Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

9 maart 2017 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 98, lid 2 – Bijlage III, punten 3 en 4 – Beginsel van fiscale neutraliteit – Medische zuurstofbehandeling – Verlaagd btw?tarief – Zuurstofflessen – Normaal btw?tarief – Zuurstofconcentratoren”

In zaak C?573/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de cour d’appel de Liège (hof van beroep Luik, België) bij beslissing van 28 oktober 2015, ingekomen bij het Hof op 9 november 2015, in de procedure

Belgische Staat

tegen

Oxycure Belgium NV,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, A. Arabadjiev en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: V. Giacobbo-Peyronnel, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 19 september 2016,

gelet op de opmerkingen van:

– Oxycure Belgium NV, vertegenwoordigd door F. Fosseur, advocaat,

– de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.?C. Halleux als gemachtigden, bijgestaan door D. Carmen, expert,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J.?F. Brakeland en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 oktober 2016,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”), alsmede van de punten 3 en 4 van bijlage III bij deze richtlijn, in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Belgische Staat en Oxycure Belgium NV (hierna: „Oxycure”) over de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op de verkoop en/of de verhuur van zuurstofconcentratoren en toebehoren bestemd voor medische zuurstofbehandeling.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overweging 4 van de btw-richtlijn luidt:

„Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een [btw-stelsel] een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen die ten doel heeft, de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen.”

4 Artikel 96 van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”

5 Artikel 98, leden 1 en 2, van de richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]”

6 Punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn vermeldt „farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, met inbegrip van voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw”.

7 Punt 4 van die bijlage vermeldt „medische uitrusting, hieronder begrepen in huur, hulpmiddelen en andere apparaten die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten, met inbegrip van de herstelling daarvan, en levering van kinderzitjes voor motorvoertuigen”.

Belgisch recht

8 Koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven

(hierna: „koninklijk besluit nr. 20”) bepaalt dat de btw wordt geheven tegen het verlaagde tarief van 6 % voor de goederen en diensten aangewezen in tabel A van het besluit.

9 Rubriek XXIII van die tabel A vermeldt met name „[o]rthopedische toestellen (medisch-chirurgische gordels daaronder begrepen); breukspalken en andere artikelen en apparaten voor de behandeling van breuken in het beendergestel; kunstgebitten, kunsttanden, kunstogen, kunstledematen en dergelijke artikelen; hoorapparaten voor hardhorigen en andere voor het verhelpen of verlichten van gebreken of van kwalen dienende apparatuur, die door de patiënt in de hand worden gehouden of op andere wijze worden gedragen, dan wel worden geïmplanteerd; individueel materiaal speciaal ontworpen om te worden gedragen door stomapatiënten en door personen die lijden aan incontinentie, met uitzondering van maandverbanden, van inlegkruisjes en van luiers voor kinderen jonger dan zes jaar; het individueel toebehoren dat deel uitmaakt van een kunstnier inclusief de gebruikte trousses”, „[a]ërosolapparatuur en toebehoren; individueel materiaal voor de toediening van mucomyst” en „[i]nfuuspompen voor pijnbestrijding”.

10 Rubriek XXXIV van die tabel A betreft de verhuur van die goederen.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

11 Oxycure is een vennootschap met als hoofdactiviteit de verhuur en de verkoop van zuurstofconcentratoren. Dit soort apparaten bestaat uit een onderdeel dat de zuurstof uit de omgevingslucht concentreert, een neuscanule of een zuurstofmasker en een zuurstofslang, die integraal deel uitmaken van het apparaat. Zuurstofconcentratoren maken zuurstofbehandeling thuis mogelijk voor patiënten met ademhalingsproblemen of andere zware gebreken waarvoor een zuurstofbehandeling is vereist, en wier toestand niet meer kan worden verbeterd door gebruik te maken van een aerosol of een luchtwegverwijder.

12 Uit de stukken waarover het Hof beschikt, blijkt dat de Belgische belastingdienst, bij het opstellen van een proces-verbaal op 26 november 2010, heeft vastgesteld dat Oxycure in de periode van 1 oktober 2007 tot en met 31 maart 2010 op de verhuur en de verkoop van zuurstofconcentratoren en hun toebehoren het verlaagde btw?tarief van 6 % had toegepast, terwijl die handelingen overeenkomstig koninklijk besluit nr. 20 aan het normale tarief van 21 % hadden moeten worden onderworpen. Op basis van dat proces-verbaal is een dwangbevel tot betaling van 1 291 621,17 EUR aan verschuldigde belasting en een geldboete ten belope van 129 160 EUR uitgevaardigd.

13 Oxycure heeft op 28 december 2011 beroep tegen dat dwangbevel ingesteld bij de tribunal de première instance de Namur (rechtbank van eerste aanleg Namen, België), die het dwangbevel bij vonnis van 25 april 2013 nietig heeft verklaard.

14 De Belgische Staat heeft op 27 juni 2013 tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld bij de cour d’appel de Liège (hof van beroep Luik, België).

