

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PAOLA MENGGOZZIEGO

przedstawiona w dniu 20 października 2016 r.(1)

Sprawa C-573/15

État belge

przeciwko

Oxycure Belgium SA

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour d'appel de Liège (Belgia)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zasada neutralności podatkowej – Terapia tlenowa – Obniżona stawka VAT – Butle i zbiorniki z tlenem – Podstawowa stawka VAT – Koncentrator tlenu – Pojęcie „niepełnosprawności”

I – Wprowadzenie

1. Czy w świetle zasady neutralności podatkowej państwo członkowskie może stosować do sprzedaży lub najmu koncentratorów tlenu podstawową stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w wysokości 21%, podczas gdy do sprzedaży butli z tlenem medycznym stosuje ono obniżoną stawkę w wysokości 6%?

2. Tak brzmi, co do zasady, pytanie prejudycjalne przedłożone Trybunałowi przez Cour d'appel de Liège (sąd apelacyjny w Liège, Belgia), które dotyczy wykładni art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2), zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r.(3), (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), pkt 3 i 4 załącznika III do tej dyrektywy, jak również zasady neutralności podatkowej.

3. Wniosek ten został złożony w ramach sporu między État belge (państwem belgijskim) a Oxycure Belgium SA (zwaną dalej „spółką Oxycure”), dotyczącego opodatkowania podatkiem VAT działalności polegającej na sprzedaży lub najmie koncentratorów tlenu i akcesoriów do terapii tlenowej.

4. Koncentratory tlenu są to urządzenia przeznaczone do celów medycznych, zasilane energią elektryczną, których działanie polega na koncentrowaniu tlenu z powietrza pochodzącego

z otoczenia, aby usunąć z niego azot i tlen w ten sposób wytworzenie tlenu(4). Urządzenia tego rodzaju składają się z części służącej do koncentrowania tlenu oraz z kaniuli do podawania tlenu przez nos lub z maski tlenowej i przewodu tlenowego, które stanowią integralną część urządzenia. Koncentratory tlenu umożliwiają stosowanie tlenoterapii w warunkach domowych u pacjentów cierpiących na niewydolność oddechową lub inne ciężkie dolegliwości wymagające leczenia tlenem, których stan nie może się polepszyć w wyniku stosowania aerozoli i środków rozszerzających oskrzela.

5. Z akt sprawy w postępowaniu głównym wynika, że w okresie od dnia 1 października 2007 r. do dnia 31 marca 2010 r., spółka Oxycure stosowała do najmu i sprzedaży koncentratorów tlenu oraz akcesoriów do nich obniżoną stawkę VAT w wysokości 6%, którą to stawkę Królestwo Belgii, na podstawie art. 98 ust. 2 oraz załącznika III do dyrektywy VAT, postanowiło opodatkować dostawę i najem niektórych rodzajów sprzętu, wyrobów lub urządzeń medycznych. Jednakże, według belgijskich organów podatkowych działających pod nazwą Oxycure powinna zostać objęta podstawową stawką VAT w wysokości 21%, zgodnie z *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* (dekretem królewskim nr 20 z dnia 20 lipca 1970 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od wartości dodanej oraz przypisania towarów i usług do poszczególnych stawek)(5). Belgijskie organy podatkowe skierowały więc do spółki Oxycure decyzję podatkową zobowiązującą tę spółkę do zapłaty kwoty prawie 1 300 000 EUR podatku VAT, jak również grzywny w wysokości 10% tej kwoty.

6. Wyrokiem z dnia 25 kwietnia 2013 r. *tribunal de première instance de Namur* (sąd pierwszej instancji w Namur, Belgia) uwzględnił skargę wniesioną przez spółkę Oxycure na decyzję belgijskich organów podatkowych i zmienił tę decyzję. Zgodnie z tym wyrokiem koncentratory tlenu co do zasady odpowiadają definicji zawartej w rubryce XXIII, zatytułowanej „Różne”, w tabeli A pkt 2 dekretu królewskiego nr 20, która obejmuje „pozostałe urządzenia trzymane w rękę, noszone lub wszczepiane, mające na celu skorygowanie wady lub kalectwa”, co pozwala w ten sposób, aby czynności sprzedaży lub najmu tych urządzeń korzystały z obniżonej stawki 6%.

7. *État belge* odwołało się od tego wyroku do sądu odsyłającego.

