Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. JÄÄSKINEN
fremsat den 25. oktober 2012 [1]

Sag C-360/11

Europa-Kommissionen
mod

Kongeriget Spanien

»Traktatbrud — direktiv 2006/112/EF — punkt 3 og 4 i bilag III — nedsat momssats — levering af varer, som kan belægges med nedsatte satser — farmaceutiske produkter, som normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling — medicinsk udstyr, hjælpemidler og andre apparater, der normalt anvendes til at mindske eller behandle handicap, udelukkende til handicappedes personlige brug«

I – Indledning

1. I henhold til EU-retten om merværdiafgift (moms) kan medlemsstaterne anvende en nedsat momssats for farmaceutiske produkter og visse medicinske anordninger. Kommissionen har anlagt nærværende traktatbrudssøgsmål mod Kongeriget Spanien, idet den er af den opfattelse, at medlemsstaten har anvendt en nedsat momssats på bredere kategorier af varer end foreskrevet i punkt 3 og 4 i bilag III til Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) [2].

2. Kongeriget Spanien har nedlagt påstand om frifindelse, idet det ikke mener, at kategorierne af varer og ydelser i bilag III til momsdirektivet er defineret klart nok til at begrunde et traktatbrudssøgsmål.

II – Retsforskrifter

EU- retten

3. Momsdirektivets artikel 96 bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

4. Artikel 98 i momsdirektivet under afdeling 2 med overskriften »Nedsatte satser« bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

1 — Originalsprog: engelsk.
2 — EUT L 347, s. 1.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[…]«

5. Punkt 3 i bilag III til momsdirektivet (»kategori 3«) omhandler levering af følgende varer:

»3) farmaceutiske produkter, som normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling, herunder svangerskabsforebyggende produkter og hygiejnebeskyttelsesmidler til kvinder«.

6. Punkt 4 i bilag III til momsdirektivet (»kategori 4«) omhandler levering af følgende varer og ydelser:

»4) medicinsk udstyr, hjælpemidler og andre apparater, der normalt anvendes til at mindske eller behandle handicap, udelukkende til handicappedes personlige brug, herunder også reparation af sådanne varer, samt børnesæder til biler«.

National ret

7. Artikel 91, stk. 1, første afsnit, nr. 5) og 6), i den spanske Ley española del IVA (herefter »den spanske momslov«)[3] foreskriver anvendelse af en nedsat momssats på levering af følgende varer:

»5. veterinærlægemidler og medicinske stoffer, der almindeligvis kan anvendes eller er egnet til fremstilling af lægemidler

6. apparater og tilbehør, herunder korrektionsbriller og kontaktlinser, som objektivt set hovedsagelig eller primært kan anvendes til at afhjælpe menneskers og dyrs fysiske handicap, herunder begrænsninger i deres mobilitet og kommunikationsfærdigheder

medicinske anordninger, materialer, udstyr og apparater, som objektivt set kun kan anvendes til forebyggelse, diagnose, behandling, afhjælpning eller helbredelse af menneskelige eller dyresygdomme eller lidelser.

Ikke omfattet af denne kategori er kosmetiske produkter og produkter til personlig hygiejne med undtagelse af hygiejnebind, tamponer og trusseindlæg«.

8. Artikel 91, stk. 2, første afsnit, nr. 3), i den spanske momslov foreskriver anvendelse af en nedsat momssats på levering af følgende varer:

»humanmedicinske lægemidler samt medicinske stoffer, lægemiddelformer og mellemprodukter, der almindeligvis kan anvendes eller er egnet til fremstilling af lægemidler«.

III – Den administrative procedure

9. Ved skrivelse af 22. marts 2010 meddelte Kommissionen Kongeriget Spanien, at den anså den i artikel 91, stk. 1, første afsnit, nr. 5) og 6), og artikel 91, stk. 2, første afsnit, nr. 3), i den spanske momslov fastsatte ordning med nedsatte satser for at være i strid med Kongeriget Spaniens forpligtelser i henhold til momsdirektivet.

3 — Lov nr. 37/1992.

10. Kongeriget Spanien svarede den 28. maj 2010, at det mente, at de spanske bestemmelser om nedsatte momssatser var i overensstemmelse med momsdirektivet.

11. Kommissionen fandt ikke Kongeriget Spaniens argumenter tilstrækkelige og fremsendte den 25. november 2010 en begrundet udtalelse og anmodede Kongeriget Spanien om at træffe passende foranstaltninger inden for en bestemt frist.

12. Da Kongeriget Spanien opretholdt sin opfattelse i sit svar på den begrundede udtalelse, hvorefter de spanske bestemmelser om varer, som belægges med nedsatte momssatser, anvendes i overensstemmelse med EU-retten, besluttede Kommissionen at anlægge nærværende søgsmål.

