

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 27 czerwca 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. c) – Zwolnienia – Zawody medyczne i paramedyczne – Chiropraktyka i osteopatia – Artykuł 98 – Punkty 3 i 4 załącznika III – Produkty lecznicze i wyroby medyczne – Obniżona stawka – świadczenie usług w ramach zabiegów lub leczenia o charakterze terapeutycznym – Stawka podstawowa – świadczenie usług w ramach zabiegów lub leczenia o charakterze estetycznym – Zasada neutralności podatkowej – Utrzymanie skutków uregulowania krajowego sprzecznego z prawem Unii

W sprawie C-597/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny, Belgia) postanowieniem z dnia 28 września 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 października 2017 r., w postępowaniu:

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten i in.,

Plast.Surg. BVBA i in.,

Belgian Society for Private Clinics VZW i in.

przeciwko

Ministerraad,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: C. Toader, prezes izby, L. Bay Larsen (sprawozdawca) i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i Barta Vandendriesa przez E. Maes oraz M. Deneffa, advocaten,
- w imieniu Belgische Unie van Osteopaten i in. przez B. Hermansa, J. Bosqueta oraz H. Van den Keybus, advocaten,

- w imieniu Plast.Surg. BVBA i in. przez T. De Gendta, advocaat,
- w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux, P. Cottina oraz C. Pochet, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, E. de Moustier i A. Alidière, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Jokubauskaitę oraz P. Vandena Heedego, działających w charakterze pełnomocników,

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

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowi art. 98, art. 132 ust. 1 lit. b), c) i e), art. 134 oraz pkt 3 i 4 załącznika III do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i Bartem Vandendriesem, Belgische Unie van Osteopaten i in, Plast.Surg. BVBA i in. oraz Belgian Society for Private Clinics VZW i in. a Ministerraad (rada ministrów, Belgia) w przedmiocie wniosku o stwierdzenie nieważności przepisów prawa belgijskiego dotyczących sposobu stosowania podatku od wartości dodanej (VAT) do świadczenia opieki medycznej oraz dostawy produktów leczniczych i wyrobów medycznych.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3 Artykuł 96 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawki podstawowej VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.

4 Zgodnie z art. 98 owej dyrektywy:

„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.

[...]”.

5 Artykuł 132 ust. 1 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

b) opieka szpitalna i medyczna oraz usługi z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach społecznych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze;

c) świadczenie opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych i paramedycznych określonych przez zainteresowane państwo;

[...]

e) świadczenie usług przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu, jak również dostarczanie protez dentystycznych przez dentystów oraz techników dentystycznych;

[...]”.

6 Artykuł 134 wskazanej dyrektywy przewiduje:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) w następujących przypadkach:

a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;

b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

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 „produkty farmaceutyczne zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych, łącznie z produktami używanymi do celów antykonceptyjnych oraz higieny osobistej”.

8 W pkt 4 tego załącznika znajduje się „sprzęt medyczny, sprzęt pomocniczy oraz pozostałe urządzenia przeznaczone zwykle do osiągnięcia 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 belgijskie

9 Artykuł 110 wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (o działaniach na rzecz zintensyfikowania procesu tworzenia miejsc pracy) z dnia 26 grudnia 2015 r. (*Belgisch Staatsblad*, 30 grudnia 2015 r., s. 80634, zwana dalej „ustawą z dnia 26 grudnia 2015 r.”), stanowi:

„Artykuł 44 kodeksu podatku od wartości dodanej, zastąpiony ustawą z dnia 28 grudnia 1992 r. i ostatnio zmieniony przez ustawą z dnia 12 maja 2014 r., otrzymuje następujące brzmienie:

a) Paragraf 1 otrzymuje brzmienie:

»§ 1. Zwolnieniu z podatku podlegają usługi świadczone w ramach wykonywania regularnej działalności gospodarczej przez następujące osoby:

1° lekarzy, lekarzy dentystów i fizjoterapeutów.

