zgodnie z którym gdyby prawodawca Unii chciał wskazać do jakiego punktu załącznika III nie tylko produkty gotowe, lecz także produkty używane do ich wytwarzania, dokonałby wyraźnego wskazania.

33 Ponadto Komisja powołuje się na definicje zawarte w dyrektywie 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 (Dz.U. L 311, s. 67). Z powyższej dyrektywy wynika, że formuły recepturowe i formuły objęte lekospisem są gotowymi produktami farmaceutycznymi, podczas gdy substancje czynne, zdefiniowane jako „substancje, które mają być włączone do produktów leczniczych”, nie są produktami gotowymi przeznaczonymi do spożycia przez ludzi lub zwierzęta.

34 Natomiast Królestwo Hiszpanii twierdzi, że substancje medyczne są „produktami farmaceutycznymi” w rozumieniu pkt 3 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

35 Uważa ono, że w braku definicji pojęcia „produktów farmaceutycznych” na poziomie Unii państwa członkowskie mogą stosować definicje istniejące w ich krajowych porządkach prawnych. W licznych ustawach krajowych owo pojęcie jest zdefiniowane szeroko jako obejmujące także substancje medyczne.

36 Królestwo Hiszpanii podnosi ponadto, że niektóre substancje medyczne mogą być wprowadzane do obrotu jako produkty gotowe, bez konieczności łączenia ich z innymi substancjami.

37 W replice Komisja przyznaje, że jeżeli substancje medyczne są wprowadzane do obrotu jako gotowe produkty farmaceutyczne, w celu ich bezpośredniego użycia przez konsumenta, nic nie stoi na przeszkodzie, aby zastosować do nich obniżoną stawkę podatku VAT. Przypomina ona w tym zakresie orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym stosowanie obniżonej stawki podatku VAT w wypadku towaru mogącego być przedmiotem różnego użycia dla każdej czynności dostawy jest uzależnione od konkretnego użycia, do którego ten towar jest przeznaczony przez jego nabywcę (www. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 65).

– Ocena Trybunału

38 Strony spierają się co do interpretacji, jak należy nadać pojęciu „produktów farmaceutycznych zwykle stosowanych dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych” w rozumieniu pkt 3 załącznika III do dyrektywy 2006/112. Chodzi w szczególności o pytanie, czy rzeczony pojęcie może obejmować substancje medyczne, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych.

39 W tym względzie należy zauważyć, jak to uczyniła Komisja w swojej skardze, że rzeczony pkt 3 zezwala na stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do towarów spełniających dwie przesłanki. Po pierwsze, muszą to być „produkty farmaceutyczne”, a po drugie, owe produkty powinny być „zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych”.

40 Komisja proponuje uznać, że pojęcie „produktów farmaceutycznych” w rozumieniu tego załącznika III jest porównywalne z pojęciem „produktu leczniczego” zawartego w art. 1 dyrektywy 2001/83.

41 Należy jednak zasygnalizować, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 33–35 opinii, że istnieje istotne różnice między tymi dwoma pojęciami.

42 Przede wszystkim trzeba stwierdzić, że wikszość wersji językowych dyrektywy 2001/83 i załącznika III do dyrektywy 2006/112 odwołuje się do różnych terminów, jeżeli chodzi o powyższe

poj?cia. I tak, w wersji angielskiej tych dwóch aktów poj?cia „produktu leczniczego” i „produktu farmaceutycznego” s? oznaczone, odpowiednio, wyra?eniami „medicinal product” i „pharmaceutical product”. Podobnie jest mi?dzy innymi w wersjach hiszpa?skiej („medicamento” i „producto farmacéutico”), litewskiej („vaistai” i „farmacijos gaminiai”), polskiej („produkt leczniczy” i „produkty farmaceutyczne”), rumu?skiej („medicament” i „produsele farmaceutice”), s?owe?skiej („zdravilo” i „farmacevtski izdelki”) oraz szwedzkiej („läkemedel” i „farmaceutiska produkter”).