IV – Retsforhandlingerne ved Domstolen

13. Ved stævning af 8. juli 2011 har Europa-Kommissionen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af momsdirektivets artikel 98, sammenholdt med direktivets bilag III, idet det har anvendt en nedsat momssats for følgende varekategorier:

1) medicinske stoffer, der almindeligvis kan anvendes eller er egnet til fremstilling af lægemidler i henhold til artikel 91, stk. 1, første afsnit, nr. 5), og artikel 91, stk. 2, første afsnit, nr. 3), i den spanske momslov

2) medicinske anordninger, materialer, udstyr og apparater, som objektivt set kun kan anvendes til forebyggelse, diagnose, behandling, afhjælpning eller helbredelse af menneskelige eller dyresygdomme eller lidelser, men som ikke »almindeligvis anvendes til afhjælpning eller helbredelse af handicaps, udelukkende for den handicappedes persons egen anvendelse« i henhold til den spanske momslovs artikel 91, stk. 1, første afsnit, nr. 6)

3) hjælpemidler og udstyr, som i det væsentlige eller fortrinsvis kan anvendes til behandling af dyrs fysiske handicap i henhold til den spanske momslovs artikel 91, stk. 1, første afsnit, nr. 6)

4) hjælpemidler og udstyr, som i det væsentlige eller fortrinsvis anvendes til at afhjælpe menneskelige handicap, men som ikke udelukkende er egnet til den handicappede persons egen anvendelse; der skal anlægges den almindelige forståelse af dette udtryk, dvs. som værende forskelligt fra og mere begrænset end udtrykket »syg« [den spanske momslovs artikel 91, stk. 1, første afsnit, nr. 6)].

14. Kommissionen har endvidere nedlagt påstand om, at Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagens omkostninger.

V – Formaliteten

15. Uden at fremføre en formel formalitetsindsigelse påpegede Kongeriget Spanien i sit svar på Kommissionens stævning, at stævningen omfattede et supplerende klagepunkt vedrørende anvendelsen af en nedsat momssats på »mellemprodukter« uden at have indført dette klagepunkt i den administrative procedure.

16. Da der ikke er fremført en formel formalitetsindsigelse, vil jeg analysere Kommissionens klagepunkter, sådan som de er fremstillet i stævningen for Domstolen. Jeg finder endvidere ikke, at medtagelsen eller udelukkelsen af begrebet mellemprodukt i forbindelse med dette traktatbrudssøgsmål er relevant for søgsmålets afgørelse.

VI – Bedømmelse

A – *Indledende bemærkninger*

17. Indledningsvis bemærkes, at Den Europæiske Unions fælles momssystem »bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde«[4]. I henhold til Domstolens faste retspraksis er indførelsen og opretholdelsen af nedsatte momssatser kun tilladt, for så vidt som de ikke tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet[5].

18. Det skal endvidere indledningsvis bemærkes, at ordningen med nedsatte momssatser er en undtagelse fra princippet om, at den almindelige momssats finder anvendelse. Det fremgår af Domstolens faste retspraksis, at bestemmelser, der har karakter af en undtagelse fra et princip, skal fortolkes strengt efter ordlyden, og dette gælder også i forbindelse med nedsatte momssatser[6].

19. Under hensyn til disse betragtninger bemærkes, at i jo højere grad leveringer af varer og ydelser er genstand for en lavere momssats eller er helt momsfritagne, jo vigtigere er det klart at definere de vare- og ydelsesgrupper, som en nedsat momssats eller en fritagelse finder anvendelse på. En nedsat momssats må kun anvendes på levering af varer og ydelser, der er omfattet af de i bilag III til momsdirektivet opregnede kategorier. Da disse har karakter af undtagelser, skal deres rækkevidde fortolkes strengt.

20. Kongeriget Spanien anfægter ikke Kommissionens synspunkt, hvorefter kategori 3 og 4 skal fortolkes strengt, men har gjort gældende, at eftersom de i disse bestemmelser anvendte udtryk ikke er defineret i EU-lovgivningen, er det ikke klart, hvilke produkter der er omfattet af dem. Dette har ifølge Kongeriget Spanien nødvendiggjort, at deres fortolkning baseres på national sundhedslovgivning.

21. Det skal ligeledes bemærkes, at det følger af såvel kravet om en ensartet anvendelse af fællesskabsretten som af lighedsprincippet, at ordlyden af en fællesskabsretlig bestemmelse, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med hensyn til fastlæggelsen af dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Fællesskabet skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, som skal søges under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formålet med den pågældende ordning[7].

