Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NIILO JÄÄSKINEN
föredraget den 25 oktober 2012 [1]

Mål C-360/11

Europeiska kommissionen
mot

Konungariket Spanien

”Fördragsbrott — Direktiv 2006/112/EG — Punkterna 3 och 4 i bilaga III — Reducerade skattesatser — Leverans av varor på vilka reducerade skattesatser får tillämpas — Farmaceutiska produkter som normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte — Medicinsk utrustning, sådana hjälpmedel och andra apparater som normalt är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder, för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk”

I – Inledning

1. Enligt EU:s bestämmelser om mervärdesskatt får medlemsstater tillämpa reducerade skattesatser på läkemedel och vissa medicintekniska produkter. Kommissionen har väckt förevarande talan mot Konungariket Spanien, eftersom kommissionen anser att nämnda medlemsstat har tillämpat reducerade skattesatser på mer omfattande varukategorier än vad som tillåts enligt artiklarna 3 och 4 i bilaga III till rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). [2]

2. Konungariket Spanien har yrkat att talan ska ogillas, då varu- och tjänstekategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte definierats tillräckligt tydligt för att motivera en talan om fördragsbrott.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionsrätt*

3. I artikel 96 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

4. I avsnitt 2 i artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, vilket har rubriken ”Reducerade skattesatser” föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

…”

5. Punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (kategori 3) omfattar leverans av följande varor:

”3. De farmaceutiska produkter som normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte, inbegripet produkter som används som preventivmedel eller för sanitärt skydd.”

6. Punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (kategori 4) omfattar följande leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster:

”Medicinsk utrustning, sådana hjälpmedel och andra apparater som normalt är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder, för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk, inbegripet reparationer av sådana varor, samt leverans av bilbarnstolar.”

B – *Nationell rätt*

7. I punkterna 1.5 och 1.6 i avsnitt 1 i artikel 91 i den spanska mervärdesskattelagen (Ley española del IVA)[3] föreskrivs att en reducerad skattesats ska tillämpas på leveranser av följande varor:

”5. Medikament för veterinärmedicinsk användning och medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid produktion av medicinska produkter.

6. Apparater och tillbehör, bland annat glasögon med korrigeringslinser samt kontaktlinser som, objektivt sett, kan användas väsentligen eller primärt för att lindra fysiska funktionshinder hos människor och djur, inbegripet begränsningar i deras rörlighet eller kommunikationsförmåga.

Medicintekniska produkter, material, utrustning och apparater som, objektivt sett, endast kan användas för att förebygga, diagnostisera, behandla, lindra eller bota sjukdomar eller åkommor hos människor eller djur.

Denna kategori omfattar inte kosmetiska produkter och personliga hygienartiklar, utom bindor, tamponger och trosskydd.”

8. I punkt 1.3 i avsnitt 2 i artikel 91 i den spanska mervärdesskattelagen förskrivs att en reducerad skattesats ska tillämpas på leveranser av följande varor:

”Humanläkemedel samt medicinska substanser, farmaceutiska former och mellanprodukter som kan användas regelbundet och lämpligen vid produktion av medicinska produkter.”

3 — Lag 37/1992 av den 28 december.

III – Det administrativa förfarandet

9. I en skrivelse av den 22 mars 2010 informerade kommissionen Konungariket Spanien om att den ansåg att det system med reducerade skattesatser som föreskrevs i punkterna 1.5 och 1.6 i avsnitt 1 i artikel 91 samt i punkt 1.3 i avsnitt 2 i artikel 91 i den spanska mervärdesskattelagen inte var förenligt med Konungariket Spaniens skyldigheter enligt mervärdesskattedirektivet.

10. Konungariket Spanien svarade den 28 maj 2010 att det ansåg att de spanska bestämmelserna om reducerade skattesatser var förenliga med mervärdesskattedirektivet.