Nast?pnie cele za??cznika III do dyrektywy 2006/112 najwyra?niej ró?ni? si? od celów dyrektywy 2001/83, poniewa? ta ostatnia d??y do harmonizacji warunków dopuszczenia do obrotu produktów leczniczych stosowanych u ludzi. Wreszcie nale?y przypomnie?, ?e podczas gdy dyrektywa 2001/83 ma zastosowanie wy??cznie do produktów leczniczych stosowanych u ludzi, pkt 3 za??cznika III obejmuje równie? stosowanie do celów weterynaryjnych.

43 W tych okoliczno?ciach, wbrew temu, co twierdzi?a Komisja, nale?y stwierdzi?, i? poj?cie „produktu farmaceutycznego” w rozumieniu rzeczonoego pkt 3 – mimo ?e obejmuje ono poj?cie „produktu leczniczego” w rozumieniu dyrektywy 2001/83 – nale?y jednak interpretowa? jako maj?ce znaczenie szersze ni? to ostatnie.

44 Interpretacja ta jest zreszt? zgodna z poj?ciem „produktu farmaceutycznego” u?ytm w rozdziale 30 Nomenklatury scalonej zawartej w za??czniku I do rozporz?dzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie wspólnej taryfy celnej (Dz.U. L 256, s. 1), zmienionego rozporz?dzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1238/2010 z dnia 15 grudnia 2010 r. (Dz.U. L 348, s. 36), które jako produkty farmaceutyczne wymienia nie tylko produkty lecznicze, lecz tak?e inne preparaty i artyku?y farmaceutyczne, jak wat?, gaz?, banda?e i podobne artyku?y.

45 Ponadto pkt 3 zdanie ostatnie za??cznika III do dyrektywy 2006/112 odwo?uje si? do towarów, które nie mog? by? obj?te poj?ciem „produktu leczniczego” w rozumieniu dyrektywy 2001/83, takich jak „produkty u?ywane do celów antykoncepcyjnych oraz higieny osobistej”.

46 Niemniej aby towary mog?y wej?? do kategorii obj?tej tym pkt 3, konieczne jest ponadto, aby by?y „zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych”.

47 Z rozwa?a? tych wynika, ?e wskazany pkt 3 dotyczy tylko produktów gotowych, jakie mog? by? u?ywane bezpo?rednio przez konsumenta ko?cowego, z wy??czeniem produktów, które mog? by? u?ywane do wytwarzania produktów leczniczych, jakie zwykle powinny by? przedmiotem pó?niejszego przetworzenia.

48 Interpretacj? t? potwierdza cel za??cznika III do dyrektywy 2006/112, którym jest uczynienie ta?szymi, a wi?c dost?pniejszymi dla konsumenta ko?cowego, który ostatecznie ponosi ci??ar podatku VAT, niektórych towarów uwa?anych za szczególnie niezb?dne.

49 Wreszcie, jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 39 opinii, w wypadkach gdy substancje medyczne mog? by? wprowadzane do obrotu jako produkt gotowy, bez konieczno?ci ??czenia ich z innymi substancjami, a w konsekwencji mog? one by? przeznaczone do bezpo?redniego u?ytku przez konsumenta ko?cowego „dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych”, nie ma powodu, aby nie mo?na by?o zastosowa? do nich obni?onej stawki podatku VAT.

50 W świetle powyższego należy stwierdzić, że pkt 3 załącznika III do dyrektywy 2006/112 zezwala na stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do substancji medycznych tylko wtedy, gdy mogą one być przeznaczone do bezpośredniego użytku przez konsumenta końcowego dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych.

51 W tych okolicznościach pierwszy zarzut podniesiony przez Komisję należy uznać za uzasadniony.

W przedmiocie zarzutu drugiego, opartego na stosowaniu obniżonej stawki podatku VAT do wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń, które obiektywnie mogą jedynie służyć zapobieganiu, diagnozie, leczeniu lub łagodzeniu chorób lub dolegliwości u ludzi lub zwierząt

Argumentacja stron

52 Komisja uważa, że stosowanie przewidzianej w art. 91 cz. III pierwsza ust. 1 pkt 6 akapit drugi ustawy o podatku VAT obniżonej stawki podatku VAT do wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń, które obiektywnie mogą jedynie służyć zapobieganiu, diagnozie, leczeniu lub łagodzeniu chorób lub dolegliwości u ludzi lub zwierząt, jest sprzeczne z dyrektywą 2006/112.

