

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. MENGozZI

van 20 oktober 2016 (1)

Zaak C-573/15

Belgische Staat

tegen

Oxycure Belgium NV

[verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de cour d'appel de Liège (hof van beroep Luik, België)]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Beginsel van fiscale neutraliteit – Medische zuurstofbehandeling – Verlaagd btw-tarief – Zuurstofflessen- en vaten – Normaal btw-tarief – Zuurstofconcentrator – Begrip „handicap”

I – Inleiding

1. Mag een lidstaat, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, op de verkoop en/of de verhuur van zuurstofconcentratoren het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) van 21 % toepassen, terwijl hij op de verkoop van flessen medische zuurstof een verlaagd tarief van 6 % toepast?
2. Dat is in wezen de door de cour d'appel de Liège (hof van beroep Luik, België) aan het Hof gestelde prejudiciële vraag, die betrekking heeft op 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(2), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138/EG van de Raad van 19 december 2006(3) (hierna: „btw-richtlijn”), van de punten 3 en 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn en van het beginsel van fiscale neutraliteit.
3. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Belgische Staat en Oxycure Belgium NV (hierna: „Oxycure”) over de onderwerping aan de btw van de verkoop en/of de verhuur van zuurstofconcentratoren en toebehoren voor zuurstofbehandeling.
4. Zuurstofconcentratoren zijn elektrische medische apparaten waarmee stikstof uit de omgevingslucht wordt gehaald en de zuurstof uit die lucht wordt geconcentreerd, wat tot een hogere zuurstofconcentratie leidt.(4) Dit soort apparaten bestaat uit een onderdeel dat de zuurstof concentreert, een neuscanule of een zuurstofmasker en een zuurstofslang, die integraal deel uitmaken van de apparaten. Zuurstofconcentratoren maken zuurstofbehandeling thuis mogelijk

voor patiënten met ademhalingsproblemen of andere zware gebreken waarvoor een zuurstofbehandeling is vereist en wiens toestand niet meer kan worden verbeterd door gebruik te maken van een aerosol of een luchtwegverwijder.

5. In het hoofdgeding blijkt uit het dossier dat Oxycure in de periode van 1 oktober 2007 tot en met 31 maart 2010 op de verhuur en de verkoop van zuurstofconcentratoren en toebehoren een verlaagd btw-tarief van 6 % heeft toegepast, dat het Koninkrijk België overeenkomstig artikel 98, lid 2, van en bijlage III bij de btw-richtlijn heeft beslist te heffen over de levering en/of de verhuur van bepaalde medische uitrusting, artikelen of apparaten. Volgens de Belgische belastingautoriteiten hadden de handelingen van Oxycure overeenkomstig 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(5) echter aan het normale tarief van 21 % moeten worden onderworpen. Derhalve hebben de Belgische belastingautoriteiten tegen Oxycure een dwangbevel uitgevaardigd tot betaling van bijna 1 300 000 EUR btw en een geldboete ten belope van 10 % van het gevorderde bedrag.

6. Bij vonnis van 25 april 2013 heeft het tribunal de première instance de Namur (rechtbank van eerste aanleg Namen, België) het door Oxycure tegen het besluit van de Belgische belastingautoriteiten ingestelde beroep toegewezen en dat besluit gewijzigd. In hoofdzaak voldoen zuurstofconcentratoren volgens dat vonnis aan de definitie in punt 2 van rubriek XXIII, met als opschrift „Diversen”, van tabel A van koninklijk besluit nr. 20, dat van toepassing is op „andere voor het verhelpen of verlichten van gebreken of van kwalen dienende apparatuur, die door de patiënt in de hand [wordt] gehouden of op andere wijze [wordt] gedragen, dan wel [wordt] geïmplantéerd”, zodat de verkoop en/of de verhuur van die apparaten in aanmerking komen voor het verlaagde tarief van 6 %.