Wymienione w pkt 1 zwolnienie nie obejmuje świadczonych przez lekarzy usług, dotyczących zabiegów lub leczenia o charakterze estetycznym:

a) jeżeli takie zabiegi i leczenie nie są ujęte w wykazie usług medycznych na potrzeby obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego i inwalidzkiego;

b) jeżeli takie zabiegi i leczenie są wprowadzone ujęte w wykazie usług medycznych na potrzeby obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego i inwalidzkiego, jednak nie spełniają wymogów rozszczenia o zwrot kosztów w rozumieniu przepisów w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego i świadczeń z tytułu niezdolności do pracy;

2° położne, pielęgniarki i pielęgniarze oraz pomocniczy personel medyczny;

3° wykwalifikowanych pracowników wykonujących uznany i reglamentowany zawód paramedyczny; dotyczy to świadczonych przez nich usług paramedycznych ujętych w wykazie usług medycznych na potrzeby obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego i inwalidzkiego;

b) Paragraf 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

»1° a) opieka szpitalna i medyczna oraz świadczone z nimi powiązane usługi i dostawy towarów, świadczone lub dokonywane w ramach wykonywania regularniej działalności gospodarczej przez szpitale, zakłady psychiatryczne, kliniki i ambulatoria.

Wymienionemu w lit. a) zwolnieniu nie podlegają opieka szpitalna i medyczna oraz świadczone z nimi powiązane usługi i dostawy towarów dotyczące zabiegów i leczenia, o których mowa w § 1 pkt 1 akapit drugi;

b) transport chorych i rannych pojazdami specjalnie do tego celu przeznaczonymi«.

10 Sąd odsyłający wyjaśnia, że na podstawie art. 1 akapit drugi lit. a) koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt [dekretu królewskiego nr 20 dotyczącego ustalenia stawek podatku od wartości dodanej VAT i zaklasyfikowania towarów i usług według tych stawek (*Belgisch Staatsblad*, 31 lipca 1970 r., s. 7920)] z dnia 20 lipca 1970 r. produkty lecznicze i wyroby medyczne podlegają zazwyczaj w Belgii obniżonej stawce opodatkowania VAT w wysokości 6%.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Chiropraktycy, osteopaci, chirurdzy plastyczni i niektóre związki zawodowe wniosły do sądu odsyłającego w miesiącach maju i czerwcu 2016 r. skargi zmierzające w szczególności do stwierdzenia nieważności art. 110 ustawy z dnia 26 grudnia 2015 r.

12 Skarga wniesiona przez chiropratyków, osteopatów i niektóre ich związki zawodowe opiera się w szczególności na podnoszonym naruszeniu art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. Uważają oni, że art. 110 wspomnianej ustawy jest niezgodny z tym przepisem w zakresie, w jakim zastrzega bez racjonalnego uzasadnienia zwolnienie z podatku VAT, które przewiduje, na rzecz osób wykonujących regulowane zawody medyczne lub paramedyczne, z którego to statusu na podstawie prawa belgijskiego nie korzystają zawody chiropraktyka i osteopaty.

13 Je?eli chodzi o skargi wniesione przez chirurgów plastycznych, to opieraj? si? oni w szczeg?lno?ci na istnieniu w prawie belgijskim nieuzasadnionego odmiennego traktowania pomi?dzy produktami leczniczymi lub wyrobami medycznymi dostarczonymi w ramach zabiegów i leczenia o charakterze estetycznym oraz tymi, które s? dostarczane w ramach zabiegów i leczenia o charakterze terapeutycznym, poniewa? jedynie te drugie podlegaj? obni?onej stawce VAT.

14 S?d odsy?aj?cy wskazuje ponadto, ?e rada ministrów wnios?a pomocniczo o utrzymanie w sposób przej?ciowy skutków przepisów, jakie uzna on za stosowane, a w stosownym przypadku o stwierdzenie ich niewa?no?ci w celu umo?liwienia prawodawcy belgijskiemu dostosowania rozpatrywanego w post?powaniu g?ównym uregulowania krajowego do dyrektywy 2006/112.