53 Po pierwsze, stosowanie na podstawie rzeczzonego przepisu krajowego obniżonej stawki podatku VAT do wyposażenia medycznego używanego do diagnostyki i leczenia weterynaryjnego nie jest zgodne z pkt 4 załącznika III do dyrektywy 2006/112, który dotyczy jedynie sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń przeznaczonych wyłącznie do użytku przez ludzi.

54 Po drugie, pkt 3 tego załącznika nie ma zastosowania. Pojęcie „produktów farmaceutycznych” w znaczeniu tego przepisu należy bowiem rozumieć jako synonim „produktu leczniczego” w rozumieniu dyrektywy 2001/83. Dlatego też owe wyroby medyczne, sprzęt, wyposażenie i urządzenia ogólnego użytku nie mogą wchodzić w zakres tego pojęcia „produktów farmaceutycznych”.

55 Królestwo Hiszpanii uważa natomiast, że towary objęte art. 91 cz. III pierwsza ust. 1 pkt 6 akapit drugi ustawy o podatku VAT wchodzi w zakres stosowania pkt 3 rzeczzonego załącznika.

56 Utrzymuje ono, że kategoria objęta rzeczonym punktem zawiera nie tylko produkty lecznicze, lecz także wyroby medyczne. Na poparcie tej interpretacji podnosi ono, że art. 168 TFUE odnosi się zarówno do produktów leczniczych, jak i do wyrobów do użytku medycznego, a zatem należy przyznać także samą ochronę tym dwóm kategoriom towarów, połączonym w wyrażeniu „produkty farmaceutyczne”.

57 Co więcej, taka wykładnia nie pozbawia znaczenia pkt 4 załącznika III do dyrektywy 2006/112. Wyroby medyczne wymienione w tym punkcie, „przeznaczone [...] do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne”, są przewidziane do szczególnego użytku. Nie byłoby zatem sprzeczne uznanie, że pojęcie „produktu farmaceutycznego” w rozumieniu pkt 3 tego załącznika obejmuje nie tylko produkty lecznicze, lecz także wyroby medyczne, które nie są przewidziane do szczególnego użytku, ale są „zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych”.

Ocena Trybunału

58 Komisja zarzuca Królestwu Hiszpanii, że zastosowało ono obniżoną stawkę podatku VAT

do kategorii towarów obejmujących wyroby medyczne, sprzęt, wyposażenie i urządzenia, „które obiektywnie mogą jedynie służyć zapobieganiu chorobom lub dolegliwościom, ich diagnozie, leczeniu lub rehabilitacji u ludzi lub zwierząt”.

59 Jak zauważa Komisja, pkt 4 załącznika III do dyrektywy 2006/112 nie zezwala na stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do tej kategorii towarów, ponieważ, po pierwsze, nie obejmuje on wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń do użytku ogólnego, a po drugie, dotyczy tylko użytku przez ludzi, z wyłączeniem użytku weterynaryjnego.

60 W celu oceny zasadności drugiego zarzutu Komisji należy zatem zbadać, czy towary ujęte w art. 91 cz. 1 ust. 1 pkt 6 akapit drugi ustawy o podatku VAT mogą być uważane za „produkty farmaceutyczne” w rozumieniu pkt 3 tego załącznika III.

61 W tym względzie należy przypomnieć, że jak stwierdzono w pkt 43 niniejszego wyroku, pojęcie „produktu farmaceutycznego” w rozumieniu tego przepisu – mimo że obejmuje ono pojęcie „produktu leczniczego” w rozumieniu dyrektywy 2001/83 – należy jednak interpretować jako mające znaczenie szersze niż to ostatnie.

62 Nie można jednak przyjąć argumentacji Królestwa Hiszpanii, zgodnie z którą pojęcie „produktu farmaceutycznego” może obejmować wszelkie wyroby medyczne, sprzęt, wyposażenie i urządzenia do użytku ogólnego.