8. Sąd ów twierdzi, że koncentratory tlenu, podobnie jak butle z tlenem medycznym i zbiorniki z ciekłym tlenem medycznym, są jednym z trzech dostępnych na rynku rodzajów tlenu oraz że wszystkie te rodzaje są zamienne lub komplementarne. Sąd odsyłający powołuje się bowiem z jednej strony na sprawozdanie belgijskiego federalnego organu ekspertyz w zakresie opieki medycznej, zgodnie z którym każde ze rodzajów jest dostępne w formie stacjonarnej o dużych rozmiarach oraz jako model przenośny o małych rozmiarach. Sąd odsyłający zaznacza, że ze wspomnianego sprawozdania wynika również, iż z punktu widzenia skuteczności klinicznej dla pacjenta jedna terapia tlenowa odpowiada drugiej, niezależnie od tego, czy tlen jest dostarczany z jednego, czy drugiego z tych trzech rodzajów, bez znaczenia, czy jest ono stacjonarne, czy przenośne, ponieważ różnice między tymi sposobami podawania tlenu dotyczą wyłącznie kwestii wygody (hasło, stosowanie w warunkach innych niż domowe, dostępny rozmiar, napełnianie modelu przenośnego przez pacjenta) oraz kosztów dla społeczeństwa. Z drugiej strony sąd odsyłający zwraca uwagę, że w świetle belgijskich przepisów dotyczących obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego i świadczeń z tytułu niezdolności do pracy, te rodzaje tlenu są całkowicie zamienne, ponieważ do podlegających refundacji kosztów koncentratora tlenu zalicza się koszt awaryjnej butli z tlenem.

9. W tych okolicznościach sąd odsyłający chciałby ustalić, czy – gdyby nawet założyć, że żadna rubryka tabeli A dekretu królewskiego nr 20 nie odnosi się jednoznacznie do koncentratorów tlenu – należy w każdym razie uznać, iż w świetle zasad prawa Unii, w

szczególnie zasady neutralności podatkowej, które należy interpretować w taki sposób, że odnosi się ona przynajmniej w sposób dorozumiany do tych urządzeń, podobnie jak do pozostałych rodzajów natleniania.

10. Ponieważ odpowiedź na to pytanie zależy od wykładni prawa Unii, sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT w związku z załącznikiem III pkt 3 i 4 do dyrektywy VAT, biorąc pod uwagę w szczególności zasadę neutralności podatkowej, stoją na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który przewiduje obniżoną stawkę VAT do leczenia tlenem za pomocą butli z tlenem, podczas gdy leczenie tlenem za pomocą koncentratora tlenu podlega podstawowej stawce VAT?”

11. Pytanie to było przedmiotem uwag na piśmie złożonych przez spółkę Oxycure, Królestwo Belgii i Komisję Europejską. Powyższe zainteresowane strony przedstawiły swoje stanowiska ustnie i odpowiedziały na pytania Trybunału w trakcie rozprawy, która odbyła się w dniu 19 września 2016 r.

II – Analiza

12. Odpowiedzi na przedłożone przez sąd odsyłający pytanie prejudycjalne należy według mnie udzielić na dwóch etapach. Po pierwsze, należy rozstrzygnąć, czy koncentratory tlenu takie jak te, których dotyczy sprawa w postępowaniu głównym, mogą być objęte pkt 3 lub pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT, które to oba punkty są powołane w pytaniu skierowanym do Trybunału. Jeżeli bowiem tak jest, to nie byłoby już potrzeby ustalania, czy zasada neutralności podatkowej wymaga, aby obniżoną stawkę VAT 6%, mającą zastosowanie do sprzedaży tlenu medycznego w postaci gazowej lub ciekłej w zbiornikach, objęty również sprzedaż i najem koncentratorów tlenu. Po drugie, jeżeli koncentratory tlenu nie mogą korzystać z obniżonej stawki VAT na podstawie pkt 3 lub pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT, co jak się wydaje postuluje w sposób dorozumiany sąd odsyłający, będzie należało zweryfikować, czy zasada neutralności podatkowej może jednak zobowiązywać Królestwo Belgii do przyznania takiej stawki w odniesieniu do dostawy lub najmu koncentratorów tlenu na tej podstawie, że z punktu widzenia pacjenta taka dostawa lub najem są zamiennie z dostawą tlenu medycznego w postaci gazowej lub ciekłej w zbiornikach.

