

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 4 czerwca 2015 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Załącznik III – Zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń, a także do produktów farmaceutycznych

W sprawie C-678/13

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 19 grudnia 2013 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez L. Lozano Palacios oraz D. Milanowski, działające w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Rzeczypospolitej Polskiej, reprezentowanej przez B. Majczyn, działającego w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, J.L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

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”) w szczególności do dostaw:

- sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń, które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne lub które nie są zwykle przeznaczone do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, a także
- produktów, które nie są produktami farmaceutycznymi zwykle stosowanymi dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych lub produktami

używany do celów antykoncepcyjnych oraz higieny osobistej,

wymienionych w załączniku nr 3 do Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o VAT”), Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 96–98 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 ma następujące brzmienie:

„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 Zgodnie z art. 97 omawianej dyrektywy stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%.

4 Artykuł 98 dyrektywy 2006/112 jest sformułowany następująco:

„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 rzeczonyj dyrektywy stanowi:

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

6 Załącznik III do dyrektywy 2006/112 zawiera „[w]ykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98” tej dyrektywy.

7 W pkt 3 i 4 załącznika III do omawianej dyrektywy wymienione są:

„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 polskie

8 Artyku? 41 ust. 2 ustawy o VAT jest sformu?owany nast?puj?co:

„Dla towarów i us?ug, wymienionych w za??czniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7% [...]”.

9 Artyku? 146a ustawy o VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

„W okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. [...]:

[...]

2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2 [...] i w tytule za??cznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

[...]”.

10 Za??cznik nr 3 do rzeczony? ustawy zawiera wykaz towarów i us?ug opodatkowanych obni?on? stawk? podatku VAT. Pozycje 81–87, 90–92, 97, 100 oraz 103–105 tego za??cznika, zawarte w tytule „Towary zwi?zane z ochron? zdrowia”, s? sformu?owane nast?puj?co:

„81
ex 17.22.12.0 Podpaski higieniczne i tampony, pieluszki i wk?adki dla niemowl?t oraz podobne wyroby sanitarne lub wyroby odzie?owe i akcesoria odzie?owe, wykonane z masy celulozowej, papieru, waty celulozowej lub wst?g z w?ókien celulozowych – wy??cznie:

[...]

3) wata celulozowa, paczkowana,

[...]

82
ex 20.14.51.0 Zwi?zki siarki organiczne i pozosta?e zwi?zki organiczno-nieorganiczne – wy??cznie cysteina, cystyna i ich pochodne

83
ex 20.20.14.0 ?rodki odka?aj?ce – wy??cznie preparaty odka?aj?ce o w?a?ciwo?ciach bakteriobójczych, grzybobójczych i wirusobójczych, maj?ce zastosowanie wy??cznie w ochronie zdrowia, na które zosta?o wydane pozwolenie tymczasowe albo dokonany wpis do rejestru produktów biobójczych w rozumieniu przepisów ustawy o produktach biobójczych

84
ex 20.59.11.0 P?yty i filmy fotograficzne, filmy do natychmiastowych odbitek, ?wiat?oczu?e, niena?wietlone; papier fotograficzny – wy??cznie film i p?yty fotograficzne p?askie do promieni rentgenowskich, do stosowania w medycynie, stomatologii i weterynarii, film fotograficzny w rolkach do promieni rentgenowskich, do zastosowa? nieprzemys?owych – wy??cznie medycznych

85
bez wzgl?du na symbol PKWiU

B?ony rentgenowskie diagnostyczne

86

ex 20.59.52.0 Pasty modelarskie; wosk dentystyczny i pozostałe preparaty dentystyczne na bazie gipsu; preparaty i ?adunki do ga?nic przeciwp?arowych; gotowe po?ywki do hodowli mikroorganizmów; z?o?one odczynniki diagnostyczne i laboratoryjne, gdzie indziej niesklasyfikowane – wy??cznie testy i odczynniki diagnostyczne, medyczne, materia?y formierskie dentystyczne na bazie wosku, w opakowaniach do sprzeda?y detalicznej, materia?y formierskie dentystyczne na bazie gipsu, pasty modelarskie i pozostałe preparaty; preparaty do stosowania w dentystyce na bazie gipsu, pozostałe, gotowe po?ywki do hodowli mikroorganizmów – wy??cznie dla farmacji

87

ex 20.59.59.9 Pozostałe ró?ne wyroby chemiczne, gdzie indziej niesklasyfikowane – wy??cznie produkty i preparaty do u?ytku farmaceutycznego i chirurgicznego, z wy??czeniem wyrobów z ceramiki szlachetnej

[...]