15 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e wniosek ten opiera? si? z jednej strony na problemach bud?etowych i administracyjnych, a tak?e na niepewno?ci prawnej, jak? dla odno?nych us?ugobiorców spowodowa?oby stwierdzenie niewa?no?ci z moc? wsteczna? spornych w post?powaniu g?ównym przepisów, oraz z drugiej strony na naruszeniu tej dyrektywy, co spowodowa?oby stosowanie systemu obowi?zuj?cego przed przyj?ciem ustawy z dnia 26 grudnia 2015 r.

16 W tych okoliczno?ciach Grondwettelijk Hof (trybuna? konstytucyjny, Belgia) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wyk?adni art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy [2006/112] nale?y dokonywa? w taki sposób, ?e zgodnie z tym przepisem zawarte w nim zwolnienie zastrze?one jest – zarówno w odniesieniu do konwencjonalnych, jak i niekonwencjonalnych praktyk – dla osób wykonuj?cych podlegaj?cy krajowym przepisom o zawodach z zakresu ochrony zdrowia zawód medyczny lub paramedyczny, które to osoby spe?niaj? wymogi okre?lone w owych krajowych przepisach, podczas gdy osoby niespe?niaj?ce tych wymogów, jednak?e nale??ce do zrzeszenia zawodowego chiropraktyków i osteopatów i spe?niaj?ce wymogi ustanowione przez to zrzeszenie, nie mog? korzysta? z takiego zwolnienia?

2) Czy wyk?adni art. 132 ust. 1 lit. b), c) i e), art. 134 i art. 98 dyrektywy [2006/112] w zwi?zku z pkt 3 i 4 za??cznika III do tej dyrektywy, w szczeg?lno?ci z perspektywy zasady neutralno?ci podatkowej, nale?y dokonywa? w taki sposób:

a) ?e sprzeciwiaj? si? one przepisowi krajowemu przewiduj?cemu zastosowanie obni?onej stawki VAT w odniesieniu do produktów farmaceutycznych i wyrobów medycznych przepisywanych przy okazji zabiegu lub leczenia o charakterze terapeutycznym, podczas gdy produkty farmaceutyczne i wyroby medyczne przepisywane przy okazji zabiegu lub leczenia o charakterze wy??cznie estetycznym i ?ci?le z nimi zwi?zane, podlegaj? opodatkowaniu podstawow? stawk? VAT;

b) czy te? ?e zezwalaj? one na równe traktowanie obu wymienionych powy?ej przypadków wzgl?dnie nakazuj? takie ich traktowanie?

3) Czy Grondwettelijk Hof [trybuna? konstytucyjny] jest zobowi?zany do czasowego utrzymania w mocy skutków przepisów prawnych, których niewa?no?? ma zosta? stwierdzona [z powodu wcze?niejszego stwierdzenia ich niezgodno?ci z dyrektyw? 2006/112], oraz przepisów, które w takim wypadku mia?yby zosta? uznane za niewa?ne w ca?o?ci lub w cz??ci, w przypadku gdyby z odpowiedzi na pierwsze i drugie pytanie prejudycjalne wynika?o, i? s? one sprzeczne z prawem Unii Europejskiej, tak aby umo?liwi? ustawodawcy [krajowemu] zapewnienie ich zgodno?ci z tym prawem?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

17 Przez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zastrzega on zastosowanie przewidzianego przez niego zwolnienia do usług świadczonych przez osoby wykonujące zawód medyczny lub paramedyczny regulowany przez prawo danego państwa członkowskiego.

18 Należy na początku stwierdzić, że art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) i art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sam sposób, a tym samym że orzecznictwo Trybunału odnoszące się do pierwszego z tych przepisów służy jako podstawa interpretacji drugiego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 27).

19 Z literalnej wykładni art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 wynika, że należy zwolnić dane świadczenie, jeżeli spełnia ono dwa warunki, to znaczy, po pierwsze, stanowi ono świadczenie opieki medycznej na rzecz osoby, oraz po drugie, jest ono dokonywane w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych, jakie zostały określone przez dane państwo członkowskie (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 września 2002 r., *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 27; a także z dnia 27 kwietnia 2006 r., *Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 23).

20 Z postanowienia odsyłającego wynika, że osoby wykonujące zawody omawiane w postępowaniu głównym dokonują świadczeń opieki medycznej, jeżeli oferują zabiegi przeprowadzane w celu pielęgnacji i w miarę możliwości w celu wyleczenia chorób lub zaburzeń zdrowia.