22. De i kategori 3 og 4 anvendte udtryk indgår i EU-retlige bestemmelser, som ikke henviser til medlemsstaternes ret med henblik på fastlæggelsen af deres betydning og rækkevidde[8]. Under hensyn til, at den nedsatte momssatsordnings socialpolitiske mål ikke kan nås uden at tage de særlige omstændigheder i de enkelte medlemsstater i betragtning, kan koblingen af definitioner, der anvendes i nationale nedsatte momssatsordninger, til bestemmelser i anden national lovgivning som sådan være begrundet og tilmed fornuftig, forudsat at disse definitioner ikke udvider rækkevidden af de bestemmelser i momsdirektivet, som udgør en undtagelse til det generelle system.

4 — Jf. syvende betragtning til direktivet.

5 — Jf. dom af 3.4.2008, sag C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Sml. I, s. 1817, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis.

6 — Jf. dom af 18.1.2001, sag C-83/99, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 445, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis, og jf. nyere retspraksis dom af 18.3.2010, sag C-3/09, Erotic Center, Sml. I, s. 2361, præmis 15.

7 — Jf. eksempelvis dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis.

8 — I henhold til momsdirektivets artikel 100 tilkommer det Rådet på grundlag af en rapport fra Kommissionen hvert andet år at tage de nedsatte satser anvendelsesområde op til revision og om nødvendigt at ændre listen over varer og ydelser i bilag III.

23. I denne forbindelse bemærkes, at det ikke var formålet med den nedsatte momssatsordning fuldstændig at begrænse medlemsstaternes råderum med hensyn til at fastlægge, hvilke varer og ydelser der kan belægges med nedsatte momssatser. Den manglende detaildefinition skyldes i det mindste delvis, at det er upraktisk og ineffektivt at forsøge at udarbejde lister over varer og ydelser på EU-plan.

24. Formålet fremgår klart i en beretning, der reviderer anvendelsesområdet for sjette direktivs bilag H [9], hvor Kommissionen opridsede den historiske kontekst for de i bilaget opregnede kategorier således:

»I stedet for endeløse diskussioner om, hvad der skulle indgå i en kategori, blev det kun nødvendigt for Rådet at nå til enighed om en bred generel definition af hver enkelt kategori på fællesskabsplan (det vil i det væsentlige sige at afgøre, hvad der faldt uden for en kategori). Hvis denne generelle definition blev overholdt (ved ikke at udvide kategorien), var den enkelte medlemsstat i sine gennemførelsesbestemmelser frit stillet med hensyn til at anvende sin egen definition af kategorierne, afhængig af, hvilke særlige grupper af produkter eller tjenesteydelser den ønskede at beskatte med den reducerede sats« [10].

25. Det må derfor konkluderes, at den omstændighed, at kategori 3 og 4's anvendelsesområde og betydning på EU-plan skal fortolkes strengt under hensyn til bestemmelsernes ordlyd, kontekst og formål [11], ikke er til hinder for, at medlemsstaterne fastlægger, hvilke produkter der henhører under en nedsat momssats, så længe de ligger inden for kategori 3 og 4's anvendelsesområde.

26. Jeg vil behandle anvendelsesområdet for kategori 3 og 4 i den rækkefølge, hvori Kommissionen har fremført begrundelserne for nærværende traktatbrudssøgsmål.

B – *Første klagepunkt: medicinske stoffer, der almindeligvis kan anvendes eller er egnet til fremstilling af lægemidler*

27. Som den første begrundelse for traktatbrudssøgsmålet har Kommissionen anført, at anvendelsen af en nedsat momssats på medicinske stoffer, der almindeligvis kan anvendes eller er egnet til fremstilling af lægemidler i henhold til artikel 91, stk. 1, første afsnit, nr. 5), og artikel 91, stk. 2, første afsnit, nr. 3), i den spanske momslov, er i strid med momsdirektivet.

28. Ifølge Kommissionen giver kategori 3 medlemsstaterne mulighed for at anvende nedsatte momssatser på varer, der opfylder to betingelser. For det første skal de være »farmaceutiske produkter«, og for det andet skal disse produkter »normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling«.

29. Kommissionen har anført, at medicinske stoffer ikke er omfattet af kategori 3, fordi de ikke er endelige produkter og derfor ikke kan anses for »normalt [at] anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling«. Kommissionen har gjort gældende, at på de områder, hvor EU-lovgiver har ønsket, at kategorier i bilag III til momsdirektivet

9 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1). Bilag H til sjette direktiv blev overført til bilag III til det omarbejdede direktiv uden ændring af ordlyden af punkt 3 og 4.

10 — Jf. beretning fra Kommissionen til Rådet i henhold til artikel 12, stk. 4, og artikel 28, stk. 2, litra g), i Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, KOM(94) 584 endelig, s. 14.