7. De Belgische Staat heeft tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

8. Die rechter stelt vast dat zuurstofconcentratoren, naast flessen medische zuurstof en tanks vloeibare medische zuurstof, een van de drie op de markt verkrijgbare zuurstofbronnen zijn en dat al die bronnen onderling verwisselbaar en/of complementair zijn. De verwijzende rechter refereert immers aan een rapport van het Belgische Federaal Kenniscentrum voor de Gezondheidszorg volgens hetwelk alle bronnen verkrijgbaar zijn in vaste vorm met grote afmetingen en in draagbare vorm met kleinere afmetingen. De verwijzende rechter merkt op dat uit dat rapport voorts blijkt dat een zuurstofbehandeling, uit het oogpunt van klinische werkzaamheid voor de patiënt, gelijkwaardig is aan een andere behandeling, ongeacht door welke van die drie bronnen de zuurstof wordt geleverd en ongeacht of de zuurstofbron vast of draagbaar is, aangezien die toedieningsvormen van zuurstof zich enkel in gebruiksgemak (lawaaï, gebruik buitenshuis, beschikbaar volume, hervulbaarheid van draagbare bronnen door de patiënt) en kost voor de samenleving onderscheiden. Voorts merkt de verwijzende rechter op dat in de Belgische regeling inzake de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen wordt erkend dat die zuurstofbronnen onderling volledig verwisselbaar zijn, aangezien een noodzuurstoffles is inbegrepen in de vergoedbare prijs van de zuurstofconcentrator.

9. Bijgevolg vraagt de verwijzende rechter zich af of, ook al zou geen enkele rubriek van tabel A van koninklijk besluit nr. 20 uitdrukkelijk op zuurstofconcentratoren zien, in ieder geval ervan moet worden uitgegaan dat die tabel moet worden uitgelegd in het licht van de beginselen van het Unierecht, met name van het beginsel van fiscale neutraliteit, zodat de betrokken tabel, minstens impliciet, op dezelfde wijze op die apparaten ziet als op de andere zuurstofbronnen.

10. Aangezien het antwoord op die vraag afhangt van de uitlegging van het Unierecht, heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële

vraag gesteld:

„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 van toepassing op zuurstofbehandeling met zuurstofflessen, terwijl zuurstofbehandeling met een zuurstofconcentrator is onderworpen aan het normale btw-tarief?”

11. Met betrekking tot die vraag zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door Oxycure, het Koninkrijk België en de Europese Commissie. Voorts zijn die belanghebbenden ter terechtzitting van 19 september 2016 in hun pleidooien en hun antwoorden op de vragen van het Hof gehoord.

II – Analyse

12. Op de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vraag moet volgens mij in twee delen worden geantwoord. In de eerste plaats moet worden vastgesteld of zuurstofconcentratoren als in het hoofdgeding onder punt 3 of punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn – die beide worden vermeld in de aan het Hof gestelde vraag – kunnen vallen. Indien dat het geval is, is de vraag of het verlaagde btw-tarief van 6 %, dat van toepassing is op de verkoop van gasvormige of vloeibare medische zuurstof in vaten, krachtens het beginsel van fiscale neutraliteit moet worden uitgebreid tot de verkoop en/of de verhuur van zuurstofconcentratoren, immers niet meer aan de orde. In de tweede plaats – indien zuurstofconcentratoren niet in aanmerking kunnen komen voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op grond van punt 3 of punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn, wat de verwijzende rechter impliciet lijkt te postuleren – moet worden nagegaan of het beginsel van fiscale neutraliteit het Koninkrijk België niettemin kan verplichten om dat tarief te hanteren voor de levering en/of de verhuur van zuurstofconcentratoren, op grond dat zuurstofconcentratoren uit het oogpunt van de patiënt onderling verwisselbaar zijn met in vaten geleverde gasvormige of vloeibare medische zuurstof.

A – Toepassing van de punten 3 en 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn

13. Artikel 96 van de btw-richtlijn bepaalt dat iedere lidstaat voor goederenleveringen en diensten hetzelfde, als „normaal” aangemerkte, btw-tarief vaststelt.

14. In afwijking van dat beginsel biedt artikel 98, lid 1, van de btw-richtlijn de lidstaten de mogelijkheid een of twee verlaagde tarieven toe te passen. Volgens artikel 98, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn worden die verlaagde tarieven uitsluitend toegepast op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III bij die richtlijn genoemde categorieën behoren.(6)

15. In punt 3 van die bijlage, dat in de prejudiciële vraag wordt vermeld, wordt gewag gemaakt van „farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen”. In punt 4 van die bijlage, waarnaar ook wordt verwezen in de prejudiciële vraag, wordt gewag gemaakt van „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”.(7)

16. Terwijl op grond van punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op de levering van „farmaceutische producten”, dat wil zeggen van eindproducten die rechtstreeks door de eindconsument kunnen worden gebruikt, ziet punt 4 van die bijlage op bepaalde voor een specifiek gebruik bestemde medische hulpmiddelen.(8)