21 W tym kontekście przedstawione pytanie zmierza wyrażenie do sprecyzowania zakresu drugiego warunku, o którym mowa w pkt 19 niniejszego wyroku, poprzez ustalenie, czy jedynie zawody reglamentowane przez prawo danego państwa członkowskiego mogą zostać uznane za stanowiące „zawody medyczne i paramedyczne” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

22 W tym zakresie należy zauważyć, że o ile ten warunek oznacza zastrzeżenie przewidzianego w nim zwolnienia do niektórych szczególnych zawodów, to jednak z tekstu tego przepisu nie wynika, że prawodawca Unii zamierza nałożyć na odnośne państwa członkowskie obowiązek zastrzeżenia korzystania z tego zwolnienia jedynie do osób wykonujących zawody, które są regulowane przez ich prawo.

23 W rzeczywistości bowiem z samej treści wspomnianego przepisu wynika, że nie definiuje on sam pojęcia „zawodów medycznych i paramedycznych”, lecz odsyła w tej kwestii do definicji przyjętej w prawie krajowym państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r., *Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 28).

24 W tych okolicznościach państwa członkowskie dysponują, w szczególności w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, swobodnym uznaniem przy definiowaniu zawodów, w ramach których świadczenie opieki medycznej na rzecz danej osoby jest zwolnione z podatku VAT, w

szczególnie w celu określenia, jakie kwalifikacje są wymagane dla wykonywania tych zawodów (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 29, 30, 32).

25 Owo swobodne uznanie nie jest jednak nieograniczone, ponieważ państwa członkowskie powinny uwzględnić, po pierwsze, zamierzony przez ten przepis cel, jakim jest zagwarantowanie stosowania zwolnienia jedynie do świadczenia opieki medycznej przez usługodawców, którzy mają wymagane kwalifikacje zawodowe, oraz po drugie, zasadę neutralności podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 31, 36, 37).

26 Państwa członkowskie powinny zatem w pierwszej kolejności zagwarantować przestrzeganie tego celu, zapewniając, by zwolnienie przewidziane w tym przepisie miało zastosowanie wyłącznie do świadczeń opieki medycznej na rzecz osób o wystarczającym poziomie jakości (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 37).

27 O ile to do państw członkowskich należy zweryfikowanie, czy osoby wykonujące odpowiednie świadczenia opieki medycznej posiadają wymagane w tym celu kwalifikacje zawodowe (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 37, 38), o tyle wymóg ten nie oznacza koniecznie, że owe osoby będą wykonywać zawód regulowany prawem danego państwa członkowskiego, ponieważ można przewidzieć inne skuteczne sposoby kontroli ich kwalifikacji zawodowych, w zależności od organizacji zawodów medycznych i paramedycznych w tym państwie członkowskim.

28 W drugiej kolejności państwa członkowskie muszą przestrzegać zasady neutralności podatkowej, która sprzeciwia się temu, by świadczenia podobne, a zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Wymóg ten nie oznacza również, że skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 jest konieczne zastrzeżenie dla osób wykonujących zawód regulowany przez prawo danego państwa członkowskiego, ponieważ nie można wykluczyć w sposób ogólny i bezwarunkowy, że osoby nie należące do takiego zawodu mogą dysponować kwalifikacjami niezbędnymi do zapewnienia zabiegów wystarczających jakości, aby uznać je za podobne do tych oferowanych przez członków tego zawodu, w szczególności jeżeli osoby te zdobyły wykształcenie oferowane przez instytucję edukacyjną uznaną przez to państwo członkowskie.

30 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że ramy prawne danego państwa członkowskiego stanowi tylko jeden z elementów, które należy uwzględnić w celu ustalenia, czy podatnik posiada kwalifikacje zawodowe wymagane do tego, by zastosować to zwolnienie (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 46, 50), co oznacza, że przynależność osób świadczących opiekę medyczną do jednego z zawodów regulowanych nie może stanowić warunku, który musi koniecznie zostać w tym celu wprowadzony przez państwa członkowskie.

