

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PAOLO MENGOZZI

20 päivänä lokakuuta 2016 (1)

**Asia C-573/15**

**Belgian valtio**

**vastaan**

**Oxycure Belgium SA**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Cour d’appel de Liège (Liègen ylioikeus, Belgia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Happihoito – Alennettu arvonlisäverokanta – Happipullot ja happisäiliöt – Yleinen arvonlisäverokanta – Happirikastin – Vamman käsite

## I Johdanto

1. Kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate, saako jäsenvaltio soveltaa happirikastimien myyntiin ja/tai vuokraukseen yleistä 21 prosentin arvonlisäverokantaa, vaikka lääkehappipullojen myyntiin sovelletaan alennettua 6 prosentin arvonlisäverokantaa?
2. Tämä on pääpiirteissään ennakkoratkaisukysymys, jonka Cour d’appel de Liège (Liègen ylioikeus, Belgia) on esittänyt ja joka koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY,(2) sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/138/EY(3) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 98 artiklan 1 ja 2 kohdan, direktiivin liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.
3. Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Belgian valtio ja Oxycure Belgium SA (jäljempänä Oxycure) ja joka koskee arvonlisäveron soveltamista happihoitoon tarkoitettujen rikastimien tai lisävarusteiden myyntiin ja/tai vuokraukseen.
4. Happirikastimet ovat lääkinnälliseen käyttöön tarkoitettuja laitteita, jotka toimivat sähköllä ja joiden tarkoituksena on rikastuttaa happi ilmasta niin, että tästä erotetaan typpi, jolloin jäljelle jää suurempi happipitoisuus.(4) Tämän tyyppinen laite sisältää hapen rikastuttamiseen tarkoitettun osan sekä happiviikset tai happimaskin ja happiletkun, jotka ovat laitteen kiinteitä osia. Happirikastimet mahdollistavat kotona suoritettavan happihoidon potilaille, jotka kärsivät

hengitysvajauksesta tai muusta happihoitoa edellyttävästä vakavasta vajaatoiminnasta ja joiden tilaa ei voida enää saada paremmaksi tavallisten lääkkeiden – kuten sumutteiden ja bronkodilataattoreiden – avulla.

5. Pääasian asiakirja-aineistosta käy ilmi, että Oxycure sovelsi 1.10.2007–31.3.2010 happirikastimien ja niiden lisävarusteiden vuokraukseen ja myyntiin alennettua 6 prosentin arvonlisäverokantaa, jota Belgian kuningaskunta oli päättänyt soveltaa tiettyjen lääketieteellisten laitteiden, tarvikkeiden tai välineiden toimittamiseen ja /tai vuokraukseen arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ja sen liitteen III nojalla. Belgian veroviranomaisten mukaan Oxycuren toimintaan olisi kuitenkin pitänyt soveltaa yleistä 21 prosentin arvonlisäverokantaa arvonlisäverokantojen määrittämisestä ja tavaroiden ja palvelujen luokittelusta verokantojen yhteydessä 20.7.1970 tehdyn kuninkaan päätöksen nro 20 (l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux)(5) mukaisesti. Niinpä Belgian veroviranomaiset osoittivat Oxycurelle maksuunpanopäätöksen, jossa tätä vaadittiin maksamaan lähes 1 300 000 euron suuruinen arvonlisävero sekä sakko, jonka suuruus oli 10 prosenttia vaaditusta summasta.

6. Tribunal de première instance de Namur (Namurin alioikeus, Belgia) hyväksyi Oxycuren Belgian veroviranomaisten päätöksestä nostaman kanteen 25.4.2013 antamallaan tuomiolla ja muutti päätöstä. Kyseisen tuomion mukaan happirikastimet vastaavat kuninkaan päätöksen nro 20 taulukossa A olevan XXIII luvun, jonka otsikko on ”Muut”, 2 kohdassa olevaa määritelmää ”muut vamman tai vajavuuden kompensoimiseksi mukana pidettävät tai kannettavat tai kehoon istutettavat välineet”, ja näin ollen näitä laitteita koskevaan myyntiin ja/tai vuokraukseen sovelletaan 6 prosentin alennettua arvonlisäverokantaa.