90

ex 22.19.30.0 Przewody, rury i w??e z gumy innej ni? ebonit – wy??cznie w??e medyczne z gumy

91

ex 22.19.60.0 Odzie? i dodatki odzie?owe z gumy innej ni? ebonit – wy??cznie r?kawice chirurgiczne

92

22.19.71.0 Wyroby higieniczne lub farmaceutyczne (w??czaj?c smoczki), z gumy innej ni? ebonit

[...]

97

ex 28.25.30.0 Cz??ci przemys?owych urz?dze? ch?odniczych i wentylacyjnych – wy??cznie cz??ci do narz?dzi, przyrz?dów, aparatów i urz?dze? medycyny ogólnej (do sterylizacji narz?dzi, dezynfekcji, wyja?awiania itp.)

[...]

100

ex 32.50.13.0 Strzykawki, ig?y, cewniki, kaniule itp.; przyrz?dy okulistyczne oraz pozostałe instrumenty i urz?dzenia do zastosowa? medycznych, gdzie indziej niesklasyfikowane – wy??cznie:

1) strzykawki u?ywane w lecznictwie, chirurgii, stomatologii lub weterynarii – z wy??czeniem strzykawek weterynaryjnych,

2) ig?y metalowe do zastrzyków stosowane w lecznictwie, z wy??czeniem igie? weterynaryjnych,

3) ig?y (z wyj?tkiem metalowych igie? do zastrzyków lub zak?adania szwów), z wy??czeniem igie? weterynaryjnych,

4) przyrz?dy i aparatura do pomiaru ci?nienia krwi,

5) aparatura do transfuzji

[...]

103

32.50.41.0 Soczewki kontaktowe; soczewki okularowe ze szkła i innych materiałów

104

bez względu na symbol PKWiU

Produkty uzdrowisk (bez napojów mineralnych) – wyłączenie:

- 1) środki do kąpieli leczniczych: sól jodobromowa, szlam i żug,
- 2) środki do okładów leczniczych, w tym kostki borowinowe,
- 3) środki skoncentrowane do kuracji pitnej, w tym tabletki »ZUBER«

105

bez względu na symbol PKWiU Wyroby medyczne, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach załącznika”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

11 W dniu 30 września 2011 r. Komisja skierowała do Rzeczypospolitej Polskiej wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym zarzuciła jej stosowanie, z naruszeniem przepisów dyrektywy 2006/112, obniżonej stawki VAT do dostaw produktów farmaceutycznych i sprzętu medycznego, ujętych w niektórych pozycjach załącznika nr 3 do ustawy o VAT. Ze względu na to, że produkty te nie wchodziły w zakres załącznika III do owej dyrektywy, ich dostawy powinny podlegać podstawowej stawce VAT.

12 Władze polskie odpowiedziały na wezwanie do usunięcia uchybienia pismem z dnia 30 listopada 2011 r., wskazując, że dokonywany jest przegląd odpowiednich przepisów ustawy o VAT oraz że ustawa zmieniająca te przepisy, której projekt został przekazany Komisji w styczniu 2012 r., ma wejść w życie w dniu 1 stycznia 2013 r.

13 W dniu 16 maja 2012 r. Rzeczpospolita Polska poinformowała Komisję, że zostały wprowadzone zmiany do ustawy o VAT. Uznając, że żadna z tych zmian nie obejmowała przepisów wskazanych w wezwaniu do usunięcia uchybienia, w dniu 25 stycznia 2013 r. Komisja skierowała do Rzeczypospolitej Polskiej uzasadnioną opinię. Ze względu na to, że odpowiedź, jakiej to państwo członkowskie udzieliło pismem z dnia 22 marca 2013 r., nie zadowoliła Komisji, w dniu 19 grudnia 2013 r. postanowiła ona wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalności skargi