31 W konsekwencji na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie zastrzega on stosowania przewidzianego w nim zwolnienia do świadczeń wykonywanych przez osoby wykonujące zawód medyczny lub paramedyczny regulowany przez prawo danego państwa członkowskiego.

W przedmiocie pytania drugiego

W przedmiocie dopuszczalności

32 Belgijski rz?d twierdzi, że drugie pytanie jest całkowicie bezprzedmiotowe i w związku z tym nie wymaga ono odpowiedzi. Jego zdaniem uregulowanie belgijskie nie różnicuje bowiem stawki VAT mającej zastosowanie do produktów leczniczych i wyrobów medycznych w zależności od ich wykorzystania, a zatem nie przewiduje stosowania innych stawek w przypadku, gdy są one świadczone w ramach zabiegów lub leczenia o charakterze terapeutycznym, a nie w ramach zabiegów i zabiegów estetycznych.

33 W tym zakresie z postanowienia odsyłającego wynika, że zdaniem sądu odsyłającego rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie belgijskie może być przedmiotem kilku wykładni. W tym kontekście pytanie drugie zmierza w szczególności do ustalenia, czy w świetle prawa Unii należy odrzucić takie wykładnie tych przepisów, zgodnie z którymi do produktów leczniczych i wyrobów medycznych należy stosować różne stawki VAT w zależności od ich wykorzystania.

34 W związku z tym choć rz?d belgijski uważa, że taka wykładnia tych przepisów jest w każdym przypadku wykluczona, to jednak wydaje się, że argument ten opiera się na wykładni prawa krajowego odmiennej od wykładni przyjętej przez sąd odsyłający.

35 Otóż z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że w ramach systemu współpracy sądowej ustanowionego w art. 267 TFUE do jego zadań nie należy orzekanie w przedmiocie wykładni przepisów krajowych ani orzekanie lub sprawdzanie, czy wykładnia dokonana przez sąd odsyłający jest prawidłowa (wyrok z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo), ale uwzględnienie w ramach podziału kompetencji między nim i sądami krajowymi kontekstu faktycznego i prawnego określonego w postanowieniu odsyłającym, w który wpisują się pytania prejudycjalne (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r., Fundación Gala-Salvador Dalí i VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, pkt 21).

36 Z powyższego wynika, że pytanie drugie należy uznać za dopuszczalne.

Co do istoty

37 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 98, art. 132 ust. 1 lit. b), c) i e) oraz art. 134 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które traktuje w sposób odmienny z jednej strony produkty lecznicze i wyroby medyczne dostarczane w ramach zabiegów lub leczenia o charakterze terapeutycznym, a z drugiej strony produkty lecznicze i wyroby medyczne dostarczane w ramach zabiegów lub leczenia o charakterze wyłącznie estetycznym, wyznaczając te ostatnie z korzystania z obniżonej stawki VAT mającej zastosowanie do pierwszych.

38 Na wstępie należy zauważyć, że o ile brzmienie drugiego pytania dotyczy w szczególności art. 132 i 134 dyrektywy 2006/112, o tyle jednak uzasadnienie postanowienia odsyłającego w tej kwestii nie odnosi się do tych przepisów, a wręcz przeciwnie, wskazuje, że jedynym celem tego pytania jest wyjaśnienie, czy prawo Unii wyklucza, by do niektórych produktów leczniczych i niektórych wyrobów medycznych mogła być stosowana zwykła stawka VAT, ponieważ wykluczona została obniżona stawka VAT przewidziana w art. 98 tej dyrektywy w związku z pkt 3 i 4 jej załącznika III, w przypadku gdy państwo członkowskie zdecydowało o zastosowaniu

obniżonej stawki do innych produktów leczniczych i innych wyrobów medycznych.

39 W tych okolicznościach na pytanie drugie należy odpowiedzieć w oparciu o art. 98 dyrektywy 2006/112, ponieważ odpowiedź na to pytanie pozostaje bez uszczerbku dla ewentualnego zastosowania systemu zwolnienia z VAT ustanowionego w art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy dla produktów leczniczych i wyrobów medycznych, które są niezbędne dla transakcji, o których mowa w tym przepisie, i dla zastosowania systemu zwolnienia wynikającego z art. 132 ust. 1 lit. c) i e) wspomnianej dyrektywy dla produktów leczniczych i wyrobów medycznych, które są ściśle niezbędne w chwili świadczenia usług objętych tymi przepisami (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 34).