11 — Jf. NCC Construction Danmark-dommen, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis.

også skal omfatte stoffer, der anvendes til fremstilling af varer, er dette udtrykkeligt anført. Eksempelvis omfatter kategori 1 i bilag III foruden »levnedsmidler [...] foder« også »levende dyr, frø, planter og ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder«.

30. Kongeriget Spanien har anført, at medicinske stoffer er farmaceutiske produkter som omhandlet i kategori 3. Kongeriget Spanien har gjort gældende, at i mangel af en EU-retlig definition er det begrundet at have tyet til en definition i national ret. Det i den spanske momslov anvendte begreb medicinsk stof hidrører fra en spansk lov (lov nr. 25/1990), som senere er blevet ophævet. Ifølge de spanske myndigheder adskiller dette begreb sig fra begrebet råmaterialer [materias primas], der anvendes i den nugældende lov (lov nr. 29/2006), og som ikke henhører under den nedsatte momssats.

31. Jeg er enig i Kommissionens fortolkning af kriterierne for varer, som kan belægges med de nedsatte momssatser i henhold til kategori 3. Det første spørgsmål er derfor, om medicinske stoffer, der almindeligvis kan anvendes eller er egnet til fremstilling af lægemidler, er farmaceutiske produkter.

32. Kommissionen foreslår, at begrebet farmaceutisk produkt skal sammenlignes med begrebet lægemiddel som defineret i artikel 1 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2001/83/EF af 6. november 2001 om oprettelse af en fællesskabskodeks for humanmedicinske lægemidler[12] med følgende ordlyd:

»Ethvert stof eller enhver sammensætning af stoffer, der betegnes som middel til helbredelse eller forebyggelse af sygdomme hos mennesker.

Ethvert stof eller enhver sammensætning af stoffer, der er bestemt til at anvendes i eller på menneskers legemer med henblik på at stille en medicinsk diagnose eller at genoprette, forbedre eller påvirke fysiologiske funktioner hos mennesker, anses ligeledes som lægemiddel.«

33. De fleste sprogversioner anvender divergerende udtryk i kategori 3 og i artikel 1 i direktiv 2001/83/EF[13]. Kommissionen har påpeget, at i de tyske versioner anvendes udtrykket »Arzneimittel« imidlertid i begge bestemmelser. Dette er et snævrere udtryk end »farmaceutisk produkt«, men det synes at være en undtagelse fra den mere generelle tendens til at anvende divergerende udtryk.

34. Efter min opfattelse er det klart, at lægemidler er farmaceutiske produkter, men jeg er usikker på, om det er korrekt at antage, at det modsatte ligeledes er korrekt, sådan som Kommissionen forudsætter. De to direktiver forfølger lidt forskellige formål, og uden en udtrykkelig henvisning til en definition i et andet direktiv ville jeg afholde mig fra at etablere en forbindelse mellem dem.

35. Definitionen af lægemiddel i artikel 1 i direktiv 2001/83/EF kobler begrebet til humanmedicinsk behandling, mens begrebet farmaceutisk produkt i kategori 3 også omfatter veterinærmedicinsk behandling. Det forekommer mig, at det i kategori 3 anvendte udtryk farmaceutisk produkt er bestemt til at være bredere end udtrykket lægemiddel som defineret i direktiv 2001/83/EF.

36. Det andet kriterium for produkter, som »normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling«, er efter min mening det afgørende for fastlæggelsen af, om kategori 3 udelukker anvendelsen af en nedsat sats på medicinske stoffer, der almindeligvis kan anvendes eller er egnet til fremstilling af lægemidler.

12 — EUT L 311, s. 67.

13 — Eksempelvis, på engelsk pharmaceutical product og medicinal product, på fransk les produits pharmaceutiques og médicament, italiensk prodotti farmaceutici og medicinale.

37. Kategori 3's ordlyd kobler definitionen af begrebet farmaceutisk produkt til dets anvendelse. Den angiver, at farmaceutiske produkter har nået et vist stadium i produktionsprocessen, hvor de kan anvendes »til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling«. Dette modne stadium afspejler ligeledes formålet med den nedsatte momssatsordning.

38. Formålet med merværdiafgift er at pålægge afgift på varer til personligt forbrug, således at afgiften bæres af den endelige forbruger [14]. Formålet med de nedsatte momssatser er at lempe momsbelastningen for endelige forbrugere i forbindelse med varer, der anses for en nødvendighed, såsom farmaceutiske produkter og medicinsk udstyr til handicappede personer [15].