63 Nie tylko bowiem kategorie wymienione w załączniku III do dyrektywy 2006/112 powinny podlegać ciszej wykładni, jeżeli dany przepis prawa Unii ma charakter odstępstwa, zgodnie z orzecznictwem przywołanym w pkt 18 niniejszego wyroku; również pojęcia ujęte w tym załączniku powinny być interpretowane zgodnie ze zwykłym znaczeniem danych terminów. Należy stwierdzić, że w kontekście zwykłego znaczenia w języku potocznym pojęcia „produktu farmaceutycznego” wszelkie wyroby medyczne, sprzęt, wyposażenie i urządzenia do użytku medycznego lub weterynaryjnego nie mogą być uważane za wchodzące w zakres tego pojęcia.

64 Powyższą interpretację potwierdza ogólna struktura załącznika III do dyrektywy 2006/112, a w szczególności okoliczność, że w pkt 4 tego załącznika wymienione są specjalnie wyroby medyczne do szczególnego użytku. Jak bowiem zauważa Komisja, przepis ten zostałaby pozbawiony znaczenia, gdyby pkt 3 rzeczonego załącznika należało interpretować jako zezwalający na stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do wszelkich wyrobów lub sprzętu medycznego, niezależnie od użytku, do jakiego są one przeznaczone.

65 Co więcej, należy przypomnieć, że jak zostało stwierdzone w pkt 48 niniejszego wyroku, celem stosowania obniżonych stawek podatku VAT jest w szczególności obniżenie dla konsumenta kosztu niektórych towarów uważanych za szczególnie niezbędne. Koszt wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń medycznych i weterynaryjnych rzadko ponoszony jest bezpośrednio przez konsumenta końcowego, ponieważ owe produkty używane są głównie przez profesjonalistów z sektora zdrowotnego do świadczenia usług, które same mogą być zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 132 dyrektywy 2006/112.

66 Wykładnia taka nie jest ponadto niezgodna z art. 168 TFUE. W tym względzie wystarczy stwierdzić, że wprowadzenie w ust. 4 lit. c) artykułu ten wymienia produkty lecznicze i wyroby medyczne, to jednak cel tego przepisu – ustanowienie wysokich standardów jakości i bezpieczeństwa – istotnie różni się od przedstawionego wyżej celu załącznika III do dyrektywy 2006/112.

67 Z powyższych rozważań wynika, że ani pkt 4, ani pkt 3 tego załącznika nie zezwalają na stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do „wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i

urz?dze?, które obiektywnie mog? jedynie s?u?y? zapobieganiu, diagnozie, leczeniu lub ?agodzeniu chorób lub dolegliwo?ci u ludzi lub zwierzt?.

68 W tych okoliczno?ciach nale?y uzna? drugi zarzut Komisji za zasadny.

W przedmiocie zarzutu trzeciego, opartego na stosowaniu obni?onej stawki podatku VAT do towarów u?ywanych do ?agodzenia fizycznych u?omno?ci zwierzt?

Argumentacja stron

69 Komisja twierdzi, ?e stosowanie obni?onej stawki VAT do towarów u?ywanych do ?agodzenia fizycznych u?omno?ci zwierzt?, przewidziane w art. 91 cz??? pierwsza ust. 1 pkt 6 akapit pierwszy ustawy o podatku VAT, jest sprzeczne z dyrektyw? 2006/112. Jak wykaza?y argumenty podniesione przez Komisj? w ramach pierwszych dwóch zarzutów, ani pkt 3 za??cznika III do dyrektywy 2006/112, ograniczony do produktów farmaceutycznych sensu stricto, ani jego pkt 4, ograniczony do u?ytku danych towarów przez ludzi, nie zezwalaj? na stosowanie takiej stawki do owych towarów.

70 W swojej odpowiedzi na skarg? Królestwo Hiszpanii odsy?a do odpowiedzi udzielonych w ró?nych fazach post?powania poprzedzaj?cego wniesienie skargi, w których podnios?o ono zasadniczo, ?e pkt 3 tego za??cznika obejmuje wyroby i urzdzenia medyczne i weterynaryjne.

Ocena Trybuna?u

71 Aby oceni? zasadno?? trzeciego zarzutu Komisji, nale?y stwierdzi?, po pierwsze, jak wyja?niono w pkt 61–67 niniejszego wyroku, ?e pojecie „produktu farmaceutycznego” w rozumieniu pkt 3 za??cznika III do dyrektywy 2006/112 nie mo?e by? interpretowane w ten sposób, ?e obejmuje ono zarówno urzdzenia, jak i wyroby medyczne i weterynaryjne.