A – W przedmiocie stosowania załącznika III pkt 3 i 4 do dyrektywy VAT

13. Należy przypomnieć, że art. 96 dyrektywy VAT stanowi, iż każde państwo członkowskie określa stawkę „podstawową” VAT, która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług.

14. W drodze odstępstwa od tej zasady art. 98 ust. 1 dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do stosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych. Zgodnie z art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT te obniżone stawki mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do tej dyrektywy(6).

15. W pkt 3 tego załącznika, powołanym w pytaniu prejudycjalnym, zostały wymienione „produkty farmaceutyczne zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych”. W pkt 4 tego samego załącznika, również powołanego w pytaniu prejudycjalnym, został wymieniony „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”(7).

16. O ile pkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT umożliwia stosowanie obniżonej stawki VAT w odniesieniu do dostawy „produktów farmaceutycznych”, to znaczy produktów gotowych, które mogą być używane bezpośrednio przez konsumenta końcowego, o tyle pkt 4 tego załącznika dotyczy niektórych wyrobów medycznych do szczególnego użytku(8).

17. Jako odstępstwo od zasady, według której państwa członkowskie stosują podstawowe stawki VAT do czynności opodatkowanych tym podatkiem, pkt 3 i 4 załącznika III do dyrektywy VAT powinny podlegać ciszej wykładni(9).

18. Trybunał orzekł już, że pkt 3 i 4 załącznika III do dyrektywy VAT nie zawierają żadnego wyraźnego odniesienia do prawa państw członkowskich, a więc powinny one podlegać autonomicznej i jednolitej wykładni w całej Unii Europejskiej oraz że pojęcia użyte w tym załączniku, w szczególności we wspomnianych punktach, powinny być interpretowane zgodnie ze zwykłym znaczeniem danych terminów(10).

19. Z akt sprawy, jak również z uwag rzędu belgijskiego wynika w tym względzie, że tlen medyczny dostarczany w zbiornikach, w postaci gazowej lub ciekłej, korzysta w Belgii, na podstawie tabeli A rubryka XVII pkt 1 lit. a) tabeli A dekretu królewskiego nr 20, który transponuje pkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT, z obniżonej stawki VAT 6%. Innymi słowy, tlen medyczny jest uznawany za produkt leczniczy, a ogólniej za „produkt farmaceutyczny” w rozumieniu pkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT.

20. Uważam natomiast, zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez wszystkie strony podczas rozprawy przed Trybunałem, że w odróżnieniu od tlenu medycznego dostarczanego w zbiornikach koncentratory tlenu tego rodzaju jak ten, którego dotyczy sprawa w postępowaniu głównym, nie mogą wchodzić w zakres pojęcia „produktów farmaceutycznych” w rozumieniu pkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT.

21. Ocena ta oparta jest co do istoty na wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 63, 64 i 71). Trybunał wyjaśnił w tym wyroku, że chociaż pojęcie „produkty farmaceutyczne”, zgodnie z jego zwykłym znaczeniem, obejmuje produkty lecznicze przeznaczone do stosowania u ludzi, to nie obejmuje ono wszelkich wyrobów medycznych, sprzętu, wyposażenia i urządzeń do użytku medycznego lub weterynaryjnego. Gdyby bowiem pkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT dotyczył wszystkich wyrobów lub urządzeń medycznych niezależnie od użytku, do jakiego są przeznaczone, w konsekwencji pkt 4 tego samego załącznika byłby pozbawiony znaczenia. Innymi słowy, pkt 3 załącznika III do dyrektywy VAT nie może umożliwić obejścia wyczerpującego wyliczenia zawartego we wspomnianym pkt 4, pozwalając państwom członkowskim na stosowanie obniżonej stawki VAT do wyrobów lub urządzeń medycznych bez względu na konkretny użytek, do jakiego są przeznaczone. Ponadto, koncentratory tlenu, których dotyczy sprawa w postępowaniu głównym, mogą być oddawane pacjentom w najem, a więc mogą służyć do wielokrotnego świadczenia usług, podczas gdy produkty farmaceutyczne są towarami wydawanymi i co do zasady przepisywanymi na użytek indywidualny, wyłączny i jednorazowy.