40 Jeżeli chodzi o produkty lecznicze i wyroby medyczne, które nie są objęte takimi systemami zwolnień, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 96 dyrektywy 2006/112 ta sama stawka VAT, czyli stawka podstawowa ustalona przez każde państwo członkowskie, ma co do zasady zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 2017 r., *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W drodze odstępstwa od tej zasady art. 98 tej dyrektywy przewiduje możliwość stosowania obniżonych stawek VAT do kategorii dostaw towarów i świadczenia usług znajdujących się w załączniku III do wspomnianej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 marca 2017 r., *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 21; z dnia 9 listopada 2017 r., *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 22).

42 Ów system derogacyjny ma zastosowanie, w odniesieniu do produktów leczniczych i wyrobów medycznych, do towarów spełniających materialne warunki ustanowione w pkt 3 lub 4 tego załącznika.

43 W tym zakresie należy zauważyć, że o ile pkt 3 wspomnianego załącznika obejmuje produkty farmaceutyczne, pod warunkiem że są one zwykle używane do celów opieki zdrowotnej, zapobiegania chorobom i leczenia o charakterze medycznym i weterynaryjnym, o tyle ów warunek nie może oznaczać jako taki, że produkty lecznicze dostarczane w ramach zabiegów lub leczenia o charakterze wyjątkowo estetycznym nie mogą korzystać z obniżonej stawki VAT, ponieważ wspomniany warunek dotyczy zwykłego stosowania produktu, do jakiego jest on przeznaczony, a nie do jego konkretnego zastosowania.

44 W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że prawodawca Unii jedynie przewidział możliwość zastosowania przez państwa członkowskie obniżonej stawki VAT do dostaw towarów i świadczenia usług objętych kategoriami z załącznika III do dyrektywy 2006/112, a tym samym to do państw członkowskich należy bardziej szczegółowe ustalenie tych dostaw towarów i świadczenia usług, do których ma zastosowanie obniżona stawka VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 września 2014 r., *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 23, z dnia 9 listopada 2017 r., *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 23).

45 W konsekwencji państwa członkowskie mogą wybrać stosowanie obniżonej stawki VAT do niektórych produktów farmaceutycznych lub wyrobów leczniczych wśród tych, które zostały wymienione w pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy, przy jednoczesnym stosowaniu stawki podstawowej do pozostałych z tych produktów lub wyrobów (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 2017 r., *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 26).

46 Niemniej jednak jeżeli państwo członkowskie zdecyduje się na selektywne stosowanie obniżonej stawki VAT do niektórych szczególnych dostaw towarów lub świadczenia usług znajdujących się w załączniku III do wspomnianej dyrektywy, to będzie ono zobowiązane do przestrzegania zasady neutralności podatkowej (wyrok z dnia 9 marca 2017 r., *Oxycure Belgium*,

C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Zasada ta sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (wyroki: z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 24; z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 30).

48 W celu ustalenia, czy towary lub usługi są podobne, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta. Towary lub usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego towaru bądź usługi (wyroki: z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 25; z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 31).

49 W tym kontekście należy zaznaczyć, że Trybunał orzekł już, po pierwsze, że nie wszystkie produkty lecznicze powinny zostać koniecznie uznane za podobne dla celów stosowania zasady neutralności (zob. podobnie wyrok z dnia 3 maja 2001 r., Komisja/Francja, C-481/98, EU:C:2001:237, pkt 30), oraz po drugie, że konkretne wykorzystanie, do którego przeznaczone są dane dostawy towarów, mogą zostać uwzględnione w celu oceny, czy owe dostawy są podobne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 66).