7. Belgian valtio valitti tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

8. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että happirikastimet ovat lääkehappipullojen ja nestemäisen lääkehapon säiliöiden tavoin yksi markkinoilla saatavista kolmesta hapen lähteistä ja että kaikki nämä lähteet ovat keskenään vaihdettavissa ja/tai toisiaan täydentäviä. Yhtäältä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa nimittäin Centre fédéral belge des soins de santén tekemään selvitykseen, jonka mukaan kustakin menetelmästä on saatavilla iso kiinteä malli ja pieni kannettava malli. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että tästä selvityksestä käy ilmi myös se, että potilaan näkökulmasta kliinisen tehon kannalta happihoidot vastaavat toisiaan riippumatta siitä, mitä näistä kolmesta menetelmästä hapen toimittamiseen käytetään, ja riippumatta siitä, onko hapen lähde kiinteässä vai kannettavassa muodossa, sillä näiden hapen toimittamismenetelmien erot liittyvät yksinomaan käyttömukavuutta koskeviin kysymyksiin (ääni, kodin ulkopuolella tapahtuva käyttö, käytössä oleva määrä, potilaan mahdollisuus täyttää kannettava laite) ja yhteiskunnalle aiheutuviin kustannuksiin. Toisaalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pakollista sairausvakuutusta ja korvauksia koskevassa Belgian lainsäädännössä tunnustetaan näiden hapen lähteiden täydellinen keskinäinen vaihdettavuus, sillä varahappipullo sisältyy happirikastimen korvattaviin kustannuksiin.

9. Näissä olosuhteissa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, että vaikka katsottaisiin, että kuninkaan päätöksessä nro 20 olevan taulukon A yksikään otsikko ei koske nimenomaisesti happirikastimia, onko kuitenkin katsottava, että kyseistä taulukkoa on joka tapauksessa tulkittava unionin oikeuden periaatteisiin ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen nähden niin, että kyseessä oleva taulukko koskee ainakin implisiittisesti samalla tavalla happirikastimia ja muita happihoitomenetelmiä.

10. Koska kyseinen tuomioistuin katsoo, että asian ratkaiseminen edellyttää unionin oikeuden tulkintaa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] 98 artiklan 1 ja 2 kohta, luettuina yhdessä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan kanssa, kun otetaan erityisesti huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate, esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan happipullojen avulla toteutettavaan happihoitoon sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa, kun taas happirikastimen avulla toteutettavaan happihoitoon sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa?”

11. Oxycure, Belgian kuningaskunta ja Euroopan komissio esittivät tätä kysymystä koskevia kirjallisia huomautuksia. Asianosaisten suulliset lausumat ja vastaukset unionin tuomioistuimen esittämiin suullisiin kysymyksiin kuultiin 19.9.2016 pidetyssä istunnossa.

## II Arviointi

12. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys voidaan mielestäni jakaa kahteen osaan. Yhtäältä on määritettävä se, voivatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset happirikastimet kuulua joko arvonlisädirektiivin liitteessä III olevan 3 kohdan tai 4 kohdan – jotka molemmat mainitaan unionin tuomioistuimelle esitetyssä kysymyksessä – soveltamisalaan. Jos asia nimittäin on näin, kysymys siitä, velvoittaako verotuksen neutraalisuuden periaate laajentamaan säiliöissä myytävään kaasumaiseen tai nestemäiseen lääkehappeen sovellettavan alennetun 6 prosentin suuruisen arvonlisäverokannan koskemaan myös happirikastimien myyntiä ja/tai vuokrausta, menettäisi merkityksensä. Toisaalta on niin, että mikäli happirikastimiin ei voida soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 3 tai 4 kohdan perusteella – ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää implisiittisesti ehdottavan tätä – on tutkittava, voiko verotuksen neutraalisuuden periaate kuitenkin velvoittaa Belgian kuningaskunnan soveltamaan kyseistä verokantaa happirikastimien toimittamiseen ja/tai vuokraamiseen sillä perusteella, että potilaan näkökulmasta nämä viimeksi mainitut ovat vaihdettavissa kaasumaisessa tai nestemäisessä muodossa olevaan lääkehappeen, joka toimitetaan happisäiliöissä.

### A Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan soveltaminen

13. On huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa täsmennetään, että kunkin jäsenvaltion on sovellettava ”yleistä” arvonlisäverokantaa, joka on sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.