Argumentacja stron

14 W odpowiedzi na skargę Rzeczpospolita Polska zarzuca niedopuszczalność skargi na tej podstawie, że jej nieprecyzyjne sformułowanie nie pozwala na określenie przedmiotu sporu. Komisja powinna była wskazać, dlaczego kategorie towarów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy o VAT wykraczają poza kategorie przewidziane w pkt 3 i 4 załącznika III do dyrektywy

2006/112, a także, w szczególności, określi towary, które nie wchodzi w zakres załącznika III. Ponadto, zamiast przedstawić uzasadnienie swoich twierdzeń, Komisja ograniczyła się do powtórzenia pozycji z załącznika nr 3 do ustawy o VAT, które jej zdaniem oznaczają towary, które nie są objęte zakresem załącznika III do tej dyrektywy, nie przedstawiając żadnych wyjaśnień w tym zakresie.

15 Komisja wnosi o oddalenie zarzutu niedopuszczalności.

Ocena Trybunału

16 Z art. 120 akapit pierwszy lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem i odnoszącego się do tego przepisu orzecznictwa Trybunału wynika, że każda skarga wszczynająca postępowanie powinna zawierać wyraźne i precyzyjne określenie przedmiotu sporu oraz przedstawienie zarzutów umożliwiającej stronie pozwanej przygotowanie obrony, a Trybunałowi – dokonanie kontroli. Z powyższego wynika, że istotne okoliczności faktyczne i prawne, na których opiera się skarga, powinny wynikać w sposób spójny i zrozumiały z tekstu samej skargi oraz że podania w niej zawarte należy sformułować w sposób pozbawiony dwuznaczności w celu uniknięcia orzekania przez Trybunał *ultra petita* lub z pominięciem jednego z zarzutów (wyrok Komisja/Estonia, C-39/10, EU:C:2012:282, pkt 24).

17 W niniejszym postępowaniu o stwierdzenie uchybienia uznaje się, że przedmiot sporu w dostatecznie zrozumiały sposób wynika ze skargi wszczynającej postępowanie. Sama okoliczność, że Komisja w sposób nieusystematyzowany przedstawiła w odrębnych częściach tej skargi, tak podstawę prawną skargi, jak i opis naruszenia, poprzestając zasadniczo na powtórzeniu spornych przepisów krajowych, nie może podważyć tego stwierdzenia. Z rzeczonej skargi wynika bowiem, że Komisja zarzuca Rzeczypospolitej Polskiej naruszenie obowiązków wynikających z art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112 w związku z jej załącznikiem III. Komisja uważa, że – z naruszeniem powyższego przepisu – pozycje 81 pkt 3, pozycje 82–87, 90–92, 97, 100 oraz 103–105 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT (częście zwane dalej „spornymi pozycjami”) pozwalają na stosowanie obniżonej stawki VAT do dostaw towarów, które nie wchodzi w zakres załącznika III do tej dyrektywy. Zatem podstawa niniejszej skargi o stwierdzenie uchybienia oraz przepisy, które Komisja uznaje za sprzeczne z rzeczoną dyrektywą, są w owej skardze zawarte.

18 Prawdą jest, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału ciężar wykazania zarzucanego uchybienia spoczywa na Komisji. To właśnie ona powinna przedstawić Trybunałowi wszystkie dowody niezbędne do zbadania, czy doszło do tego uchybienia, i nie może się przy tym opierać na jakimkolwiek domniemaniu. Jednakże pytanie, czy Komisja wykazała istnienie uchybienia, nie należy do zakresu badania dopuszczalności skargi, lecz jej zasadności (zob. wyrok Komisja/Republika Czeska, C-109/11, EU:C:2013:269, pkt 32).

19 W związku z tym zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Rzeczpospolitą Polskę jest nieuzasadniony i należy go oddalić.

Co do istoty

Argumentacja stron

20 Komisja wysuwa zarzut, że Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 96–98 dyrektywy 2006/112 poprzez stosowanie, na podstawie załącznika nr 3 do ustawy o VAT, obniżonej stawki VAT do dostaw towarów, które nie wchodzi w zakres załącznika III do owej dyrektywy.