72 Wynika z tego, ?e przepis ów nie zezwala na stosowanie obni?onej stawki podatku VAT do urzdze? i akcesoriów, które mog? by? u?ywane do ?agodzenia fizycznych u?omno?ci zwierzt?.

73 Po drugie, z brzmienia pkt 4 tego za??cznika wyra?nie wynika, ?e obejmuje on wy??cznie sprzt medyczny, sprzt pomocniczy oraz pozosta?e urzdzenia przeznaczone zwykle do ?agodzenia skutków lub leczenia niepe?nosprawno?ci u ludzi. Powszechnie wiadomo bowiem, ?e termin „niepe?nosprawni”, u?yty w drugim zdaniu tego przepisu, nie odnosi si? do zwierzt? dotkni?tych fizyczn? u?omno?ci?, lecz wy??cznie do osób.

74 Co wi?cej, jak s?uszenie podnios?a Komisja, nale?y uzna?, ?e gdyby prawodawca Unii chcia? w??czy? aspekt weterynaryjny do kategorii towarów uj?tej w pkt 4 rzeczzonego za??cznika, wymieni?by go expressis verbis, jak uczyni? to w szczególno?ci w wypadku pkt 3 za??cznika.

75 Wynika z tego, ?e ani pkt 4 za??cznika III do dyrektywy 2006/112, ani jego pkt 3 nie zezwalaj? na stosowanie obni?onej stawki podatku VAT do urzdze? i akcesoriów, które mog? by? u?ywane do ?agodzenia fizycznych u?omno?ci zwierzt?.

76 W tych okoliczno?ciach trzeci zarzut Komisji nale?y uzna? za zasadny.

W przedmiocie zarzutu czwartego, opartego na stosowaniu obni?onej stawki podatku VAT do urzdze? i akcesoriów, które zasadniczo lub g?ównie u?ywane s? do ?agodzenia skutków niepe?nosprawno?ci ludzi, lecz które nie s? przeznaczone wy??cznie do u?ytku osobistego przez osoby niepe?nosprawne

77 Komisja utrzymuje, że stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie używane są do osiągnięcia skutków niepełnosprawności ludzi, lecz które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne, przewidziane w art. 91 cz. 1 pkt 6 akapit pierwszy ustawy o podatku VAT, jest sprzeczne z dyrektywą 2006/112.

78 Zauważa ona w tym względzie, że pkt 4 załącznika III do dyrektywy 2006/112 umożliwia państwom członkowskim stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do towarów spełniających określone wymogi. Po pierwsze, towary te powinny móc być uważane za „sprzęt medyczny, sprzęt pomocniczy oraz pozostałe urządzenia”, a po drugie, powinny one być „przeznaczone zwykle do osiągnięcia skutków lub leczenia niepełnosprawności, przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne”.

79 Zatem ów pkt 4 obejmuje sprzęt medyczny nie do użytku ogólnego, lecz wyłącznie przeznaczony do użytku „osobistego przez osoby niepełnosprawne”. Interpretację potwierdzają ponadto wskazówki przyjęte przez Komitet ds. VAT.

80 W świetle tych rozważań Komisja ocenia, że skoro ustawa o podatku VAT stosuje obniżoną stawkę podatku VAT do urządzeń i akcesoriów „zasadniczo lub głównie używanych do osiągnięcia skutków niepełnosprawności ludzi”, jej zakres stosowania przekracza zakres dopuszczony dyrektywą 2006/112.

81 Komisja uważa ponadto, że w swojej odpowiedzi na wezwanie do usunięcia uchybienia Królestwo Hiszpanii nadało nadmiernie szerokie znaczenie pojęciu „niepełnosprawności”, uznając to pojęcie za synonim „choroby”.