14. Poikkeuksena tästä periaatteesta kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Tämän 98 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.(6)

15. Tämän liitteen 3 kohdassa, johon ennakkoratkaisukysymyksessä viitataan, mainitaan ”farmakologiset [oikeammin: farmaseuttiset] tuotteet, joita tavallisesti käytetään terveydenhoidossa, sairauksien ehkäisemisessä sekä lääketieteellisessä ja eläinlääketieteellisessä hoidossa – –”. Saman liitteen 4 kohdassa, jota ennakkoratkaisukysymys niin ikään koskee, mainitaan ”*vammaisen henkilön henkilökohtaiseen ja yksinomaiseen käyttöön tavallisesti vammojen lieventämiseksi tai hoitamiseksi tarkoitetut lääketieteelliset laitteet, apuvälineet ja muut laitteet*, mukaan lukien näiden tavaroiden korjaus – –”.(7)

16. Siinä missä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 3 kohdassa sallitaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen farmaseuttisiin tuotteisiin eli valmiisiin tuotteisiin, joita loppukuluttaja voi käyttää suoraan, tässä liitteessä oleva 4 kohta puolestaan koskee tiettyjä erityiseen käyttöön tarkoitettuja lääketieteellisiä laitteita.(8)

17. Koska arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevat 3 ja 4 kohta ovat poikkeuksia periaatteesta, jonka mukaan jäsenvaltiot soveltavat yleistä arvonlisäverokantaa tämän veron alaisiin toimiin, niitä on tulkittava suppeasti.(9)

18. Unionin tuomioistuin on jo aiemmin katsonut yhtäältä, että koska arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevissa 3 ja 4 kohdassa ei millään tavoin nimenomaisesti viitata jäsenvaltioiden oikeuteen, niitä on tulkittava koko Euroopan unionissa itsenäisesti ja yhdenmukaisesti, ja toisaalta, että tässä liitteessä ja erityisesti mainituissa kohdissa käytettyjä käsitteitä on tulkittava niiden tavanomaisen merkityksen mukaisesti.(10)

19. Tästä on todettava, että asiakirja-aineistosta ja Belgian hallituksen huomautuksista käy ilmi, että säiliöissä toimitettavaan kaasumaisessa tai nestemäisessä muodossa olevaan lääkehappeen sovelletaan Belgiassa alennettua 6 prosentin arvonlisäverokantaa kuninkaan päätöksen nro 20 taulukossa A olevan XXIII luvun 1 kohdan a alakohdan, jolla on saatettu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 3 kohta osaksi kansallista lainsäädäntöä, mukaisesti. Toisin sanoen lääkehappi katsotaan lääkkeeksi ja laajemmin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 3 kohdassa tarkoitetuksi farmaseuttiseksi tuotteeksi.

20. Sitä vastoin yhdyn kaikkien asianosaisten unionin tuomioistuimessa käydyssä suullisessa käsittelyssä esittämään kantaan ja katson, että toisin kuin säiliöissä toimitettava lääkehappi, pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset happirikastimet eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 3 kohdassa tarkoitetun farmaseuttisten tuotteiden käsitteen soveltamisalaan.

21. Tämä arviointi perustuu pääosin 17.1.2013 annettuun tuomioon komissio v. Espanja (C-360/11, EU:C:2013:17, 63, 64 ja 71 kohta). Unionin tuomioistuin on katsonut kyseisessä tuomiossa, että kun farmaseuttisen tuotteen käsitteen tavanomainen merkitys yleiskielessä otetaan huomioon, kaikkien lääketieteellisessä ja eläinlääketieteellisessä hoidossa käytettävien laitteiden, välineiden, laitteistojen tai materiaalien ei voida katsoa kuuluvan kyseisen käsitteen alaan. On nimittäin niin, että jos arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 3 kohta koskisi kaikkia lääketieteellisiä laitteita tai välineitä riippumatta niiden käyttötarkoituksesta, tästä seuraisi se, että tämän saman liitteen 4 kohta menettäisi merkityksensä. Toisin sanoen arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 3 kohdassa ei sallita 4 kohdan mukaisen tyhjentävän luettelon kiertämistä niin, että jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa lääketieteellisiin laitteisiin tai välineisiin riippumatta niiden käyttötarkoituksesta. Lisäksi on niin, että vaikka pääasiassa kyseessä olevia happirikastimia voidaan vuokrata potilaalle ja ne voivat siten olla erilaisten palvelusuoritusten kohteena, farmaseuttiset tuotteet ovat kuitenkin luovutettuja tavaroita ja ne on yleensä tarkoitettu yksilölliseen, yksinomaiseen ja kertaluontoiseen käyttöön.