50 W niniejszym przypadku uregulowanie sporne w postępowaniu głównym przewiduje zdaniem sądu odsyłającego odmienne traktowanie produktów leczniczych i wyrobów medycznych dostarczanych w ramach leczenia o charakterze terapeutycznym oraz produktów leczniczych i wyrobów medycznych dostarczanych w ramach zabiegów o charakterze estetycznym. Otóż należy stwierdzić, że wykorzystanie do celów terapeutycznych oraz wykorzystanie do celów estetycznych stanowi dwa konkretne, w sposób oczywisty różne rodzaje zastosowań, które nie odpowiadają tym samym potrzebom z punktu widzenia przeciętnego konsumenta.

51 W tym kontekście należy stwierdzić, że uregulowanie takie jak omawiane przez sąd odsyłający dokonuje odmiennego traktowania dwu kategorii produktów leczniczych lub wyrobów medycznych, które nie wydają się podobne dla celów zastosowania zasady neutralności podatkowej.

52 Z uwagi na powyższe na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 98 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, które traktuje w sposób odmienny z jednej strony produkty lecznicze i wyroby medyczne dostarczane w ramach zabiegów lub leczenia o charakterze terapeutycznym, a z drugiej strony produkty lecznicze i wyroby medyczne dostarczane w ramach zabiegów lub leczenia o charakterze wyłącznie estetycznym, wywołując te ostatnie z korzystania z obniżonej stawki VAT, która ma zastosowanie do pierwszych.

W przedmiocie pytania trzeciego

53 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym sąd odsyłający może skorzystać z przepisu krajowego upoważniającego go do utrzymania w mocy niektórych skutków uchylonego aktu w celu tymczasowego utrzymania w mocy skutków przepisów krajowych, które uznaje on za sprzeczne z dyrektywą 2006/112, do czasu dostosowania ich do tej dyrektywy w celu, po pierwsze, ograniczenia ryzyka niepewności prawnej wynikającej z retroaktywnych skutków tego stwierdzenia nieważności, oraz po drugie, do unikania stosowania wcześniejszego niż te przepisy systemu

krajowego sprzecznego ze wspomnianą dyrektywą.

54 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że na podstawie zasady lojalnej współpracy przewidzianej w art. 4 ust. 3 TUE państwa członkowskie są zobowiązane do usunięcia wszystkich bezprawnych konsekwencji naruszenia prawa Unii oraz że taki obowiązek ciąży w ramach jego kompetencji na każdym organie danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 lutego 2012 r., *Inter-Environnement Wallonie i Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, pkt 43; a także z dnia 28 lipca 2016 r., *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, pkt 31).

55 W związku z tym jeżeli organy danego państwa członkowskiego stwierdzą, że uregulowanie krajowe jest sprzeczne z prawem Unii, powinny one z jednoczesnym zachowaniem prawa wyboru środków, jakie mają zostać przyjęte, czuwać nad tym, aby w jak najkrótszym czasie prawo krajowe zostało dostosowane do prawa Unii oraz aby nadać pełną skuteczność prawom, jakie jednostki wywodzą z prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r., *Jonkman i in.*, C-233/06, EU:C:2007:373, pkt 38).

56 W tym kontekście to do sądów krajowych, do których w sposób zgodny z prawem wniesiono skargę przeciwko uregulowaniu krajowemu sprzecznemu z dyrektywą 2006/112, należy przyjęcie na podstawie prawa krajowego środków zmierzających do uchylenia wdrożenia tego uregulowania (zob. analogicznie wyroki: z dnia 28 lutego 2012 r., *Inter-Environnement Wallonie i Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, pkt 47; a także z dnia 28 lipca 2016 r., *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, pkt 32).

57 W sprawie w postępowaniu głównym sąd odsyłający rozpoznaje skargę zmierzającą do stwierdzenia nieważności i chciałby ustalić, czy stwierdzając nieważność zaskarżonych przepisów krajowych, może z uwagi na okoliczności sprawy w postępowaniu głównym utrzymać w mocy skutki tych przepisów w okresie przejściowym, którego celem jest umożliwienie zastąpienia tych przepisów nowymi przepisami krajowymi, zgodnymi z dyrektywą 2006/112.

58 W tym zakresie należy zauważyć, po pierwsze, że takie rozwiązanie w sprawie w postępowaniu głównym nie jest uzasadnione troską o ograniczenie zagrożenia dla pewności prawa wynikającego z retroaktywnych skutków stwierdzenia nieważności tych przepisów.