15 Die rechter merkt op dat zuurstofconcentratoren, naast flessen medische zuurstof en het systeem van vloeibare medische zuurstof, een van de drie op de markt verkrijgbare zuurstofbronnen zijn en dat al die bronnen onderling verwisselbaar en/of complementair zijn. Enerzijds zijn volgens een rapport van het Federaal Kenniscentrum voor de Gezondheidszorg (België) alle bronnen immers verkrijgbaar in vaste vorm met grote afmetingen en in draagbare vorm met kleinere afmetingen. Uit dat rapport blijkt ook dat alle zuurstofbehandelingen, uit het oogpunt van klinische werkzaamheid, gelijkwaardig zijn. Het is immers van weinig belang of de zuurstof door de ene of de andere van de drie beschikbare toedieningsvormen wordt geleverd, en of de zuurstofbron vast of draagbaar is, aangezien die toedieningsvormen zich enkel in gebruiksgemak (lawaai, gebruik buitenshuis, beschikbaar volume, hervulbaarheid van draagbare

bronnen door de patiënt) en kostprijs voor de samenleving onderscheiden. Anderzijds wordt in de Belgische regeling inzake de verplichte verzekering voor „geneeskundige verzorging en uitkeringen” erkend dat die zuurstofbronnen onderling volkomen verwisselbaar zijn, aangezien een noodzuurstoffles is inbegrepen in de vergoedbare prijs van de zuurstofconcentrator.

16 Uit de stukken waarover het Hof beschikt, blijkt dat ingevolge rubriek XVII van tabel A van koninklijk besluit nr. 20 voor zuurstofflessen het verlaagde btw?tarief van 6 % geldt.

17 Gelet op die overwegingen vraagt de verwijzende rechter zich af of die tabel, ook al ziet geen van haar rubrieken uitdrukkelijk op zuurstofconcentratoren, in het licht van de beginselen van het Unierecht, en met name het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat zij minstens impliciet ook op die zuurstofconcentratoren ziet, en niet alleen op de andere vormen van zuurstoftoediening.

18 Daarom heeft de cour d’appel de Liège besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Staat artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met de punten 3 en 4 van bijlage III bij die richtlijn, met name uit het oogpunt van het neutraliteitsbeginsel, in de weg aan een nationale bepaling die voorziet in een verlaagd btw-tarief dat van toepassing is op zuurstofbehandeling met zuurstofflessen, terwijl zuurstofbehandeling met een zuurstofconcentrator is onderworpen aan het normale btw-tarief?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn en de punten 3 en 4 van bijlage III bij deze richtlijn, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, in de weg staan aan een nationale regeling als in het hoofdgeding, die bepaalt dat het normale btw-tarief van toepassing is op de levering of de verhuur van zuurstofconcentratoren, terwijl volgens die regeling een verlaagd btw-tarief geldt voor de levering van zuurstofflessen.

20 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens artikel 96 van de btw-richtlijn hetzelfde btw-tarief, te weten het normale tarief dat door elke lidstaat wordt vastgesteld, wordt toegepast op goederenleveringen en voor diensten (arrest van 4 juni 2015, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C?161/14, niet-gepubliceerd, EU:C:2015:355, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 In afwijking van dat beginsel is in artikel 98 van die richtlijn voorzien in de mogelijkheid om verlaagde btw-tarieven toe te passen. Bijlage III bij de richtlijn bevat een exhaustieve lijst van categorieën goederenleveringen en diensten waarop de in dat artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast.

22 Het doel van die bijlage is om bepaalde bijzonder noodzakelijk geachte goederen goedkoper te maken en dus toegankelijker voor de eindconsument, die de btw uiteindelijk draagt (arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje, C?360/11, EU:C:2013:17, punt 48).

23 Aangaande de specifieke inhoud van bijlage III bij de btw-richtlijn heeft het Hof geoordeeld dat de Uniewetgever een grote beoordelingsvrijheid toekomt, aangezien hij, bij het nemen van een belastingmaatregel politieke, economische en sociale keuzes moet maken en uiteenlopende belangen moet afwegen of ingewikkelde beoordelingen moet verrichten (arrest van 7 maart 2017, RPO, C?390/15, EU:C:2017:174, punt 54).

24 Opgemerkt zij dat die wetgever, door de punten 3 en 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn vast

te stellen, ervoor heeft gekozen om de toepassing van een verlaagd btw-tarief, in plaats van het normale tarief, op de levering van bepaalde onderscheiden categorieën van goederen toe te staan.