39. Jeg finder det åbenbart, at medicinske stoffer, der anvendes til fremstilling af farmaceutiske produkter, ikke kan sælges til endelige forbrugere som sådanne, men kun som bestanddele af det endelige produkt. I det omfang sådanne medicinske stoffer ligeledes »normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling« og markedsføres, således at kunder kan købe dem, er der ingen grund til, at en nedsat momssats ikke kan anvendes for dem.

40. Det er ligeledes åbenbart, at hvis en nedsat momssats anvendes for farmaceutiske produkter, anvendes den på dem uafhængigt af deres farmaceutiske form eller lægemiddelform. Afgiftsmæssig neutralitet kræver, at sammenlignelige varer, der konkurrerer med hinanden, undergives en ensartet sats for at forhindre forvridning af konkurrencen. Forskel i den fysiske form, hvori varerne sælges, f.eks. som piller eller i flydende form, kan ikke alene begrunde en forskellig momsbehandling.

41. Jeg finder det derfor åbenbart, at anvendelsen af en nedsat momssats for medicinske stoffer, der almindeligvis kan anvendes eller er egnet til fremstilling af lægemidler, ikke kan anses for at efterkomme momsdirektivet, medmindre de »normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling« og markedsføres, således at forbrugerne kan købe dem.

42. Følgelig finder jeg, at Kommissionens første klagepunkt skal tages til følge.

C – *Andet klagepunkt: medicinske anordninger, materialer, udstyr og apparater, som kun kan anvendes til forebyggelse, diagnose, behandling, afhjælpning eller helbredelse af menneskelige eller dyresygdomme eller lidelser*

43. Med den anden begrundelse for traktatbrudssøgsmålet har Kommissionen anført, at anvendelsen af en nedsat momssats for medicinske anordninger, materialer, udstyr og apparater, som objektivt set kun kan anvendes til forebyggelse, diagnose, behandling, afhjælpning eller helbredelse af menneskelige eller dyresygdomme eller lidelser, men som ikke »almindeligvis anvendes til afhjælpning eller helbredelse af handicaps, udelukkende for den handicappede persons egen anvendelse« i henhold til den spanske momslovs artikel 91, stk. 1, første afsnit, nr. 6), ikke er i overensstemmelse med momsdirektivet, fordi sådanne varer ikke er omfattet af kategori 3 og 4.

44. Med hensyn til kategori 4 er der to aspekter af Kommissionens argument. For det første er medicinsk udstyr, der anvendes til helbredelse af dyresygdomme, ikke omfattet af kategori 4, som omhandler medicinsk udstyr, hjælpemidler og andre apparater, udelukkende til menneskers brug. For det andet henviser kategori 4 udelukkende til personlig brug og udelukker således generel anvendelse.

14 — Jf. eksempelvis dom af 3.5.2012, sag C-520/10, Lebara, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis.

15 — Jf. eksempelvis dom af 3.5.2001, sag C-481/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3369, præmis 32.

45. Kongeriget Spanien har gjort gældende, at det i kategori 3 anvendte udtryk farmaceutiske produkter ligeledes omfatter medicinske anordninger, fordi artikel 168 TEUF har grupperet udtrykkene lægemiddel og medicinsk udstyr inden for rammerne af det samme mål i forbindelse med beskyttelsen af folkesundheden, og det angives, at beskyttelsen af det ene produkt også omfatter det andet produkt [16]. Kongeriget Spanien har anført, at denne fortolkning ikke gør kategori 4 meningsløs, fordi den henviser til en yderst specifik brug af medicinske anordninger, der ikke er omfattet af det i kategori 3 anvendte udtryk farmaceutiske produkter. Medtagelsen under kategori 3 af medicinske anordninger, der ikke er bestemt til denne specifikke brug, men som »normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling«, er derfor efter Kongeriget Spaniens opfattelse ikke selvmodsigende.

46. Kongeriget Spaniens vide fortolkning af farmaceutiske produkter har medført, at de spanske skattemyndigheder har anvendt en momssats på 8% på eksempelvis apparater til måling af blodtryk, termometre, akupunkturnåle og -materialer, og handsker, masker, kitler og hætter til medicinsk brug.

47. Indledningsvis kan jeg tilslutte mig Kommissionens synspunkt, hvorefter artikel 168 TEUF ikke er relevant i denne sammenhæng, da bestemmelsen kun henviser til kvaliteten og sikkerheden af lægemidler og medicinsk udstyr.

48. Hvad angår Kongeriget Spaniens argument om, at farmaceutiske produkter omfatter medicinske anordninger, der går ud over, hvad der er omhandlet i kategori 4, er det min opfattelse, at ordlyden og opbygningen af kategori 3 og 4 er ganske åbenbar. Hvis farmaceutiske produkter var bestemt til at omfatte medicinske anordninger, ud over hvad der er omhandlet i kategori 4, ville det have været enklere blot at have én kategori, der omfattede alle »farmaceutiske produkter«, herunder ligeledes den specifikke brug, der angives i kategori 4, og ikke to særskilte mere afgrænsede kategorier.