22. Uważam więc, że wyjącznie pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT mógłby okazać się istotny dla udzielenia odpowiedzi na pytanie przedłożone przez sąd odsyłający.

23. Jeżeli chodzi o ten punkt załącznika III do dyrektywy VAT, jak już wcześniej wspominałem, dotyczy on wyjącznie niektórych wyrobów lub urządzeń medycznych przeznaczonych do szczególnego użytku. Z jednej strony, punkt ten dotyczy bowiem wyrobów medycznych i innych urządzeń „przeznaczonych” zwykle do osiągnięcia skutków lub leczenia niepełnosprawności”, a więc nie obejmuje wyrobów zwykle używanych w innych celach(11). Z drugiej strony, jak orzekł Trybunał w wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 85–88), pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT dotyczy wyrobów i urządzeń medycznych do „osobistego” i „wyjącego” użytku przez osoby niepełnosprawne, a nie wyrobów i urządzeń do użytku ogólnego, używanych przez szpitale i profesjonalistów zdrowia. To ograniczenie możliwości zastosowania obniżonej stawki VAT tylko do przypadku użytku osobistego i wyjącego przez konkretnego konsumenta jest spójne ze społeczno-gospodarczym celem załącznika III do dyrektywy VAT, jakim jest obniżenie kosztów niektórych towarów uważanych za szczególnie niezbędne(12).

24. Wobec braku definicji pojęć „niepełnosprawność” i „niepełnosprawni” w dyrektywie VAT i wobec braku zawarcia w niej jednoznacznego odwołania do prawa państw członkowskich w celu określenia znaczenia tych pojęć, Trybunał niestety nie skorzystał z okazji, aby w ramach powyższych spraw sprecyzować ich znaczenie, w szczególności jeżeli chodzi o wytyczenie granicy oddzielającej je od pojęć „choroba” i „chorzy”.

25. W kontekście wykładni dyrektywy Rady 2000/78/WE z dnia 27 listopada 2000 r. ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy(13) oraz w następstwie ratyfikacji przez Unię Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawach osób niepełnosprawnych(14), Trybunał wyjaśnił, że przez pojęcie „niepełnosprawność” należy rozumieć ograniczenie wynikające w szczególności z trwałego osłabienia funkcji fizycznych, umysłowych lub psychicznych, które w oddziaływaniu z różnymi barierami może utrudniać danej osobie pełne i skuteczne uczestnictwo w życiu zawodowym na równych zasadach z innymi pracownikami(15).

26. Również w tym kontekście Trybunał wyjaśnił, iż mimo, że pojęcie „niepełnosprawność” różni się od pojęcia „choroba” lub od stanu choroby, to taka choroba lub stan choroby, które prowadzą do długotrwałych ograniczeń wynikających w szczególności z trwałego osłabienia funkcji fizycznych, umysłowych lub psychicznych, które w oddziaływaniu z różnymi barierami mogą utrudniać pełny i skuteczny udział w życiu zawodowym na równi z innymi, mieszczą się w zakresie pojęcia „niepełnosprawność” w rozumieniu dyrektywy 2000/78(16).

27. Taka definicja i taki zakres pojęcia „niepełnosprawność”, oparte na wykładni tego pojęcia zawartego w dyrektywie 2000/78, zgodnej z postanowieniami Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawach osób niepełnosprawnych, są moim zdaniem istotne dla wykładni tego samego pojęcia w ramach pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT.

28. Jak zauważył Trybunał w związku z wykładnią dyrektywy 2000/78(17), także dyrektywa VAT figuruje bowiem wśród aktów Unii odnoszących się do „samodzielnego życia, włączenia społecznego, pracy i zatrudnienia”, które są wymienione w dodatku do załącznika II do decyzji zatwierdzającej tę Konwencję Organizacji Narodów Zjednoczonych w imieniu Wspólnoty Europejskiej i które regulują zagadnienia objęte tą konwencją.

29. Jak słusznie podniosła Komisja w uwagach na piśmie, charakterystycznym elementem pojęcia „niepełnosprawność” jest jej długotrwały charakter, w przeciwieństwie do osłabienia

niektórych funkcji wynikającego w szczególności z choroby mającej charakter sporadyczny lub przejściowy.

30. W świetle udzielonych przez sąd odsyłający informacji oraz uwag zainteresowanych stron wydaje mi się, że koncentratory tlenu, które są przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, spełniają jedynie dwa z trzech kryteriów zawartych w pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT, jednakże sąd odsyłający powinien to zweryfikować.