22. Näin ollen katson, että ainoastaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 4 kohta voi olla merkityksellinen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen vastaamiseksi.

23. Tästä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevasta kohdasta on todettava, kuten jo aiemmin on mainittu, että se koskee vain tiettyjä lääketieteellisiä laitteita ja välineitä, jotka on tarkoitettu tiettyä erityiskäyttöä varten. Yhtäältä on nimittäin niin, että tämä kohta koskee ”tavallisesti vammojen lieventämiseksi tai hoitamiseksi tarkoitettuja” lääketieteellisiä laitteita ja välineitä, eikä siinä siis mainita tavaroita, joita käytetään yleensä muihin tarkoituksiin.(11) Toisaalta on niin, kuten

unionin tuomioistuin on katsonut 17.1.2013 antamassaan tuomiossa komissio v. Espanja (C-360/11, EU:C:2013:17, 85–88 kohta), että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 4 kohta koskee lääketieteellisiä tuotteita ja laitteita, jotka on tarkoitettu vammaisten henkilöiden ”henkilökohtaiseen” ja ”yksinomaiseen” käyttöön, eikä laitteita ja välineitä, jotka on tarkoitettu sairaaloiden ja terveydenhuollon ammattilaisten yleiseen käyttöön. Tämä alennetun arvonlisäverokannan rajoittaminen loppukäyttäjän henkilökohtaiseen ja yksinomaiseen käyttöön vastaa arvonlisäverodirektiivin liitteen III sosioekonomista tarkoitusta, joka on tiettyjen erittäin tarpeellisina pidettyjen tuotteiden hinnan alentaminen.(12)

24. On valitettavaa, että kun arvonlisäverodirektiivissä ei määritellä termejä ”vamma” ja ”vammaiset henkilöt” eikä siinä ole nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen näiden termien määrittämiseksi, unionin tuomioistuin ei ole käyttänyt näiden asioiden yhteydessä tilaisuutta täsmentää näitä termejä ja erityisesti niiden ja termien ”sairaus” ja ”sairaat henkilöt” välistä eroa.

25. Yhdenvertaista kohtelua työssä ja ammatissa koskevista yleisistä puitteista 27.11.2000 annetun neuvoston direktiivin 2000/78/EY(13) tulkinnan yhteydessä ja Euroopan unionin ratifioitua vammaisten henkilöiden oikeuksia koskevan Yhdistyneiden kansakuntien yleissopimuksen(14) unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että vammaisuuden käsitteen on ymmärrettävä tarkoittavan muun muassa pysyvistä fyysisistä, henkisistä tai psyykkisistä vaurioista johtuvaa pitkäaikaista rajoitetta, joka vuorovaikutuksessa erilaisten esteiden kanssa voi estää asianomaisen henkilön täysimääräisen ja tehokkaan osallistumisen työelämäänsä yhdenvertaisesti muiden työntekijöiden kanssa.(15)

26. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt niin ikään tässä yhteydessä, että vaikka vammaisuuden käsite eroaa sairauden tai lihavuuden käsitteestä, on kuitenkin niin, että sairaus tai lihavuus, joka aiheuttaa erityisesti pysyvistä fyysisistä, henkisistä tai psyykkisistä vaurioista johtuvan pitkäaikaisen rajoitteen, voi vuorovaikutuksessa erilaisten muiden esteiden kanssa estää täysimääräisen ja tehokkaan osallistumisen työelämäänsä yhdenvertaisesti muiden työntekijöiden kanssa ja kuuluu direktiivissä 2000/78 tarkoitetun vammaisuuden käsitteen alaan.(16)

27. Tällainen vamman käsitteen määritelmä ja laajuus, jotka perustuvat tämän käsitteen direktiivissä 2000/78 tehtyyn tulkintaan, joka on vammaisten henkilöiden oikeuksia koskevan Yhdistyneiden kansakuntien yleissopimuksen määräysten mukainen, ovat mielestäni merkityksellisiä tämän saman käsitteen tulkitsemiseksi arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 4 kohdan yhteydessä.