21 Komisja twierdzi, że w zakres tego załącznika nie wchodzi towary wymienione w spornych

pozycjach pod tytułem „Towary związane z ochroną zdrowia”. Według tej instytucji wskazane towary nie mogły być zaklasyfikowane ani do produktów farmaceutycznych zwykle stosowanych dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych, ani do urządzeń przeznaczonych zwykle do osiągnięcia skutków lub leczenia niepełnosprawności, przeznaczonych wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne. Ponadto Komisja podnosi, że nieprecyzyjne sformułowanie pozycji 83, 86, 87 i 105 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT nie pozwala na dokładne określenie towarów objętych tymi pozycjami, co również skutkuje umiłowieniem zastosowania obniżonej stawki VAT do towarów, które nie wchodziły w zakres załącznika III do dyrektywy 2006/112.

22 Według Rzeczypospolitej Polskiej skarga nie jest uzasadniona. Komisja nie wskazała towarów, w odniesieniu do których nie należało stosować obniżonej stawki VAT. Ponieważ Komisja nie przedstawiła dowodu, iż sporne pozycje rzeczywiście obejmują towary, które nie wchodziły w zakres załącznika III do rzeczony dyrektywy, nie wykazała tym samym zasadności podnoszonych zarzutów. Ponadto twierdzenie Komisji dotyczące nieprecyzyjności określenia przez prawo krajowe niektórych kategorii towarów nie jest uzasadnione.

23 Tytułem ewentualnym Rzeczpospolita Polska podnosi, że towary objęte spornymi pozycjami wbrew twierdzeniom Komisji wchodziły w zakres kategorii zawartych w pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy.

24 Dalszym tytułem ewentualnym Rzeczpospolita Polska podnosi, że prawo Unii zezwala na stosowanie obniżonej stawki VAT do dostaw towarów niewchodzących w zakres załącznika III do dyrektywy 2006/112 ze względów społecznych. Wspomniane państwo uważa bowiem, że utrzymanie obniżonej stawki VAT do dostaw produktów związanych z ochroną zdrowia jest istotne z punktu widzenia rozwoju gospodarczego kraju i że w ten sposób może zmierzyć się z koniecznością zapewnienia obywatelom właściwego poziomu opieki zdrowotnej.

Ocena Trybunału

– Uwagi wstępne

25 Należy przypomnieć, że art. 96 i 97 dyrektywy 2006/112 przewidują, iż stawka podstawowa VAT, która ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług, nie może być niższa niż 15%. W drodze odstępstwa od tej zasady art. 98 ust. 1 owej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do stosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych VAT. Na podstawie art. 98 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy stawki obniżone VAT mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do dyrektywy 2006/112 (wyrok Komisja/Polska, C-639/13, EU:C:2014:2468, pkt 23).

26 Jak zatem wynika z pkt 17 niniejszego wyroku, Komisja uważa, że towary objęte spornymi pozycjami nie wchodziły w zakres załącznika III do tej dyrektywy. Na poparcie swojej skargi Komisja opiera się na orzecznictwie Trybunału, a w szczególności na wyroku Komisja/Hiszpania (C-360/11, EU:C:2013:17), w którym sformułowała ona wskazówki mające na celu doprecyzowanie przesłanek stosowania pkt 3 i 4 załącznika III. Niemniej Komisja ograniczyła się do przypomnienia zasad, nie wywodziąc konkretnych wniosków co do towarów, które jej zdaniem niesłusznie korzystają ze stawki obniżonej na podstawie polskich przepisów.

27 Przy określaniu konkretnych kategorii towarów, do których stosuje się obniżoną stawkę VAT, państwa członkowskie są wprawdzie zobowiązane do przestrzegania ram kategorii zdefiniowanych w punktach wymienionych w załączniku III do dyrektywy 2006/112, tak jak zostały one zinterpretowane przez Trybunał (wyrok Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 22), jednakże zadaniem Komisji jest wykazanie istnienia zarzucanego

uchybień i przedstawienie Trybunałowi wszystkich dowodów niezbędných do zbadania istnienia zarzucanego uchybień bez możliwości opierania się na jakimkolwiek domniemaniu.