17. De punten 3 en 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn moeten, als afwijkingen van het beginsel

dat de lidstaten op aan de btw onderworpen handelingen een normaal btw-tarief toepassen, strikt worden uitgelegd.(9)

18. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de punten 3 en 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijzen, zodat zij in de gehele Europese Unie autonoom en uniform moeten worden uitgelegd en voorts dat de in die bijlage, in het bijzonder in die punten, gebruikte begrippen volgens de gebruikelijke betekenis van de betrokken bewoordingen moeten worden uitgelegd.(10)

19. In dit verband blijkt uit het dossier en de opmerkingen van de Belgische regering dat in vaten geleverde gasvormige of vloeibare medische zuurstof in België in aanmerking komt voor het verlaagde btw-tarief van 6 % op grond van punt 1, onder a), van rubriek XVII van tabel A van koninklijk besluit nr. 20, waarbij punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn is omgezet. Met andere woorden, medische zuurstof wordt aangemerkt als een geneesmiddel en, meer in het algemeen, als een „farmaceutisch product” in de zin van punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn.

20. In overeenstemming met het door alle partijen ter terechtzitting voor het Hof ingenomen standpunt, ben ik daarentegen van mening dat zuurstofconcentratoren als in het hoofdgeding, in tegenstelling tot in vaten geleverde medische zuurstof, niet onder het begrip „farmaceutische producten” in de zin van punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn kunnen vallen.

21. Die beoordeling is in wezen gebaseerd op het arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C-360/11, EU:C:2013:17, punten 63, 64 en 71). In dat arrest heeft het Hof verduidelijkt dat onder „farmaceutische producten” volgens de gebruikelijke betekenis ervan weliswaar geneesmiddelen voor menselijk gebruik vielen, maar dat daaronder niet alle hulpmiddelen, uitrusting, apparaten of materialen voor medisch of veterinair gebruik vielen. Indien punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn op alle medische hulpmiddelen of apparaten zag, ongeacht het gebruik waarvoor die hulpmiddelen of apparaten zijn bestemd, zou aan punt 4 van die bijlage immers elke betekenis worden ontnomen. Met andere woorden, punt 3 van bijlage III bij de btw-richtlijn kan de omzeiling van de limitatieve opsomming van dat punt 4 niet mogelijk maken door de lidstaten toe te staan op medische hulpmiddelen of apparaten een verlaagd btw-tarief toe te passen ongeacht het concrete gebruik waarvoor die hulpmiddelen of apparaten zijn bestemd. Bovendien zijn farmaceutische producten goederen die voor individueel, exclusief en eenmalig gebruik worden geleverd en – gewoonlijk – voorgeschreven, terwijl de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zuurstofconcentratoren door de patiënt kunnen worden gehuurd en dus voor een groot aantal dienstverrichtingen kunnen worden benut.

22. Ik ben derhalve van mening dat alleen punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn relevant kan zijn voor het antwoord op de vraag van de verwijzende rechter.

23. Zoals reeds vermeld, heeft dat punt van bijlage III bij de btw-richtlijn alleen betrekking op bepaalde voor specifieke doeleinden bestemde medische hulpmiddelen of apparaten. Dat punt ziet immers op medische hulpmiddelen en andere apparaten „die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps” en verwijst derhalve niet naar producten die gewoonlijk voor andere doeleinden worden gebruikt.(11) Voorts ziet punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn, zoals het Hof heeft geoordeeld in het arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C-360/11, EU:C:2013:17, punten 85-88), op medische hulpmiddelen en apparaten voor „uitsluitend persoonlijk” gebruik door gehandicapten en niet op hulpmiddelen en apparaten voor algemeen gebruik door ziekenhuizen en gezondheidszorgbeoefenaars. Die beperking van de toepassing van een verlaagd btw-tarief tot uitsluitend persoonlijk gebruik door de eindconsument, strookt met het sociaaleconomische doel van bijlage III bij de btw-richtlijn om de kostprijs van bepaalde bijzonder noodzakelijk geachte goederen te verminderen.(12)

24. Het valt te betreuren dat het Hof, hoewel de btw-richtlijn geen definitie van de begrippen „handicap” en „gehandicapten” bevat noch voor de betekenis ervan uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, in die zaken niet de gelegenheid te baat heeft genomen om die begrippen af te bakenen, in het bijzonder ten opzichte van de begrippen „ziekte” en „zieken”.