49. Størstedelen af momsdirektivets sprogversioner anvender et ord, der er afledt af det latinske *pharmaceuticus*, som angivende »lægemidler« i kategori 3. Den relevante faktor for fastlæggelsen af de varer, der henhører under denne kategori, er således varernes kemiske eller biokemiske [17] sammensætning, og ikke alene deres anvendelse til forebyggelse, diagnose, behandling eller afhjælpning af sygdomme.

50. Kategori 4's ordlyd tillægger medicinsk udstyr, som kan belægges med nedsatte momssatser, følgende kriterier: Sådanne varer er »udelukkende til brug for handicappede personer«. Jeg har to bemærkninger til denne ordlyd – for det første henviser kategori 4 til medicinsk udstyr, der udelukkende anvendes til humanmedicinsk brug, uden at nævne veterinærmedicinsk brug. For det andet er anvendelsen af en nedsat momssats på medicinske anordninger »udelukkende til *personlig* brug« og udelukker generel anvendelse.

51. Det kan antages, at havde lovgiver ønsket også at medtage medicinsk udstyr til veterinærmedicinsk anvendelse, som det er tilfældet med farmaceutiske produkter i kategori 3, ville dette udtrykkeligt have været medtaget i kategori 4. Det er derfor åbenbart, at anvendelsen af en nedsat momssats for medicinske anordninger, materialer, udstyr og apparater, som anvendes til diagnose og behandling af dyresygdomme, ikke er i overensstemmelse med momsdirektivet.

16 — I artikel 168, stk. 4, litra c), TEUF anføres, at der skal vedtages »foranstaltninger til fastsættelse af høje standarder for kvaliteten og sikkerheden af lægemidler og medicinsk udstyr« som bidrag til virkeliggørelsen af målene i artikel 168.

17 — Jeg erindrer om, at i substitutionsbehandling af sygdomme som hypothyreosis og insulinkrævende diabetes blev der anvendt hormoner af animalsk oprindelse, før udviklingen af bioteknologi gav mulighed for syntetisk fremstilling af hormoner.

52. Det fremgår lige så åbenbart af kategori 4's ordlyd, at den udelukker generel anvendelse af medicinsk udstyr, hjælpemidler eller apparater, som anvendes i sundhedsplejen til forebyggelse og diagnose af sygdomme, af f.eks. læger og sygeplejersker på hospitaler eller klinikker. Enhver generel anvendelse af farmaceutiske produkter, selv ved en vid fortolkning, som Kongeriget Spanien har foreslået, vil være udelukket fra anvendelsen af en nedsat momssats. Der synes ikke i de forskellige sprogversioner at være nogen forskel med hensyn til kravet om personlig anvendelse af udstyret [18].

53. Som jeg har bemærket ovenfor, er formålet med undtagelsen om nedsatte momssatser socialpolitisk bestemt til at lempe momsbyrden på enkeltpersoner med hensyn til varer, der anses for en nødvendighed. Det stemmer ikke overens med dette formål at anvende en nedsat momssats for varer, der anvendes af fagfolk i forbindelse med medicinsk behandling, hvis levering i øvrigt kan momsfritages i henhold til momsdirektivets artikel 132.

54. Jeg mener derfor, at anvendelsen af en nedsat momssats for levering af medicinske anordninger, materialer, udstyr og apparater, som objektivt set kun kan anvendes til forebyggelse, diagnose, behandling, afhjælpning eller helbredelse af menneskelige eller dyresygdomme eller lidelser, men som ikke »almindeligvis anvendes til afhjælpning eller helbredelse af handicaps for den handicappede persons egen anvendelse«, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for kategori 3 og 4.

55. Følgelig finder jeg, at Kommissionens andet klagepunkt bør tages til følge.

D – *Tredje klagepunkt: hjælpemidler og udstyr, som i det væsentlige eller fortrinsvis kan anvendes til behandling af dyrs fysiske handicap*

56. Kommissionens tredje begrundelse for traktatbrudssøgsmålet vedrører anvendelsen af en nedsat momssats for hjælpemidler og udstyr, som i det væsentlige eller fortrinsvis kan anvendes til behandling af dyrs fysiske handicap. Kommissionen har anført, at dette ikke er i overensstemmelse med kategori 4, fordi bestemmelsen ikke nævner dyr. Kommissionen har gjort gældende, at den spanske bestemmelse heller ikke er omfattet af kategori 3, fordi sådanne varer ikke er farmaceutiske produkter.