– W przedmiocie zarzutu Komisji odnoszącego się do pozycji 84, 85, 90, 91, 97 oraz 100 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT

28 Nie jest kwestionowane, że w niniejszej sprawie sporne pozycje dotyczą dostawy towarów, które mają wchodzić w zakres tylko kategorii określonych w pkt 3 lub w pkt 4 załącznika III do dyrektywy 2006/112. Jednakże Komisja nie przedstawia żadnego wyjaśnienia pozwalającego stwierdzić, że pozycje 84, 85, 90, 91, 97 oraz 100 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT określają towary, które nie wchodzić w zakres załącznika III do tej dyrektywy.

29 Zatem zarzut Komisji odnoszący się do towarów objętych tymi ostatnimi pozycjami nie jest zasadny.

– W przedmiocie zarzutu Komisji odnoszącego się do pozycji 83, 86, 87 oraz 105 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT

30 W skardze oraz w replice Komisja ogranicza się do twierdzenia, że kategorie towarów objęte pozycjami 83, 86, 87 oraz 105 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT są zbyt szeroko zakreślone. Jednakże owo twierdzenie samo w sobie nie wykazuje, że towary wskazane w tych pozycjach nie wchodzić, w całości lub w części, w zakres załącznika III do dyrektywy 2006/112.

31 Dopiero w odpowiedzi na pytanie Trybunału z dnia 20 listopada 2014 r. dotyczącej dopuszczalności jej skargi Komisja przedstawiła pewne wyjaśnienia dotyczące pozycji 83 i 87 w załączniku nr 3 do rzeczonej ustawy. Niemniej jednak, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, według którego państwo członkowskie winno mieć możliwość skutecznego powożenia dowodów na swoją obronę w stosunku do zarzutów sformułowanych przez Komisję, należy wziąć pod uwagę jedynie argumenty, które Komisja przedstawiła w skardze oraz w replice (zob. analogicznie wyrok Komisja/Luksemburg, C-32/05, EU:C:2006:749, pkt 60).

32 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że Komisja nie wykazała, iż kategorie towarów objęte pozycjami 83, 86, 87 i 105 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT mogą wykraczać poza ramy ustanowione w załączniku III do dyrektywy 2006/112.

33 W konsekwencji zarzut Komisji odnoszący się do wskazanych pozycji jest bezzasadny.

34 Ponadto Komisja zarzuca Rzeczypospolitej Polskiej, że nie odpowiedziała na jej pytanie o udzielenie informacji, w którym Komisja domagała się wyjaśnienia, jakie towary są faktycznie objęte rozpatrywanymi pozycjami.

35 W zakresie, w jakim Komisja starała się w ten sposób wykazać, że Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniu do lojalnej współpracy wynikającemu z art. 4 ust. 3 TUE, należy przypomnieć, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż zadaniem Komisji jest dokądne wskazanie, w pytaniach skargi wniesionej w trybie art. 258 TFUE, zarzutów, które ma rozstrzygnąć Trybunał (zob. podobnie wyrok Komisja/Hiszpania, C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 60). Ze względu na to, że ów zarzut nie wynika ani wprost, ani w sposób dorozumiany z pytania skargi, należy go odrzucić jako niedopuszczalny.

– W przedmiocie zarzutu Komisji odnoszącego się do pozycji 81 pkt 3, pozycji 82, 92, 103 oraz 104 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT

36 Należy stwierdzić, że i w skardze, i w replice Komisja konkretniej wskazała względem, dla jakich jej zdaniem towary objęte pozycjami 81 pkt 3, pozycjami 82, 92, 103 oraz 104 w załączniku nr

3 do ustawy o VAT nie wchodzi? w zakres za??cznika III do dyrektywy 2006/112.

37 W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, ?e okoliczno??, i? w replice Komisja sprecyzowa?a zarzut, wcze?niej podniesiony w skardze w sposób bardziej ogólny, nie zmienia przedmiotu zarzucanego uchybienia, co w konsekwencji nie ma jakiegokolwiek wp?ywu na zakres sporu (zob. podobnie wyrok Komisja/Portugalia, C?543/08, EU:C:2010:669, pkt 23).

38 Co do istoty nale?y oddali? jako bezzasadny zarzut Komisji w zakresie, w jakim zarzut ten dotyczy pozycji 81 pkt 3 w za??czniku nr 3 do ustawy o VAT, poniewa? Komisja w replice przyzna?a, ?e wata celulozowa paczkowana, znajduj?ca si? w tej pozycji 81 pkt 3, mo?e wchodzi? w zakres za??cznika III do dyrektywy 2006/112.