25. Na de ratificatie door de Unie van het Verdrag van de Verenigde Naties inzake de rechten van personen met een handicap⁽¹³⁾ heeft het Hof in het kader van de uitlegging van richtlijn 2000/78/EG van de Raad van 27 november 2000 tot instelling van een algemeen kader voor gelijke behandeling in arbeid en beroep⁽¹⁴⁾ verduidelijkt dat het begrip „handicap” moet worden opgevat als een beperking die met name het gevolg is van langdurige lichamelijke, geestelijke of psychische aandoeningen die in wisselwerking met diverse drempels de betrokkene kunnen beletten volledig, daadwerkelijk en op voet van gelijkheid met andere werknemers aan het beroepsleven deel te nemen.⁽¹⁵⁾

26. Voorts heeft het Hof in dit verband verduidelijkt dat het begrip „handicap” zich weliswaar onderscheidt van het begrip „ziekte” of zwaarlijvigheid, maar dat een ziekte of zwaarlijvigheid die tot een langdurige beperking leidt die met name het gevolg is van lichamelijke, geestelijke of psychische aandoeningen, in wisselwerking met diverse drempels, kan beletten volledig, daadwerkelijk en op voet van gelijkheid met anderen aan het beroepsleven deel te nemen en derhalve onder het begrip „handicap” in de zin van richtlijn 2000/78 valt.⁽¹⁶⁾

27. Die definitie en draagwijdte van het begrip „handicap” – die zijn gebaseerd op een uitlegging van dat begrip, zoals gebezigd in richtlijn 2000/78, in overeenstemming met het Verdrag van de Verenigde Naties inzake de rechten van personen met een handicap – zijn volgens mij relevant voor de uitlegging van dat begrip in het kader van punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn.

28. Zoals het Hof heeft opgemerkt naar aanleiding van de uitlegging van richtlijn 2000/78⁽¹⁷⁾, wordt de btw-richtlijn in het aanhangsel van bijlage II bij het besluit tot goedkeuring namens de Europese Gemeenschap van dat verdrag van de Verenigde Naties immers vermeld als een handeling van de Unie „op het gebied van zelfstandig leven en sociale insluiting, werk en tewerkstelling” die verwijst naar aangelegenheden waarop dat VN-verdrag van toepassing is.

29. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen terecht heeft aangevoerd, wordt een „handicap” – in tegenstelling tot een vermindering van bepaalde vermogens als gevolg van met name een sporadische of tijdelijke ziekte – gekenmerkt door de langdurige aard ervan.

30. Gelet op de door de verwijzende rechter verstrekte informatie en de opmerkingen van de belanghebbenden, voldoen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zuurstofconcentratoren mijns inziens slechts aan twee van de drie in punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn vermelde criteria. De verwijzende rechter dient dit evenwel na te gaan.

31. Aangaande het eerste criterium kan worden aanvaard, zoals Oxycure ter terechtzitting heeft betoogd, dat die apparaten „gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps”⁽¹⁸⁾ in de zin van punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn. Die medische hulpmiddelen blijken immers bijzonder geschikt te zijn om ernstige, langdurige en vaak onomkeerbare ademhalingsmoeilijkheden waarvoor alternatieve behandelingen niet langer doeltreffend zijn, zoals een chronische obstructieve longziekte of mucoviscidose in een gevorderd stadium, te verlichten en de effecten ervan te verzachten.⁽¹⁹⁾

32. In dit verband lijkt punt 2 van rubriek XXIII, met als opschrift „Diversen”, van tabel A van koninklijk besluit nr. 20 te stroken met dat criterium van punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn. Het Koninkrijk België voorziet immers alleen voor de verkoop of de verhuur van voor „het

verhelpen of verlichten van gebreken of van kwalen” dienende apparaten, dat wil zeggen – volgens de in het hoofdgeding verstrekte gegevens en aanwijzingen – apparaten die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van een handicap, in een verlaagd btw-tarief van 6 %.