57. Kongeriget Spanien har gjort gældende, at medicinske anordninger og veterinærmedicinsk udstyr er farmaceutiske produkter i kategori 3's forstand.

58. Ordlyden af kategori 4, der omfatter medicinsk udstyr, hjælpemidler og andre apparater, nævner ikke disse anordningers veterinærmedicinske anvendelse. Da kategori 3 udtrykkeligt nævner veterinærmedicinsk behandling, kan det udledes, at havde EU-lovgiver ønsket at medtage udstyr til afhjælpning og behandling af dyresygdomme, ville kategori 4 have været affattet i overensstemmelse hermed.

59. Under hensyn til, at der ligeledes er foretaget en sondring mellem veterinærmedicinsk behandling og humanmedicinsk behandling på andre områder af momsordningen [19], må jeg konkludere, at anvendelsen af en nedsat momssats for hjælpemidler og udstyr, som i det væsentlige eller fortrinsvis kan anvendes til behandling af dyrs fysiske handicap, ikke efterkommer momsdirektivet.

60. Følgelig finder jeg, at Kommissionens tredje klagepunkt bør tages til følge.

18 — Eksempelvis anvender den spanske version af punkt 4 i bilag III udtrykket »uso personal y exclusivo«.

19 — I dom af 24.5.1988, sag 122/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2685, fastslog Domstolen, at dyrlægers tjenesteydelser ikke kunne fritages for moms, selv om behandling som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv var fritaget.

E – *Fjerde klagepunkt: hjælpemidler og udstyr, som i det væsentlige eller fortrinsvis anvendes til at afhjælpe menneskelige handicap, men som ikke udelukkende er egnet til den »handicappede« persons egen anvendelse*

61. Som den fjerde begrundelse har Kommissionen anført, at anvendelsen af en nedsat momssats for hjælpemidler og udstyr, som *i det væsentlige eller fortrinsvis* anvendes til at afhjælpe menneskelige handicap, men som ikke udelukkende er egnet til den »handicappede« persons egen anvendelse, ikke er i overensstemmelse med momsdirektivet, fordi kategori 4 ikke omfatter medicinsk udstyr, som er bestemt til generel anvendelse. Kommissionen har ligeledes gjort gældende, at den spanske fortolkning af udtrykket »handicappet« er for vid og i praksis er synonymt med »syg«.

62. Kongeriget Spanien har gjort gældende, at i mangel af en EU-retlig definition af udtrykket »handicappet« har det defineret »handicappet« i overensstemmelse med den af Verdenssundhedsorganisationen (WHO) anvendte terminologi. Dette fører ifølge Kongeriget Spanien til den fortolkning – også på beskatningsområdet – at udtrykket »handicappede« angiver alle personer, der er uarbejdsdygtige på grund af sygdom.

63. Det fremgår klart af kategori 4's ordlyd, at de nedsatte momssatser er bestemt for medicinsk udstyr, som udelukkende er til handicappede personers personlige brug, det vil som ovenfor anført sige ikke til generel anvendelse. Hermed opstår der to spørgsmål, for det første hvordan udtrykket »handicappede« skal forstås i EU's momssystem, og for det andet om »udelukkende til [handicappedes personlige] brug« også omfatter den brug, der er omhandlet i den spanske momslovs artikel 91, stk. 1, første afsnit, nr. 6).

64. Med hensyn til fortolkningen af det i kategori 4 anvendte udtryk handicappede finder jeg, at i mangel af en udtrykkelige definition af udtrykket i momssammenhæng kan man henholde sig til definitionen i De Forenede Nationers konvention om handicappedes rettigheder, som Den Europæiske Union er part i [20]: »Handicappede omfatter personer med en langvarig fysisk, psykisk, intellektuel eller sensorisk funktionsnedsættelse, som i samspil med forskellige barrierer kan hæmme dem i fuldt og effektivt at deltage i samfundslivet på lige fod med andre« [21].

65. Som det fremgår af det ovenstående, er en væsentlig del af definitionen af handicappet en funktionsnedsættelse, som hindrer, at en person kan fungere normalt i samfundet på lang sigt. Efter min opfattelse er årsagen til funktionsnedsættelsen ikke relevant, idet udtrykket »handicappede« i kategori 4 er bredt nok til også at omfatte handicap, der stammer fra alvorlig eller kronisk sygdom, uden at være synonymt med »syg« [22].

66. Anvendelsesområdet for kategori 4 er yderligere begrænset med kravet om, at en nedsat momssats kun kan anvendes for medicinsk udstyr, hjælpemidler og andre apparater, der anvendes *udelukkende til handicappedes personlige* brug. Dette udelukker generel anvendelse af varer, som, selv om de anvendes til at afhjælpe eller behandle fysiske handicap, anvendes på hospitaler, sundhedscentre, klinikker eller andre institutioner, der behandler handicappede personer. Dette udelukker ligeledes produkter, som er nødvendige for handicappede, men også har andre anvendelser.