31. Jeżeli chodzi o pierwsze kryterium, można przyznać, że tak jak twierdziła spółka Oxycure podczas rozprawy, urządzenia te są „przeznaczone zwykle do zagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności”(18) w rozumieniu pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT. Wydaje się bowiem, że te wyroby medyczne są szczególnie przydatne do uśmierzenia i zagodzenia skutków długotrwałej, ciężkiej niewydolności oddechowej, często nieodwracalnej, w przypadku której inne metody leczenia nie przestały być już skuteczne, tak jak w przypadku przewlekłej obturacyjnej choroby płuc lub zaawansowanego stadium mukowiscydozy(19).

32. W tym względzie rubryka XXIII, zatytułowana „Różne”, tabeli A pkt 2 dekretu królewskiego nr 20, wydaje się spójna z tym kryterium zawartym w pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT. Decyzja Królestwa Belgii, aby przyznać obniżoną stawkę VAT w wysokości 6% znajduje bowiem zastosowanie wyłącznie w przypadku sprzedaży lub najmu urządzeń służących do „skorygowania wady lub kalectwa”, to znaczy, według informacji i wskazówek dostarczonych w ramach postępowania głównego, urządzenia przeznaczone zwykle do zagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności.

33. Poprzez użycie przysłówka „zwykle” w pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT, prawodawca Unii wyraźnie wykluczył hipotezę (która byłaby bardziej kategoryczna), zgodnie z którą obniżona stawka VAT może być stosowana do sprzedaży lub najmu sprzętu medycznego pod warunkiem, że sprzęt ten jest przeznaczony wyłącznie lub jedynie do zagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności. W konsekwencji, poprzez użycie przysłówka „zwykle”, prawodawca Unii zamierza wskazać, że chodzi o sprzęt medyczny i inne urządzenia, które najczęściej i w ogólności są przeznaczone do zagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, bez potrzeby badania konkretnej sytuacji tego czy innego urządzenia(20).

34. Ponadto w postępowaniu głównym bezsporne jest, że wszystkie sposoby podawania tlenu medycznego, a więc także koncentratory tlenu, mogą być udostępnione zainteresowanym osobom wyłącznie na receptę lekarską. Ta okoliczność wyklucza co do zasady, aby koncentratory tlenu były najczęściej i w ogólności przeznaczone do leczenia lub zagodzenia za pomocą tlenoterapii stanów chorobowych nieobjętych zakresem pojęcia „niepełnosprawność”.

35. Jeżeli chodzi o drugie kryterium, czyli kryterium związane z przeznaczeniem do użytku „osobistego” przez osoby niepełnosprawne, wydaje się, że jest ono również spełnione, ponieważ koncentratory tlenu mogą być użytkowane indywidualnie przez zainteresowaną osobę, w warunkach domowych i poza domem, bez potrzeby korzystania z pomocy osoby trzeciej, w szczególności pracownika służby zdrowia. Wprawdzie, co zostało wyraźnie podkreślone na rozprawie przed Trybunałem, kwestia ustalenia, czy koncentratory tlenu, których dotyczy sprawa w postępowaniu głównym, mogą być zakwalifikowane jako „urządzenia” trzymania w rękach [lub] noszone [je] w rozumieniu rubryki XXIII, zatytułowanej „Różne”, pkt 2 tabeli A dekretu królewskiego nr 20, jest kwestią sporną pomiędzy spółką Oxycure a rządem belgijskim. Nie jest to jednak spór o wykładnię pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT, lecz o wykładnię prawa krajowego, którego rozstrzygnięcie nie należy do Trybunału.

36. Ustaliwszy powyższe i przechodząc do trzeciego kryterium, wskazuję, że pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT wymaga nie tylko, aby sprzęt medyczny i urządzenia były „zwykle”

przeznaczone do leczenia lub ?agodzenia skutków niepe?nosprawno?ci i aby by?y przeznaczone do u?ytku „osobistego” przez osoby niepe?nosprawne, ale tak?e aby by?y u?ywane „wy??cznie” przez te osoby.