28. Kuten unionin tuomioistuin on nimittäin todennut direktiivin 2000/78 tulkinnasta,(17) arvonlisäverodirektiivi mainitaan niiden unionin säädösten joukossa, jotka on lueteltu päätöksen, jolla tämä YK:n yleissopimus on hyväksytty Euroopan yhteisön puolesta, liitteessä II olevassa lisäyksessä niiden unionin säädösten joukossa, jotka ”itsenäisen elämisen ja sosiaalisen osallisuuden, työn ja työllistymisen alalla” koskevat tällä yleissopimuksella säänneltyjä kysymyksiä.

29. Kuten komissio on perustellusti todennut kirjallisissa huomautuksissaan, vamman käsitteelle luonteenomainen piirre liittyy vamman pysyvyyteen toisin kuin tiettyjen kykyjen heikkeneminen, joka on seuraus erityisesti satunnaisesta tai tilapäisestä sairaudesta.

30. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien ja asianosaisten huomautuksista ilmenevien tietojen valossa pääasiassa kyseessä olevat happirikastimet täyttävät mielestäni vain kaksi niistä kolmesta edellytyksestä, jotka on lueteltu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 4 kohdassa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava.

31. Ensimmäisestä edellytyksestä voidaan todeta, kuten Oxycure on istunnossa väittänyt, että

nämä laitteet on ”*tavallisesti*” tarkoitettu vammojen lieventämiseksi tai hoitamiseksi”(18) arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 4 kohdassa tarkoitettulla tavalla. On nimittäin ilmeistä, että nämä lääketieteelliset laitteet soveltuvat erityisesti helpottamaan ja lieventämään vakavaa, pitkäaikaista ja usein parantumatonta hengitysvajautta, johon muut hoidot eivät enää tehoa, kuten keuhkohtaumatautia tai pitkälle edennyttä kystistä fibroosia sairastavat henkilöt.(19)

32. Tästä on todettava, että kuninkaan päätöksen nro 20 taulukossa A olevan XXIII luvun, jonka otsikko on ”Muut”, 2 kohta näyttää vastaavan tätä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 4 kohdan mukaista edellytystä. On nimittäin niin, että Belgian kuningaskunnan päätöstä myöntää alennettu 6 prosentin arvonlisäverokanta sovelletaan ainoastaan sellaisten laitteiden vuokraan, jotka on tarkoitettu ”vamman tai vajavuuden kompensoimiseksi” eli pääasian oikeuskäsittelyssä esitettyjen seikkojen ja tietojen perusteella sellaisten laitteiden vuokraan, joka on yleisesti tarkoitettu vamman hoitamiseen tai lieventämiseen.

33. Käyttämällä adverbiä ”*tavallisesti*” arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 4 kohdassa unionin lainsäätäjä on selvästi sulkenut pois mahdollisuuden (joka olisi ollut ehdottomampi) siihen, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa lääketieteellisten laitteiden myyntiin ja/tai vuokraukseen vain siinä tapauksessa, että nämä on tarkoitettu *yksinomaan* vamman lieventämiseen tai hoitamiseen. Näin ollen unionin lainsäätäjä on adverbiä ”*tavallisesti*” käyttäessään tarkoittanut lääketieteellisiä laitteita ja välineitä, jotka on tavallisesti ja yleisesti tarkoitettu lieventämään tai hoitamaan vammoja ilman, että on tarpeen tutkia tietyn laitteen erityisilannetta.(20)

34. Lisäksi pääasiassa on kiistatonta, että kaikkien lääkehapen lähteiden – näin ollen mukaan lukien myös happirikastimet – antaminen kyseessä olevien henkilöiden käyttöön edellyttää lääkärin määräystä. Tämä seikka sulkee lähtökohtaisesti pois sen, että happirikastimet on tavanomaisesti ja yleisesti tarkoitettu happihoitoa varten hoitamaan tai lieventämään sairauksia, jotka eivät kuulu vamman käsitteen soveltamisalaan.