82 Królestwo Hiszpanii kwestionuje pojęcie „niepełnosprawności” proponowane przez Komisję. Twierdzi ono, że w braku jednolitej definicji owego pojęcia na poziomie Unii konieczne jest zastosowanie nowszych pojęć ustanowionych przez Światową Organizację Zdrowia. Przy stosowaniu tych pojęć należy uznać za osobę niepełnosprawną każdą osobę dotkniętą chorobą prowadzącą do niepełnosprawności. Definicja taka pozwala bowiem uznać osoby dotknięte chorobami takimi jak AIDS, rak lub niewydolność nerek za osoby niepełnosprawne, co zapobiegłoby dyskryminacji, jakiej mogłyby doznawać osoby cierpiące na poważniejsze choroby. Odmiennej interpretacji nie może uzasadnić sam fakt, że niniejsza sprawa dotyczy dziedziny podatkowej.

83 Królestwo Hiszpanii twierdzi ponadto, że trudno różnicować wyroby medyczne, aby ustalić te, które są używane w sytuacjach niepełnosprawności, lub te, które w takich sytuacjach nie są używane, powołując się ponownie na trudności w oparciu uchybienia na przepisach załącznika III do dyrektywy 2006/112 ze względu na ich brak precyzji. Przypomina ono wreszcie, że wskazówki Komitetu ds. VAT, do których odwołała się Komisja w swojej skardze, nie mają wartości wiążącej interpretacji.

Ocena Trybunału

84 W celu rozpatrzenia czwartego zarzutu Komisji należy ustalić, czy pkt 4 załącznika III do dyrektywy 2006/112 może mieć zastosowanie do urządzeń i akcesoriów, które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne, ale które zasadniczo lub głównie używane są do osiągnięcia skutków niepełnosprawności ludzi.

85 W tym względzie należy zauważyć, że z samego znaczenia terminów „osobisty” i „wyłączny” zawartych w rzeczonym pkt 4 wynika, że punkt ten nie dotyczy wyrobów do użytku ogólnego.

86 Bowiem cel polegający na obniżeniu dla konsumenta kosztów niektórych towarów uważanych za szczególnie niezbędne, przedstawiony w pkt 48 niniejszego wyroku, nie zezwala na uzasadnienie stosowania obniżonej stawki podatku VAT do wyrobów medycznych do użytku ogólnego, używanych przez szpitale i profesjonalne służby sanitarne.

87 Powyższego wniosku nie podważa argumentacja Królestwa Hiszpanii, zgodnie z którą niektóre sprzęty i urządzenia mogą być przedmiotem zarówno użytku ogólnego, jak i wyłącznie użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne. W tym względzie wystarczy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż stosowanie obniżonej stawki podatku VAT w wypadku towaru mogącego być przedmiotem różnego użytku dla każdej czynności dostawy jest uzależnione od konkretnego użytku, do którego ten towar jest przeznaczony przez jego nabywcę (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 65).

88 Wynika z tego, że do urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie używane są do zapobiegania skutków niepełnosprawności ludzi, lecz które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne, nie można stosować obniżonej stawki podatku VAT na mocy pkt 4 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

89 W tych okolicznościach należy uznać czwarty zarzut za zasadny, a tym samym uwzględnić skargę Komisji.

90 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że poprzez zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT:

- do substancji medycznych, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych;
- do wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń, które obiektywnie mogą jedynie służyć zapobieganiu, diagnozie, leczeniu lub zapobieganiu chorobom lub dolegliwości u ludzi lub zwierząt, lecz które nie są zazwyczaj używane do zapobiegania skutków lub leczenia niepełnosprawności, wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne;
- do urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie mogą być używane do zapobiegania fizycznych uszkodzeń zwierząt;
- i wreszcie do urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie są używane do zapobiegania skutków niepełnosprawności ludzi, lecz które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne,

Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 98 dyrektywy 2006/112 w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

91 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania, a Królestwo Hiszpanii przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania.

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

1) **Poprzez zastosowanie obniżonej stawki podatku od wartości dodanej:**

- do substancji medycznych, które mogą być zwykle i odpowiednio do ich właściwości używane do wytwarzania produktów leczniczych;
- do 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;
- do urządzeń i akcesoriów, które zasadniczo lub głównie mogą być używane do łagodzenia fizycznych umiarkowanie zwierząt;
- i wreszcie do 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,

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.

2) **Królestwo Hiszpanii zostaje obciążone kosztami postępowania.**

Podpisy

* Język postępowania: hiszpański.