37. Owo kryterium wy??czno?ci nie odnosi si? do przeznaczenia urz?dze? (które pozostaj? urz?dzeniami „zwykle” przeznaczonymi do ?agodzenia skutków lub leczenia niepe?nosprawno?ci), lecz do ich u?ywania. Wynika z tego moim zdaniem, ?e kryterium to wy??cza z zakresu stosowania pkt 4 za??cznika III do dyrektywy VAT urz?dzenia, które mog? by? u?ywane przez inne osoby ni? osoby dotkni?te niepe?nosprawno?ci?.

38. Wyk?adnia ta jest zgodna ze spo?eczno-gospodarczym celem obni?onej stawki, jakim jest wspieranie, w miar? mo?liwo?ci, samodzielno?ci osób dotkni?tych niepe?nosprawno?ci?, w tym tak?e niepe?nosprawno?ci? wynikaj?c? z choroby.

39. W tym wzgl?dzie Trybuna? orzek? ju?, ?e gdyby stosowanie obni?onej stawki podatku VAT w wypadku towaru przeznaczonego do ró?nego u?ytku by?o uzale?nione, dla ka?dej czynno?ci dostawy, od konkretnego u?ytku, do jakiego towar ten zostanie przeznaczony przez nabywc?, to by?oby to sprzeczne z celem, jakiemu s?u?y za??cznik III do dyrektywy VAT, polegaj?cym na obni?eniu dla konsumenta ko?cowego kosztu niektórych niezb?dnych towarów(21). Dla administracji podatkowej by?oby zreszt? niemo?liwe, aby sprawdza?, czy stosowanie obni?onej stawki VAT jest we wszystkich przypadkach uzasadnione, co mog?oby spowodowa? wzrost liczby oszustw podatkowych i przypadków unikania opodatkowania lub do nich zach?ca?.

40. Jest bowiem prawdopodobne, jak podnios?a Komisja, ?e koncentratory tlenu s? u?ywane przez osoby, które nie s? dotkni?te niepe?nosprawno?ci?, w szczególno?ci osoby cierpi?ce na choroby dróg oddechowych o charakterze przej?ciowym.

41. Z zastrze?eniem weryfikacji przez s?d odsy?aj?cy uwa?am wi?c, ?e koncentratory tlenu, których dotyczy sprawa w post?powaniu g?ównym, nie wchodzi? w zakres stosowania pkt 4 za??cznika III do dyrektywy VAT, poniewa?, jak si? okazuje, tego rodzaju urz?dzenia nie s? u?ywane wy??cznie przez osoby niepe?nosprawne.

B – W przedmiocie zasady neutralno?ci podatkowej

42. Maj?c na wzgl?dzie powy?sze, czy zasada neutralno?ci podatkowej mog?aby jednak prowadzi? do stosowania obni?onej stawki VAT wzgl?dem tych urz?dze?, tak jak pyta s?d odsy?aj?cy?

43. Nie s?dz? by tak by?o.

44. Jak ju? orzek? Trybuna?, zasada neutralno?ci podatkowej nie pozwala bowiem na rozszerzenie zakresu stosowania obni?onej stawki VAT w braku jednoznacznego przepisu(22). Innymi s?owy, zasada ta pozwala rozszerzy? zakres stosowania obni?onej stawki wy??cznie w przypadku istnienia jednoznacznego przepisu. Tymczasem pkt 4 za??cznika III do dyrektywy VAT jednoznacznie wyklucza zastosowanie obni?onej stawki VAT do wyrobów i urz?dze? medycznych, które nie s? u?ywane wy??cznie przez osoby niepe?nosprawne.

45. Odmienna ocena stanowi?aby odej?cie od wielokrotnie przypominanego przez Trybuna? wymogu ?cis?ej wyk?adni i stosowania przepisów stanowi?cych wyj?tek od zasady, zgodnie z któr? pa?stwa cz?onkowskie stosuj? stawki podstawow? VAT do transakcji obj?tych tym podatkiem(23).

46. Dlatego, wbrew sugestiom s?du odsy?aj?cego, zasada neutralno?ci podatkowej nie

pozwała wychodzi? poza zakres poszczególnych kategorii wymienionych w za??czniku III do dyrektywy VAT, ani tym bardziej pomija? tego zakresu.

47. Je?eli bowiem po przeprowadzeniu analizy brzmienia i systematyki pkt 3 i 4 za??cznika III do dyrektywy VAT okazuje si?, ?e najem lub sprzeda? koncentratorów tlenu z pewno?ci? nie mog? by? obj?te zakresem którego? z tych punktów, zasada neutralno?ci podatkowej nie upowa?nia do kwestionowania tej analizy.