35. Toisesta edellytyksestä eli vammaisten henkilöiden laitteiden ”henkilökohtaisesta” käytöstä on todettava, että myös se näyttää täyttyvän, koska happirikastimia tarvitseva henkilö voi käyttää niitä kotona ja kodin ulkopuolella tarvitsematta turvautua kolmanteen tahoon, kuten erityisesti terveydenhuollon ammattilaiseen. On kyllä totta, kuten unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa on ilmennyt, että Oxycure ja Belgian hallitus ovat erimielisiä siitä, voidaanko pääasiassa kyseessä olevat happirikastimet katsoa kuninkaan päätöksen nro 20 taulukossa A olevan XXIII luvun, jonka otsikko on ”Muut”, 2 kohdassa tarkoitetuiksi mukana pidettäviksi tai kannettaviksi laitteiksi. Tämä erimielisyys ei kuitenkaan koske arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 4 kohdan tulkintaa vaan kansallisen oikeuden tulkintaa, joka ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä.

36. On kuitenkin huomattava, että – ja nyt siirryn kolmanteen edellytykseen – arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 4 kohdassa ei edellytetä ainoastaan sitä, että lääketieteelliset laitteet ja välineet on tarkoitettu ”*tavallisesti*” vammojen lieventämiseksi tai hoitamiseksi ja että vammaiset henkilöt käyttävät niitä ”henkilökohtaiseen” käyttöönsä, vaan lisäksi niiden on oltava näiden henkilöiden ”*yksinomaisessa*” käytössä.

37. Tämä yksinomaisuutta koskeva edellytys ei liity laitteiden käyttötarkoitukseen (laitteet on tarkoitettu ”*tavallisesti*” vammojen lieventämiseksi tai hoitamiseksi) vaan niiden käyttöön. Näin ollen tämä edellytys sulkee mielestäni arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 4 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle laitteet, joita voivat käyttää muut kuin vammasta kärsivät henkilöt.

38. Tämä tulkinta on alennetun arvonlisäverokannan sosioekonomisen tavoitteen mukainen, koska sillä tuetaan mahdollisuuksien mukaan vammasta – mukaan lukien sairaudesta johtuvasta

vammasta – kärsivien henkilöiden itsenäistä selviytymistä.

39. Tästä unionin tuomioistuin on katsonut jo aiemmin, että olisi arvonlisäverodirektiivin liitteen III vakiintuneen tavoitteen, jona on tietyistä oleellisista tuotteista loppukuluttajalle aiheutuvien kustannusten vähentäminen, vastaista, että arvonlisäverokannan soveltaminen kunkin luovutusliiketoimen osalta riippuisi siitä, mihin konkreettiseen tarkoitukseen ostaja tuotetta käyttää.(21) Tällöin veroviranomaisten olisi mahdotonta tarkistaa alennetun arvonlisäverokannan perusteltavuus kaikissa tapauksissa, mikä saattaisi lisätä väärinkäytöksiä tai veronkiertoa tai kannustaa näihin.

40. On kuitenkin todennäköistä, kuten komissio on todennut, että happirikastimia käyttävät henkilöt, joilla ei ole vammaa, ja erityisesti henkilöt, joilla on tilapäisiä hengityselinsairauksia.

41. Näin ollen katson, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteuttamasta tarkistuksesta muuta johdu, että pääasiassa kyseessä olevat happirikastimet eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 4 kohdan soveltamisalaan, koska vaikuttaa siltä, että tällaisia laitteita eivät käytä yksinomaan vammaiset henkilöt.

#### **B Verotuksen neutraalisuuden periaate**

42. Voisiko verotuksen neutraalisuuden periaate kuitenkin johtaa siihen, että näihin laitteisiin voitaisiin soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii?

43. Mielestäni ei voi.

44. Kuten unionin tuomioistuin on nimittäin jo katsonut, verotuksen neutraalisuuden periaate ei voi olla perustana alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalan laajentamiselle yksiselitteisen säännöksen puuttuessa.(22) Toisin sanoen tämä periaate sallii alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen vain silloin, kun on olemassa yksiselitteinen säännös. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 4 kohdassa suljetaankin alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalan ulkopuolelle yksiselitteisesti lääketieteelliset laitteet ja välineet, joita eivät käytä yksinomaan vammaiset henkilöt.

45. Mikäli asia ratkaistaisiin toisin, kierrettäisiin siitä periaatteesta, josta unionin tuomioistuin toistuvasti on huomauttanut ja jonka mukaan jäsenvaltiot soveltavat yleistä arvonlisäverokantaa arvonlisäverollisiin liiketoimiin, tehtävien poikkeusten suppeaa tulkintaa ja soveltamista.(23)

46. Tämän vuoksi – ja toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää – verotuksen neutraalisuuden periaate ei oikeuta ylittämään tai vielä suuremmalla syyllä jättämään huomiotta arvonlisäverodirektiivin liitteessä III lueteltujen eri ryhmien soveltamisalaa.