39 Co do pozycji 82 w za??czniku nr 3 do ustawy o VAT Rzeczpospolita Polska podnosi, ?e znajduj?ce si? w niej substancje, to znaczy cystyna, cysteina i ich pochodne, mog? stanowi? gotowy produkt farmaceutyczny w rozumieniu wyroku Komisja/Hiszpania (C?360/11, EU:C:2013:17, pkt 49), je?eli mog? by? wprowadzane do obrotu jako autonomiczne produkty. W replice Komisja przyznaje, ?e obni?ona stawka VAT mo?e by? zastosowana do tych substancji, o ile s? one sprzedawane konsumentom jako produkt gotowy. Uwa?a ona natomiast, ?e jako sk?adniki innych produktów lub innych preparatów substancje te powinny by? obj?te podstawow? stawk? VAT.

40 W tym wzgl?dzie z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e pkt 3 za??cznika III do dyrektywy 2006/112 zezwala na stosowanie obni?onej stawki VAT do substancji medycznych tylko wtedy, gdy mog? one by? przeznaczone do bezpo?redniego u?ytku przez konsumenta ko?cowego dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych (zob. podobnie wyrok Komisja/Hiszpania, C?360/11, EU:C:2013:17, pkt 50).

41 Ponadto w wypadku towaru mog?cego by? przedmiotem ró?nego u?ytku, stosowanie obni?onej stawki VAT dla ka?dej czynno?ci dostawy jest uzale?nione od konkretnego u?ytku, do którego ten towar jest przeznaczony przez jego nabywc? (zob. wyrok Komisja/Hiszpania, C?360/11, EU:C:2013:17, pkt 87).

42 Z akt sprawy wynika jednak, ?e w przeciwie?stwie do orzecznictwa przytoczonego w pkt 40 i 41 niniejszego wyroku, pozycja 82 w za??czniku nr 3 do ustawy o VAT zezwala na stosowanie obni?onej stawki VAT do dostaw substancji przeznaczonych do u?ytku jako produkty po?rednie.

43 W odniesieniu do pozycji 92 rzeczzonego za??cznika w replice Komisja przyznaje, ?e pozycja ta mo?e obejmowa? os?onki antykoncepcyjne i poduszki pneumatyczne, które mog? wchodzi? w zakres za??cznika III do dyrektywy 2006/112. Komisja twierdzi natomiast, ?e nie mo?na uwa?a?, i? inne produkty z gumy, takie jak kroplomierze, rozpylacze lub termofory, wchodzi? w zakres tego za??cznika.

44 Ponadto, je?li chodzi o towary znajduj?ce si? w pozycji 103 w za??czniku nr 3 do ustawy o VAT, Komisja twierdzi, ?e pozycja ta zezwala na stosowanie obni?onej stawki VAT do soczewek i szkie? ka?dego rodzaju, a poniewa? tylko soczewki i szk?a, które s?u?? do korekty wzroku, wchodzi? w zakres pkt 4 za??cznika III do rzeczonej dyrektywy, pozycja ta nie wchodzi w zakres owego za??cznika w odniesieniu do wszystkich towarów, które obejmuje. Rzeczpospolita Polska nie kwestionuje tego twierdzenia.

45 W tym względzie należy stwierdzić, że towary, o których mowa w pkt 43 i 44 niniejszego wyroku, co do których Komisja uważa, że nie wchodzi w zakres załącznika III do dyrektywy 2006/112, nie są ani produktami farmaceutycznymi w rozumieniu pkt 3 tego załącznika, ani sprzętem medycznym lub wyposażeniem w rozumieniu pkt 4 rzeczonego załącznika.

46 Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że pojęcia użyte 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 (zob. podobnie wyrok Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 63). Ponadto ta interpretacja jest zgodna z pojęciem „produktu farmaceutycznego” zastosowanym w dziale 30 Nomenklatury scalonej znajdującym się w załączniku I do rozporządzenia 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 – wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 2, t. 2, s. 382), zmienionej rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) nr 1101/2014 z dnia 16 października 2014 r. (Dz.U. L 312, s. 1).