48. Jak ju? wielokrotnie orzeka? Trybuna? w zwi?zku ze zwolnieniami z podatku VAT, zasada neutralno?ci podatkowej nie jest bowiem norm? prawa pierwotnego, od której mo?e zale?e? wa?no?? zwolnienia, lecz wskazówk? interpretacyjn?, któr? nale?y stosowa? ??cznie z zasad? ?cis?ej wyk?adni zwolnie?(24).

49. Nie widz? przeszkód, aby t? ogóln? wyk?adni? zakresu zasady neutralno?ci podatkowej zastosowa? w odniesieniu do relacji tej zasady z przepisami dotycz?cym obni?onych stawek VAT, które to przepisy równie? wymagaj? wyk?adni ?cis?ej.

50. Jak pokazuje orzecznictwo Trybuna?u, zasada neutralno?ci podatkowej w relacji z przepisami dotycz?cymi obni?onych stawek VAT, takimi jak te zawarte w za??czniku III do dyrektywy VAT, zachowuje ca?? swój? wa?no?? w przypadku, gdy w okre?lonej sytuacji Trybuna? i s?dy krajowe maj? dokona? weryfikacji, czy dokonany przez pa?stwo cz?onkowskie uprawniony wybór dotycz?cy selektywnego stosowania obni?onej stawki VAT do „niektórych okre?lonych i swoistych aspektów” tej samej kategorii *nale??cej do tego samego punktu* za??cznika III, jest zgodny z rzeczon? zasad?(25). W takiej sytuacji jest bowiem logiczne, aby kontrolowa?, czy selektywne stosowanie obni?onej stawki VAT nie prowadzi do zachwiania równego traktowania pod wzgl?dem podatkowym dostaw podobnych towarów lub ?wiadczenia podobnych us?ug nale??cych do tej samej kategorii wyszczególnionej w za??czniku III do dyrektywy VAT(26).

51. Natomiast, jak ju? wcze?niej wspomnia?em, zasada neutralno?ci podatkowej nie mo?e s?u?y? do wykraczania poza kategorie wyszczególnione w za??czniku III do dyrektywy VAT w celu obj?cia ich zakresem dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug, które po przeanalizowaniu brzmienia lub systematyki tych kategorii, okazuj? si? nie nale?e? do tych kategorii.

III – Wnioski

52. W ?wietle ca?o?ci powy?szych rozwa?a? proponuj? Trybuna?owi, aby odpowiedzia? w sposób nast?puj?cy na pytanie prejudycjalne postawione przez cour d'appel de Liège (Belgia):

Artyku? 98 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, zmienionej dyrektyw? Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r., oraz pkt 3 i 4 za??cznika III do wspomnianej dyrektywy nie stoj? na przeszkodzie przepisowi krajowemu, zgodnie z którym obni?ona stawka podatku od warto?ci dodanej nie ma zastosowania do dostawy lub najmu koncentratorów tlenu takich jak te, których dotyczy sprawa w post?powaniu g?ównym, poniewa? urz?dzenia te nie s? produktami farmaceutycznymi w rozumieniu pkt 3 za??cznika III do dyrektywy 2006/112 wraz ze zmianami, ani te? nie s? przeznaczone wy??cznie do u?ytku osobistego przez osoby niepe?nosprawne w rozumieniu pkt 4 wspomnianego za??cznika, co powinien zweryfikowa? s?d odsy?aj?cy.

Zasady neutralności podatkowej nie można interpretować w ten sposób, że upoważnia ona do kwestionowania odpowiednich zakresów stosowania kategorii wyszczególnionych w pkt 3 i 4 załącznika III do dyrektywy 2006/112 wraz ze zmianami, przyznając możliwość stosowania obniżonej stawki podatku od wartości dodanej do dostawy lub najmu wyrobów nieodpowiadających definicjom zawartym w tych punktach.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dz.U. 2006 L 347, s. 1.

3 – Dz.U. 2006 L 384, s. 92.

4 – Przypomnij, że powietrze z otoczenia składa się z około 20% tlenu i około 80% azotu.

5 – *Moniteur Belge* z dnia 31 lipca 1970 r., s. 7920.