20 — Rådets afgørelse 2010/48/EF af 26.11.2009 om Det Europæiske Fællesskabs indgåelse af De Forenede Nationers konvention om handicappedes rettigheder (EUT 2010 L 23, s. 35).

21 — Konventionen om handicappedes rettigheder, United Nations Treaty Series, bind 2515, s. 3.

22 — Jf. ligeledes analogt dom af 11.7.2006, sag C-13/05, Chacón Navas, Sml. I, s. 6467, præmis 44, hvori Domstolen har fastslået, at begreberne »handicap« og »sygdom« ikke kan sidestilles i forbindelse med Rådets direktiv 2000/78/EF af 27.11.2000 om generelle rammebestemmelser om ligebehandling med hensyn til beskæftigelse og erhverv (EFT 2000 L 303, s. 16).

67. Visse varer kan være bestemt både til brug for handicappede og til andre formål. Domstolen har udtalt, at formålet med en varelevering kan angive, om en nedsat momssats kan eller ikke kan anvendes [23]. Inden for rammerne af denne sag vil det imidlertid ikke være muligt i praksis at sikre, at kun handicappede, som klart er de tilsigtede modtagere af en nedsat momssats, vil få gavn af den nedsatte momssats.

68. Momsudvalget har i sine retningslinjer anført, at »medlemsstater kan anvende en nedsat momssats for produkter, der er specifikt udformet til handicappede personer (medicinsk udstyr, hjælpemidler og andre tilsvarende apparater), som almindeligvis kun indkøbes eller anvendes af (permanent eller midlertidigt) handicappede til at afhjælpe eller behandle deres lidelse. Produkter, der almindeligvis anvendes til andre formål (f.eks. trådløse telefoner), er udelukket ved bestemmelsen, ligesom medicinsk udstyr og hjælpemidler, der er udformet til generel anvendelse og ikke specifikt til handicappede (f.eks. røntgenudstyr)« [24].

69. Kommissionen har for nylig foreslået, at der i kategori 4 medtages udstyr eller apparater, der er særlig udformet til handicappede (f.eks. Braille-tastatur og særligt indrettede biler), som ikke er berettigede til nedsatte satser, selv om de opfylder de samme behov [25], men disse ændringer blev ikke medtaget i direktiv 2009/47/EF om ændring af momsdirektivet [26].

70. I denne henseende bemærkes, at der findes andre metoder end nedsatte momssatser for medlemsstater, som ønsker at lempe den økonomiske byrde for handicappede, der har behov for udstyr, som ligeledes kan anvendes til andre formål.

71. Jeg mener følgelig, at anvendelsesområdet for kategori 4 udelukker anvendelse af en nedsat momssats for varer, som i det væsentlige eller fortrinsvis anvendes af handicappede.

72. Følgelig finder jeg, at Kommissionens fjerde klagepunkt skal tages til følge.

VII – Forslag til afgørelse

73. Sammenfattende foreslår jeg følgende afgørelse:

»1) Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af artikel 98 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med direktivets bilag III, idet det har anvendt en nedsat momssats for:

— medicinske stoffer, der almindeligvis kan anvendes eller er egnet til fremstilling af lægemidler

— medicinske anordninger, materialer, udstyr og apparater, som objektivt set kun kan anvendes til forebyggelse, diagnose, behandling, afhjælpning eller helbredelse af menneskelige eller dyresygdomme eller lidelser, men som ikke »almindeligvis anvendes til afhjælpning eller helbredelse af handicaps, udelukkende for den handicappede persons egen anvendelse«

— hjælpemidler og udstyr, som i det væsentlige eller fortrinsvis kan anvendes til behandling af dyrs fysiske handicap

23 — Jf. dom af 3.3.2011, sag C-41/09, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 831, præmis 57, hvor Domstolen fastslog, at levering af en hest med henblik på slagtning for at blive anvendt ved tilberedningen af levnedsmidler eller foder kan belægges med en nedsat momssats, selv om levering af heste generelt ikke kan.

24 — Se Momsudvalgets retningslinjer, der blev fastlagt på det 54. møde den 16.-18.2.1998 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf).

25 — KOM(2008) 428 endelig.

26 — EUT 2009 L 116, s. 18.

— hjælpemidler og udstyr, som i det væsentlige eller fortrinsvis anvendes til at afhjælpe menneskelige handicap, men som ikke udelukkende er egnet til den handicappede persons egen anvendelse.

2) Kongeriget Spanien betaler sagens omkostninger.«