47 Następnie z brzmienia pkt 4 załącznika III do dyrektywy 2006/112 wynika, że punkt ten obejmuje tylko sprzęt medyczny, sprzęt pomocniczy oraz pozostałe urządzenia przeznaczone zwykle do osiągnięcia skutków lub leczenia niepełnosprawności, przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne. W tym względzie z samego znaczenia terminów „osobisty” i „wyłączny” zawartych w rzeczonym pkt 4 wynika, że punkt ten nie dotyczy wyrobów do użytku ogólnego (zob. wyrok Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 85).

48 Wreszcie z zastosowania sformułowania „urządzenia przeznaczone zwykle do osiągnięcia skutków lub leczenia niepełnosprawności” wynika, że ów pkt 4 nie określa produktów powszechnie używanych do innych celów.

49 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że Komisja zasadnie twierdzi, iż pozycje 82, 92 i 103 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT zezwalają na stosowanie obniżonej stawki VAT do dostaw towarów, które nie wchodzi w zakres załącznika III do dyrektywy 2006/112.

50 Jeżeli chodzi o produkty uzdrowisk, które zawiera pozycja 104 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, w replice Komisja utrzymuje, że stosowanie obniżonej stawki VAT do dostaw takich produktów jest zgodne z pkt 3 załącznika III do omawianej dyrektywy tylko w zakresie, w jakim produkty te nie są używane do celów kosmetycznych. Nie można jednak przyjąć takiej interpretacji. Z brzmienia tego pkt 3 wyraźnie wynika, że wystarczy, gdy produkt farmaceutyczny jest zwykle stosowany dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych, aby ów produkt wchodzi w zakres tego punktu. Z wyjątkiem Rzeczypospolitej Polskiej wynika, że ma to miejsce w wypadku produktów wchodzących w zakres pozycji 104 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, które są głównie używane do tych celów. Wynika z tego, że zarzut Komisji dotyczący tej pozycji należy oddalić.

– W przedmiocie istnienia uzasadnienia

51 W odniesieniu do względów społecznych podniesionych przez Rzeczpospolitą Polską, które jej zdaniem dopuszczają stosowanie obniżonej stawki VAT do dostaw towarów wykorzystywanych do celów ochrony zdrowia, nawet jeżeli towary te nie wchodzą w zakres załącznika III do dyrektywy 2006/112, wystarczy stwierdzić, że argumenty natury społeczno-politycznej nie mogą uzasadniać naruszenia przez państwo członkowskie przepisów art. 98 ust. 2 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok Komisja/Polska, C-639/13, EU:C:2014:2468, pkt 25).

52 Z tego względu skargę Komisji należy uznać za zasadną w zakresie, w jakim dotyczy ona pozycji 82, 92 i 103 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT.

53 Z powyższych rozważań wynika, że stosując obniżoną stawkę VAT do dostaw:

– sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń, które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne lub które nie są zwykle przeznaczone do osiągnięcia skutków lub leczenia niepełnosprawności, a także

– produktów, które nie są produktami farmaceutycznymi zwykle stosowanymi dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych lub produktami używanymi do celów antykoncepcyjnych oraz higieny osobistej,

wymienionych w pozycjach 82, 92 i 103 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 96–98 dyrektywy 2006/112 w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy.

54 W pozostałej części skargę należy oddalić.

W przedmiocie kosztów

55 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Zgodnie z art. 138 § 3 tego regulaminu w razie częściowego tylko uwzględnienia żądać każdej ze stron każda z nich pokrywa własne koszty.

56 Ponieważ żądania zarówno Komisji, jak i Rzeczypospolitej Polskiej zostały uwzględnione tylko częściowo, należy orzec, że pokrywają one własne koszty.

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

1) **Stosując obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej do dostaw:**

– sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń, które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne lub które nie są zwykle przeznaczone do osiągnięcia skutków lub leczenia niepełnosprawności, a także

– produktów, które nie są produktami farmaceutycznymi zwykle stosowanymi dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych lub produktami używanymi do celów antykoncepcyjnych oraz higieny osobistej,

wymienionych w pozycjach 82, 92 i 103 w załączniku nr 3 do Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 96–98 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) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Komisja Europejska i Rzeczpospolita Polska ponoszą własne koszty.

Podpisy

* Język postępowania: polski.