59 W rzeczywistości bowiem nawet gdyby założyć, że nadrzędne względem pewności prawa są w stanie wyjątkowo doprowadzić do tymczasowego zawieszenia skutku wyparcia przez bezpośrednio stosowany przepis Unii sprzecznego z nim prawa krajowego, to i tak takie zawieszenie należy wykluczyć już na wstępie w niniejszej sprawie, ponieważ sąd odsyłający nie wymienił konkretnych elementów, które potwierdzałyby szczególne zagrożenia dla pewności prawa (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 września 2010 r., *Winner Wetten* C-409/06, EU:C:2010:503, pkt 67).

60 W szczególności samo tylko powołanie się na trudności budżetowe i administracyjne, jakie mogą wynikać ze stwierdzenia nieważności zaskarżonych w sprawie w postępowaniu głównym przepisów, nie jest wystarczające dla scharakteryzowania nadrzędnych względem pewności prawa (zob. analogicznie wyroki: z dnia 18 października 2012 r., *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, pkt 44; z dnia 10 kwietnia 2014 r., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 111).

61 Po drugie, jeżeli chodzi o okoliczności, iż stwierdzenie nieważności tych przepisów oznaczałoby stosowanie systemu krajowego poprzedzającego owe sprzeczne z dyrektywą 2006/112 przepisy, to należy zauważyć, że Trybunał orzekł, że sąd krajowy może wyjątkowo być upoważniony do zastosowania przepisu krajowego umożliwiającego mu utrzymanie

niektórych skutków zaskarżonego aktu, o ile zostały spełnione określone warunki. Wśród tych warunków znajduje się wymóg, aby ów akt stanowił konkretną transpozycję zobowiązania prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 lutego 2012 r., *Inter-Environnement Wallonie i Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, pkt 63; a także z dnia 28 lipca 2016 r., *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, pkt 43).

62 Tymczasem w sprawie w postępowaniu głównym nie wydaje się, aby zaskarżone przepisy stanowiły taki środek konkretnej transpozycji.

63 Z powyższego wynika, że na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, że w okolicznościach takich jak omawiane w postępowaniu głównym sąd krajowy nie może skorzystać z przepisu krajowego upoważniającego go do tymczasowego utrzymania niektórych skutków przepisów krajowych uznanych za sprzeczne z dyrektywą 2006/112 do czasu dostosowania ich do tej dyrektywy z jednej strony w celu ograniczenia zagrożenia dla pewności prawa wynikających z retroaktywnego skutku tego stwierdzenia, a z drugiej strony w celu uniknięcia zastosowania systemu krajowego poprzedzającego owe sprzeczne ze wspomnianą dyrektywą przepisy.

W przedmiocie kosztów

64 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie zastrzega on stosowania przewidzianego w nim zwolnienia do świadczeń wykonywanych przez osoby wykonujące zawód medyczny lub paramedyczny regulowany przez prawo danego państwa członkowskiego.**

2) **Artykuł 98 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, które traktuje w sposób odmienny z jednej strony produkty lecznicze i wyroby medyczne dostarczane w ramach zabiegów lub leczenia o charakterze terapeutycznym, a z drugiej strony produkty lecznicze i wyroby medyczne dostarczane w ramach zabiegów lub leczenia o charakterze wyłącznie estetycznym, wyłącza te ostatnie z korzystania z obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (VAT), która ma zastosowanie do pierwszych.**

3) **W okolicznościach takich jak omawiane w postępowaniu głównym sąd krajowy nie może skorzystać z przepisu krajowego upoważniającego go do tymczasowego utrzymania niektórych skutków przepisów krajowych uznanych za sprzeczne z dyrektywą 2006/112 do czasu dostosowania ich do tej dyrektywy z jednej strony w celu ograniczenia zagrożenia dla pewności prawa wynikających z retroaktywnego skutku tego stwierdzenia, a z drugiej strony w celu uniknięcia zastosowania systemu krajowego poprzedzającego owe sprzeczne ze wspomnianą dyrektywą przepisy.**

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.