33. Door in punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn het bijwoord „gewoonlijk” te gebruiken, heeft de Uniewetgever duidelijk de hypothese verworpen (die categorischer zou zijn geweest) dat op de verkoop en/of de verhuur van medische uitrusting slechts een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast, indien die uitrusting *uitsluitend* of *alleen* bestemd is voor verlichting of behandeling van handicaps. Door het gebruik van het bijwoord „gewoonlijk” doelt de Uniewetgever derhalve op medische uitrusting en andere apparaten die gebruikelijk en doorgaans bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, zonder dat de specifieke situatie van dit of dat apparaat behoeft te worden onderzocht.(20)

34. Bovendien staat in het hoofdgeding vast dat alle bronnen voor de toediening van medische zuurstof, derhalve ook zuurstofconcentratoren, alleen op doktersvoorschrift ter beschikking van de betrokkenen kunnen worden gesteld. Die omstandigheid sluit in beginsel uit dat zuurstofconcentratoren gebruikelijk en doorgaans bestemd zijn voor verlichting of behandeling van niet onder het begrip „handicap” vallende pathologische aandoeningen door zuurstofbehandeling.

35. Ook aan het tweede criterium, namelijk „persoonlijk” gebruik door gehandicapten, lijkt te zijn voldaan, aangezien zuurstofconcentratoren door de betrokkene thuis en daarbuiten individueel kunnen worden gebruikt, zonder een beroep te hoeven doen op een tussenpersoon, met name op een gezondheidswerker. Zoals ter terechtzitting voor het Hof duidelijk is gebleken, zijn Oxycure en de Belgische regering het weliswaar oneens over de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zuurstofconcentratoren kunnen worden aangemerkt als apparatuur „die door de patiënt in de hand [wordt] gehouden of op andere wijze [wordt] gedragen” in de zin van punt 2 van rubriek XXIII, met als opschrift „Diversen”, van tabel A van koninklijk besluit nr. 20. Dat twistpunt betreft echter niet de uitlegging van punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn maar van het nationale recht en het staat niet aan het Hof om zich daarover uit te spreken.

36. Aangaande het derde criterium moeten de medische uitrusting en apparaten ingevolge punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn niet alleen „gewoonlijk” bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps en „persoonlijk” door gehandicapten worden gebruikt, maar ook „uitsluitend” door gehandicapten worden gebruikt.

37. Dat exclusiviteitscriterium heeft geen betrekking op de bestemming van de apparaten (die „gewoonlijk” bestemd blijven voor verlichting of behandeling van handicaps), maar op het gebruik ervan. Daaruit volgt volgens mij dat apparaten die kunnen worden gebruikt door andere dan gehandicapte personen, volgens dit criterium zijn uitgesloten van de werkingssfeer van punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn.

38. Door de autonomie van personen met een handicap, met inbegrip van een handicap van pathologische aard, zo veel mogelijk te bevorderen, strookt die uitlegging met het sociaaleconomische doel van het verlaagde tarief.

39. In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat het in strijd zou zijn met het doel van bijlage III bij de btw-richtlijn om de kostprijs voor de eindconsument van bepaalde essentiële goederen te verminderen, indien de toepassing van een verlaagd btw-tarief, wanneer een goed voor verschillende gebruiksdoeleinden kan worden benut, voor elke levering afhankelijk was van het gebruik dat de koper in concreto van dit goed maakt.(21) De belastingadministratie zou overigens onmogelijk kunnen nagaan of de toepassing van het verlaagde btw-tarief in alle gevallen is gerechtvaardigd. Dit zou misbruik of belastingontduiking kunnen doen toenemen of daartoe kunnen aanzetten.

40. Zoals de Commissie heeft betoogd, is het aannemelijk dat zuurstofconcentratoren door niet-gehandicapten worden gebruikt, met name door personen met een ademhalingsziekte van voorbijgaande aard.

41. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, ben ik derhalve van mening dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zuurstofconcentratoren niet binnen de werkingssfeer van punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn vallen, aangezien die apparaten niet uitsluitend door gehandicapten worden gebruikt.

B – *Beginsel van fiscale neutraliteit*

42. Als dat zo is, kan het beginsel van fiscale neutraliteit niettemin tot gevolg hebben dat het verlaagde btw-tarief wordt toegepast op die apparaten, zoals de verwijzende rechter vraagt?

43. Ik denk het niet.

44. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, kan de werkingssfeer van een verlaagd btw-tarief bij ontbreken van een ondubbelzinnige bepaling immers niet op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit worden uitgebreid.(22) Met andere woorden, de werkingssfeer van een verlaagd tarief kan alleen op grond van dat beginsel worden uitgebreid indien sprake is van een ondubbelzinnige bepaling. Punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn sluit medische hulpmiddelen en apparaten die niet uitsluitend door gehandicapten worden gebruikt, evenwel ondubbelzinnig uit van het verlaagde btw-tarief.