47. On nimittäin niin, että jos arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan sanamuodon ja rakenteen tarkastelun perusteella happirikastimien vuokraus ja/tai myynti eivät mitenkään voi kuulua kummankaan mainitun kohdan soveltamisalaan, verotuksen neutraalisuuden periaatteella ei voida tehdä tyhjäksi tätä päätelmää.

48. Kuten unionin tuomioistuin on näet useaan otteeseen todennut arvonlisäverovapautuksista, verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole primaarioikeuden määräys, joka voisi määrittää vapautuksen pätevyyden, vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti vapautusten suppean tulkinnan periaatteen kanssa.(24)

49. En näe mitään estettä sille, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen yleinen tulkinta ulotetaan koskemaan alennettuja arvonlisäverokantoja koskevaa järjestelmää, joka niin ikään

edellyttää suppeaa tulkintaa.

50. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, verotuksen neutraalisuuden periaate on arvonlisäverodirektiivin liitteessä III säädettyä alennettua verokantaa koskevissa yhteyksissä merkityksellinen silloin, kun unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten on tietyissä tapauksessa selvítettävä, noudattaako jäsenvaltion perusteltu päätös soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa *samassa kohdassa* mainitun tietyn ryhmän ”tiettyihin konkreettisiin ja erityisiin tekijöihin” mainittua periaatetta.(25) On nimittäin niin, että tällaisessa tapauksessa on johdonmukaista varmistaa se, että alennetun arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen ei johda yhdenvertaisen verokohtelun noudattamatta jättämiseen arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaan samaan ryhmään kuuluvien samankaltaisten tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten välillä.(26)

51. Kuten sitä vastoin olen aiemmin todennut, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei voida käyttää arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitettujen ryhmien ylittämiseen siinä tarkoituksessa, että niiden soveltamisalaan lisätään sellaisia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia, jotka näiden ryhmien sanamuodon ja/tai rakenteen tarkastelun perusteella eivät kuulu tähän soveltamisalaan.

### III Ratkaisuehdotus

52. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Cour d’appel de Liègen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/138/EY, 98 artiklan 1 ja 2 kohta sekä saman direktiivin liitteessä III olevat 3 ja 4 kohta eivät ole esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan alennettua arvonlisäverokantaa ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten happirikastimien toimittamiseen ja/tai vuokraamiseen, kun nämä laitteet eivät ole direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevassa 3 kohdassa tarkoitettuja farmaseuttisia tuotteita eivätkä ne ole vammaisen henkilön yksinomaisessa käytössä mainituissa liitteessä olevassa 4 kohdassa tarkoitettulla tavalla, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei voida tulkita siten, että siinä sallitaan direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevissa 3 ja 4 kohdassa lueteltujen ryhmien soveltamisalan tehostamiseksi tekeminen sallimalla alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen sellaisten tuotteiden toimittamiseen ja/tai vuokraamiseen, jotka eivät vastaa mainituissa kohdissa olevia määritelmiä.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 – EUVL 2006, L 384, s. 92.

4 – Todettakoon, että ilmasta n. 20 % on happea ja n. 80 % typpeä.

5 – Moniteur belge 31.7.1970, s. 7920.

6 – Ks. mm. tuomio 11.9.2014, K(C?219/13, EU:C:2014:2207, 21 ja 22 kohta) ja tuomio 5.3.2015, komissio v. Luxemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, 33 kohta).

7 – Kursivointi tässä.

8 – Ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja (C?360/11, EU:C:2013:17, 47 ja 64 kohta).

9 – Ks. tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja (C?360/11, EU:C:2013:17, 18, 20 ja 63 kohta).

10 – Ks. tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja (C?360/11, EU:C:2013:17, 20 ja 63 kohta). Ks. myös toisen osan osalta tuomio 4.6.2015, komissio v. Puola (C?678/13, ei julkaistu, EU:C:2015:358, 46 ja 47 kohta).

11 – Ks. tuomio 4.6.2015, komissio v. Puola (C?678/13, ei julkaistu, EU:C:2015:358, 48 kohta).