25 Uit de bewoordingen van artikel 98 van de btw-richtlijn volgt dat de toepassing van één of twee verlaagde btw-tarieven niet verplicht is. Het is een mogelijkheid die de lidstaten krijgen, in afwijking van het beginsel dat het normale tarief van toepassing is. Volgens vaste rechtspraak moeten bepalingen die een afwijking vormen van een beginsel, strikt worden uitgelegd (arrest van 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk, C?492/08, EU:C:2010:348, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 De lidstaten kunnen dus in beginsel ervoor kiezen om een verlaagd btw-tarief toe te passen op de in punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn vermelde farmaceutische producten, en tegelijkertijd het normale tarief toepassen op de in punt 4 van die bijlage vermelde medische uitrusting. Zij kunnen ook ervoor kiezen een verlaagd btw-tarief toe te passen op bepaalde farmaceutische producten of specifieke medische uitrusting, onder die bedoeld in die punten 3 en 4, en tegelijkertijd het normale tarief toepassen op andere dergelijke goederen of uitrusting. De lidstaten moeten in elk geval het normale tarief toepassen op producten die niet in die bijlage worden vermeld.

27 Daaruit volgt dat een nationale wettelijke regeling als in het hoofgeding, die niet voorziet in een verlaagd btw-tarief voor zuurstofconcentratoren, in beginsel verenigbaar is met artikel 98 van btw-richtlijn.

28 Wanneer een lidstaat ervoor kiest, gebruik te maken van de mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen op bepaalde specifieke goederen of diensten die zijn vermeld in bijlage III bij de btw-richtlijn, moet hij evenwel het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen (zie in die zin arresten van 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C?442/05, EU:C:2008:184, punten 41 en 43; 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C?94/09, EU:C:2010:253, punt 30, en 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C?454/12 en C?455/12, EU:C:2014:111, punt 45).

29 Teneinde de prejudiciële vraag te beantwoorden moet dus worden nagegaan of een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding afbreuk doet aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

30 Vooraf zij eraan herinnerd dat dit beginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (arrest van 11 september 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Het is echter vaste rechtspraak dat de werkingssfeer van een verlaagd btw-tarief op grond van dit beginsel niet kan worden uitgebreid bij gebreke van een duidelijke bepaling (zie met name arresten van 5 maart 2015, Commissie/Luxemburg, C?502/13, EU:C:2015:143, punt 51, en 2 juli 2015, De Fruytier, C?334/14, EU:C:2015:437, punt 37).

32 Dit beginsel is immers geen regel van primair recht waaraan de geldigheid van een verlaagd tarief kan worden getoetst, maar een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast tezamen met het beginsel dat verlaagde tarieven strikt moeten worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, punt 45).

33 In de onderhavige zaak zijn de belanghebbenden die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend, het erover eens dat de in het hoofgeding betrokken zuurstofconcentratoren, in tegenstelling tot de zuurstofflessen, niet vallen onder punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn, dat

op bepaalde farmaceutische producten ziet, te weten van een soort die gewoonlijk wordt gebruikt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen. Uit de rechtspraak van het Hof volgt immers dat het begrip „farmaceutisch product” niet alle hulpmiddelen, apparaten, materialen of uitrusting voor medisch gebruik omvat, ook al is het niet beperkt tot geneesmiddelen (zie in die zin arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje, C?360/11, EU:C:2013:17, punten 61?65).

34 Deze uitlegging vindt steun in punt 4 van deze bijlage III, dat specifiek ziet op voor een specifiek gebruik bestemde medische hulpmiddelen (arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje, C?360/11, EU:C:2013:17, punt 64). Deze bepaling ziet immers op medische uitrusting, hulpmiddelen en andere apparaten die gewoonlijk zijn bestemd voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten.

35 Aangezien niet lijkt vast te staan dat zuurstofconcentratoren als in het hoofdgeding voorbehouden zijn voor „uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten”, kan die uitrusting evenmin binnen de werkingssfeer van punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn vallen, hetgeen de verwijzende rechter evenwel dient na te gaan.

36 In die omstandigheden kan, gelet op de in punt 31 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, een lidstaat als in het hoofdgeding, die gebruik heeft gemaakt van de hem geboden mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen op specifieke producten die zijn vermeld in punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn, op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit niet ertoe verplicht zijn, dit verlaagde tarief uit te breiden tot zuurstofconcentratoren, ook al worden zij door de consument waargenomen als soortgelijk aan producten die voor dit verlaagde tarief in aanmerking komen.

37 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn en de punten 3 en 4 van bijlage III bij deze richtlijn, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, niet in de weg staan aan een nationale regeling als in het hoofdgeding, die bepaalt dat het normale btw-tarief van toepassing is op de levering of de verhuur van zuurstofconcentratoren, terwijl volgens die regeling een verlaagd btw-tarief geldt voor de levering van zuurstofflessen.

Kosten

38 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en de punten 3 en 4 van bijlage III bij deze richtlijn, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, staan niet in de weg aan een nationale regeling als in het hoofdgeding, die bepaalt dat het normale tarief in de belasting over de toegevoegde waarde van toepassing is op de levering of de verhuur van zuurstofconcentratoren, terwijl volgens die regeling een verlaagd tarief in de belasting over de toegevoegde waarde geldt voor de levering van zuurstofflessen.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.