45. Er anders over oordelen zou neerkomen op het omzeilen van de strikte uitlegging en toepassing van afwijkingen van het door het Hof herhaaldelijk in herinnering gebrachte beginsel dat de lidstaten op aan de btw onderworpen handelingen een normaal btw-tarief toepassen.(23)

46. Daarom staat het beginsel van fiscale neutraliteit – anders dan de verwijzende rechter laat doorschemeren – niet toe de draagwijdte van de verschillende in bijlage III bij de btw-richtlijn opgesomde categorieën uit te breiden, laat staan te schenden.

47. Indien, na onderzoek van de formulering en de opzet van de punten 3 en 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn, de verhuur en/of de verkoop van zuurstofconcentratoren niet onder een van die punten kunnen vallen, staat het beginsel van fiscale neutraliteit immers niet toe dat onderzoek te ontcrachten.

48. Zoals het Hof reeds herhaaldelijk heeft geoordeeld met betrekking tot btw-vrijstellingen, is het beginsel van fiscale neutraliteit geen regel van primair recht waaraan de geldigheid van een vrijstelling kan worden getoetst, maar een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast samen met het beginsel dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd.(24)

49. Ik zie geen beletsel voor de toepassing van die algemene uitlegging van de draagwijdte van het beginsel van fiscale neutraliteit met betrekking tot de regeling van verlaagde btw-tarieven, die

ook strikt moet worden uitgelegd.

50. Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof blijft het beginsel van fiscale neutraliteit met betrekking tot de in bijlage III bij de btw-richtlijn opgenomen regeling van verlaagde tarieven relevant wanneer het Hof en de nationale rechterlijke instanties in een bepaalde situatie moeten nagaan of de rechtmatige keuze van een lidstaat om het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen op „bepaalde concrete en specifieke aspecten” van dezelfde categorie *van hetzelfde punt* van bijlage III, in overeenstemming is met dat beginsel.⁽²⁵⁾ In dat geval is het immers logisch na te gaan of de selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief ertoe leidt dat vergelijkbare goederenleveringen of diensten die tot dezelfde in bijlage III bij de btw-richtlijn vermelde categorie behoren, fiscaal verschillend worden behandeld.⁽²⁶⁾

51. Zoals ik reeds heb gezegd, kan het beginsel van fiscale neutraliteit daarentegen niet worden gebruikt om de in bijlage III bij de btw-richtlijn bedoelde categorieën uit te breiden en goederenleveringen of diensten die, na onderzoek van de formulering en/of de indeling van die categorieën, niet onder die categorieën vallen, toch binnen de werkingssfeer ervan te doen vallen.

III – Conclusie

52. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het hof van beroep Luik als volgt te beantwoorden:

„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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138/EG van de Raad van 19 december 2006, en de punten 3 en 4 van bijlage III bij die richtlijn verzetten zich niet tegen een nationale bepaling volgens welke een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde niet van toepassing is op de levering en/of de verhuur van zuurstofconcentratoren als in het hoofdgeding, aangezien die apparaten noch farmaceutische producten in de zin van punt 3 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 zijn noch voor uitsluitend gebruik door gehandicapten in de zin van punt 4 van die bijlage bestemd zijn, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Het beginsel van fiscale neutraliteit kan niet aldus worden uitgelegd dat afbreuk kan worden gedaan aan de respectieve werkingssfeer van de in de punten 3 en 4 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 opgesomde categorieën door te voorzien in een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde voor de levering en/of de verhuur van hulpmiddelen die niet voldoen aan de in die punten vastgestelde definities”.

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – PB 2006, L 347, blz. 1.

3 – PB 2006, L 384, blz. 92.

4 – Ik herinner eraan dat omgevingslucht uit ongeveer 20 % zuurstof en ongeveer 80 % stikstof bestaat.

5 – *Belgisch Staatsblad*, 31 juli 1970, blz. 7920.

6 – Zie met name arresten van 11 september 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punten 21 en 22), en 5 maart 2015, Commissie/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punt 33).

7 – Cursivering van mij.