12 – Ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja (C?360/11, EU:C:2013:17, 48 ja 86 kohta).

13 – EYVL 2000, L 303, s. 16.

14 – Recueil des traités, nide 2515, s. 3. Tämä yleissopimus hyväksyttiin Euroopan yhteisön puolesta 26.11.2009 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2010/48/EY (EUVL 2010, L 23, s. 35).

15 – Ks. mm. tuomio 4.7.2013, komissio v. Italia (C?312/11, ei julkaistu, EU:C:2013:446, 56 kohta); tuomio 18.3.2014, Z (C?363/12, EU:C:2014:159, 76 kohta); tuomio 18.12.2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463, 53 kohta) ja tuomio 26.5.2016, Invamed Group ym. (C?198/15, EU:C:2016:362, 31 kohta).

16 – Ks. vastaavasti tuomio 11.4.2013, HK Danmark (C?335/11 ja C?337/11, EU:C:2013:222, 39–42 ja 47 kohta) ja tuomio 18.12.2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463, 56–60 kohta). Vaikka tämä ei aina käy unionin tuomioistuimen tuomioista selkeästi ilmi, olen sitä mieltä, että sekä fyysisten, henkisten, älyllisten tai psyykkisten vajavuuksien että rajoituksen, joka tällaisista aiheutuu niistä kärsiville henkilöille, on oltava pitkäaikaisia, ja tämän perusteella voidaan erottaa vammaisuuden ja sairauden käsite toisistaan.

17 – Ks. tuomio 11.4.2013, HK Danmark (C?335/11 ja C?337/11, EU:C:2013:222, 31 kohta) ja tuomio 18.3.2014, Z (C?363/12, EU:C:2014:159, 74 kohta).

18 – Kursivointi tässä.

19 – Kystinen fibroosi on geneettinen ja perinnöllinen sairaus, joka kohdistuu eri elimiä kuten hengitysteitä peittäviin solukalvoihin ja muuttaa näiden elimien eritystä.

20 – Ks. analogisesti saman adverbien käyttämisestä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa tuomio 3.3.2011, komissio v. Alankomaat (C?41/09, EU:C:2011:108, 55 kohta) ja tuomio 12.5.2011, komissio v. Saksa (C?453/09, ei julkaistu, EU:C:2011:296, 45 kohta).

21 – Ks. asia 17.1.2013, komissio v. Espanja (C?360/11, EU:C:2013:17, 86 ja 87 kohta).

22 – Ks. tuomio 5.3.2015, komissio v. Ranska (C?479/13, EU:C:2015:141, 43 kohta) ja tuomio 5.3.2015, komissio v. Luxemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, 51 kohta). Ks. myös arvonlisäverovapautuksista tuomio 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, 40 kohta).

23 – Ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja (C-360/11, EU:C:2013:17, 18 kohta) ja tuomio 5.3.2015, komissio v. Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, 38 kohta).

24 – Ks. tuomio 19.7.2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, 45 kohta); tuomio 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, 40 kohta); tuomio 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, 37 kohta) ja tuomio 17.3.2016, Aspiro (C-40/15, EU:C:2016:172, 31 kohta).

25 – Ks. tuomio 8.5.2003, komissio v. Ranska (C-384/01, EU:C:2003:264, 24–29 kohta); tuomio 3.4.2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, 42 ja 43 kohta); tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska (C-94/09, EU:C:2010:253, 28–30 kohta); tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz (C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 44–46 kohta) ja tuomio 11.9.2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, 23 kohta).

26 – Tästä on todettava, että mikäli pääasiassa kyseessä olevien happirikastimien katsotaan edellä olevasta tarkastelusta poiketen kuuluvan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 4 kohdan soveltamisalaan, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, koskeeko Belgian kuningaskunnan kannettavien lääketieteellisten laitteiden ja kiinteiden lääketieteellisten laitteiden välillä soveltama ero (ainoastaan ensin mainittujen laitteiden toimittamiseen ja/tai vuokraukseen sovelletaan alennettua 6 prosentin verokantaa) kyseisessä liitteessä olevassa 4 kohdassa mainitun ryhmän ”konkreettisia ja erityisiä tekijöitä” ja noudattaako se verotuksen neutraalisuuden periaatetta tämän ratkaisuehdotuksen edellisessä alaviitteessä mainitusta oikeuskäytännöstä saatujen tietojen mukaisesti.