6 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 11 września 2014 r., K (C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 21 i 22); z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 33).

7 – Wyróżnienie moje.

8 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 47 i 64).

9 – Wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-360/11, EU:C:2013:17 pkt 18, 20 i 63).

10 – Wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 20 i 63). Zobacz również, jeżeli chodzi o drugą część, wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/Polska (C-678/13, niepublikowany, EU:C:2015:358, pkt 46 i 47).

11 – Wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/Polska (C-678/13, niepublikowany, EU:C:2015:358, pkt 48).

12 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 48 i 86).

13 – Dz.U. 2000, L 303, s. 16.

14 – *Recueil des traités*, vol. 2515, s. 3. Konwencja ta została zatwierdzona w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 2010/48/WE z dnia 26 listopada 2009 r. (Dz.U. 2010, L 23, s. 35).

15 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 4 lipca 2013 r., Komisja/Wochoy (C-312/11, niepublikowany, EU:C:2013:446, pkt 56); z dnia 18 marca 2014 r., Z. (C-363/12, EU:C:2014:159, pkt 76); z dnia 18 grudnia 2014 r., FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, pkt 53); z dnia 26 maja 2016 r., Invamed Group i in. (C-198/15, EU:C:2016:362, pkt 31).

16 – Zobacz podobnie wyroki z dnia 11 kwietnia 2013 r., HK Danmark (C-335/11 i C-337/11, EU:C:2013:222, pkt 39–42 i 47); z dnia 18 grudnia 2014 r., FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, pkt 56–60). Chociaż nie zawsze wynika to jasno z wyroków Trybunału, moim zdaniem są to zarówno niesprawności fizyczne, umysłowe i intelektualne, jak i ograniczenia wynikające z tych niesprawności dla dotkniętych nimi osób, mające długotrwały charakter i umiwaliające

odróżnienie pojęcia „niepełnosprawność” od pojęcia „choroba”.

17 – Zobacz wyroki z dnia 11 kwietnia 2013 r., HK Danmark (C-335/11 i C-337/11, EU:C:2013:222, pkt 31); z dnia 18 marca 2014 r., Z. (C-363/12, EU:C:2014:159, pkt 74).

18 – Wyróżnienie moje.

19 – Mukowiscydoza jest chorobą genetyczną i dziedziczną, która atakuje komórki nabłonkowe różnych organów, na przykład dróg oddechowych, zaburzając wydzielanie.

20 – Zobacz, w drodze analogii, jeżeli chodzi o użycie tego samego przysłówka w pkt 1 załącznika III do dyrektywy VAT, wyroki: z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 55); z dnia 12 maja 2011 r., Komisja/Niemcy (C-453/09, niepublikowany EU:C:2011:296, pkt 45).

21 – Zobacz wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 86 i 87).

22 – Zobacz wyroki: z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Francja (C-479/13, EU:C:2015:141, pkt 43); z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 51). Jeżeli chodzi o zwolnienie z VAT, zobacz również wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 40).

23 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 18); z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 38).

24 – Zobacz wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 45); z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 40); z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 37); z dnia 17 marca 2016 r., Aspiro (C-40/15, EU:C:2016:172, pkt 31).

25 – Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 8 maja 2003 r., Komisja/Francja (C-384/01, EU:C:2003:264, pkt 24–29); z dnia 3 kwietnia 2008 r., Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, pkt 42 i 43); z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja (C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 28–30); z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 44–46); z dnia 11 września 2014 r., K (C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 23).

26 – W tym względzie, gdyby uznać (inaczej niż to wynika z powyższej analizy), że koncentratory tlenu, których dotyczy sprawa w postępowaniu głównym, wchodzi w zakres stosowania pkt 4 załącznika III do dyrektywy VAT, zadaniem sądu odsyłającego byłaby weryfikacja, w świetle wskazówek zawartych w orzecznictwie przytoczonym w poprzednim przypisie niniejszej opinii, czy dokonane przez Królestwo Belgii rozróżnienie na przenośne wyroby medyczne i stacjonarne wyroby medyczne (przy czym tylko dostawa lub najem tych pierwszych korzysta z obniżonej stawki w wysokości 6%), dotyczy „określonych i swoistych aspektów” kategorii wyszczególnionej w pkt 4 wspomnianego załącznika i czy jest ono zgodne z zasadą neutralności podatkowej.