- 8 – Zie in die zin arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C-360/11, EU:C:2013:17, punten 47 en 64).
- 9 – Arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C-360/11, EU:C:2013:17, punten 18, 20 en 63).
- 10 – Arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C-360/11, EU:C:2013:17, punten 20 en 63). Zie ook, met betrekking tot het tweede onderdeel, arrest van 4 juni 2015, Commissie/Polen (C-678/13, niet gepubliceerd, EU:C:2015:358, punten 46 en 47).
- 11 – Arrest van 4 juni 2015, Commissie/Polen (C-678/13, niet gepubliceerd, EU:C:2015:358, punt 48).
- 12 – Zie in die zin arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C-360/11, EU:C:2013:17, punten 48 en 86).
- 13 – *Recueil des traités*, deel 2515, blz. 3. Dat verdrag is namens de Europese Gemeenschap goedgekeurd bij besluit 2010/48/EG van de Raad van 26 november 2009 (PB 2010, L 23, blz. 35).
- 14 – PB 2000, L 303, blz. 16.
- 15 – Zie met name arresten van 4 juli 2013, Commissie/Italië (C-312/11, niet gepubliceerd, EU:C:2013:446, punt 56); 18 maart 2014, Z. (C-363/12, EU:C:2014:159, punt 76); 18 december 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punt 53), en 26 mei 2016, Invamed Group e.a. (C-198/15, EU:C:2016:362, punt 31).
- 16 – Zie in die zin arresten van 11 april 2013, HK Danmark (C-335/11 en C-337/11, EU:C:2013:222, punten 39-42 en 47), en 18 december 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punten 56-60). Ook al blijkt dat niet altijd duidelijk uit de arresten van het Hof, mijns inziens moeten zowel de lichamelijke, geestelijke, intellectuele of psychische aandoeningen als de daaruit voortvloeiende beperking voor de personen die eraan lijden, langdurig zijn en kan aan de hand van zowel die aandoeningen als die beperking onderscheid worden gemaakt tussen het begrip „handicap” en het begrip „ziekte”.
- 17 – Zie arresten van 11 april 2013, HK Danmark (C-335/11 en C-337/11, EU:C:2013:222, punt 31), en 18 maart 2014, Z. (C-363/12, EU:C:2014:159, punt 74).
- 18 – Cursivering van mij.
- 19 – Mucoviscidose is een erfelijke ziekte die de cellen aantast die verschillende organen, zoals de luchtwegen, bedekken, door de afscheiding ervan te wijzigen.
- 20 – Zie naar analogie, met betrekking tot het gebruik van hetzelfde bijwoord in punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn, arresten van 3 maart 2011, Commissie/Nederland (C-41/09, EU:C:2011:108, punt 55), en 12 mei 2011, Commissie/Duitsland (C-453/09, niet gepubliceerd, EU:C:2011:296, punt 45).
- 21 – Zie arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C-360/11, EU:C:2013:17, punten 86 en 87).
- 22 – Zie arresten van 5 maart 2015, Commissie/Frankrijk (C-479/13, EU:C:2015:141, punt 43), en Commissie/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punt 51). Zie ook, met betrekking tot btw-vrijstellingen, arrest van 13 maart 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt

40).

23 – Zie met name in die zin arresten van 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C-360/11, EU:C:2013:17, punt 18), en 5 maart 2015, Commissie/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punt 38).

24 – Zie arresten van 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45); 13 maart 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt 40); 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 37), en 17 maart 2016, Aspiro (C-40/15, EU:C:2016:172, punt 31).

25 – Zie in dit verband arresten van 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (C-384/01, EU:C:2003:264, punten 24-29); 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punten 42 en 43); 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253, punten 28-30); 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz (C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punten 44-46), en 11 september 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 23).

26 – Indien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zuurstofconcentratoren, in strijd met de voorgaande analyse, moeten worden geacht binnen de werkingssfeer van punt 4 van bijlage III bij de btw-richtlijn te vallen, staat het aan de verwijzende rechter om, volgens de aanwijzingen die zijn verstrekt in de in de vorige voetnoot van de onderhavige conclusie vermelde rechtspraak, na te gaan of het door het Koninkrijk België gemaakte onderscheid tussen draagbare medische hulpmiddelen en vaste medische hulpmiddelen – alleen de levering en/of de verhuur van draagbare medische hulpmiddelen komen in aanmerking voor de toepassing van het verlaagde tarief van 6 % – „bepaalde concrete en specifieke aspecten” van de in punt 4 van die bijlage vermelde categorie betreft en in overeenstemming is met het beginsel van fiscale neutraliteit.