11. Kommissionen ansåg inte att Konungariket Spaniens argument var tillfredsställande och avgav den 25 november 2010 ett motiverat yttrande där Konungariket Spanien ombads vidta lämpliga åtgärder inom en angiven tidsfrist.

12. Då konungariket Spanien i sitt svar på det motiverade yttrandet vidhöll sin uppfattning att de spanska bestämmelserna om varor på vilka reducerade skattesatser skulle tillämpas var förenliga med unionsrätten beslöt kommissionen att väcka förevarande talan.

IV – Förfarandet vid domstolen

13. Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 8 juli 2011, väckt talan om fastställelse av att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med bilaga III till samma direktiv, genom att tillämpa en reducerad skattesats på följande varukategorier:

1) Medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av medicinska produkter (punkt 1.5 i avsnitt 1 i artikel 91 och punkt 1.3 i avsnitt 2 i artikel 91 i den spanska mervärdesskattelagen).

2) Medicintekniska produkter, material, utrustning, och apparater som, objektivt sett, endast kan användas för att förebygga, diagnostisera, behandla, lindra eller bota sjukdomar eller åkommor hos människor eller djur, men som inte ”normalt är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder, för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk” (punkt 1.6 i avsnitt 1 i artikel 91 i den spanska mervärdesskattelagen).

3) Hjälpmedel och utrusning som väsentligen eller primärt kan användas för att behandla fysiska funktionshinder hos djur (punkt 1.6 i avsnitt 1 i artikel 91 i den spanska mervärdesskattelagen).

4) Hjälpmedel och utrustning som väsentligen eller primärt används för att behandla funktionshinder hos människor, men som inte är avsedda för ”den funktionshindrades” uteslutande personliga bruk. Det kan härvid antas att detta begrepp allmänt ska förstås så, att det avviker från och är mer restriktivt än begreppet ”den sjuke” (första stycket i punkt 1.6 i avsnitt 1 i artikel 91 i den spanska mervärdesskattelagen).

14. Kommissionen har vidare yrkat att Konungariket Spanien ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

V – Huruvida talan kan upptas till sakprövning

15. Konungariket Spanien har, i sitt svar på kommissionens ansökan, gjort gällande att kommissionen i ansökan i realiteten har lagt till en anmärkning som inte har framställts under det administrativa förfarandet rörande tillämpningen av en reducerad skattesats på ”mellanprodukter”. Konungariket Spanien har inte framställt en formell invändning om rättegångshinder.

16. Eftersom Konungariket Spanien inte har framställt en formell invändning om rättegångshinder, kommer jag att bedöma kommissionens anmärkningar i den ordning de har framställts i ansökan till domstolen. Vidare anser jag att det saknar relevans för utgången av målet om uttrycket ”mellanprodukt” har använts eller inte.

VI – Bedömning

A – *Inledande synpunkter*

17. Inledningsvis ska det erinras om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ”bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är”.[4] Det är fast rättspraxis att reducerade skattesatser endast får införas och vidmakthållas om principen om skatteneutralitet inte åsidosätts.[5]

18. Det ska också inledningsvis anmärkas att systemet med reducerade skattesatser är ett undantag från den allmänna principen om tillämpning av en normalskattesats. Det följer av domstolens fasta praxis att bestämmelser som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt, vilket också gäller i fråga om reducerade skattesatser.[6]

19. Med hänsyn till det ovanstående, ska det erinras om att ju fler leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som omfattas av lägre skattesatser eller som helt undantas från beskattning, desto viktigare är det att tydligt definiera de kategorier av varor och tjänster som en reducerad skattesats eller ett undantag ska tillämpas på. En reducerad skattesats får endast tillämpas på leveranser av varor och tillhandhållanden av tjänster som omfattas av kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Eftersom det rör sig om undantag ska de tolkas restriktivt.

20. Konungariket Spanien har inte invänt mot kommissionens påstående att kategorierna 3 och 4 ska tolkas restriktivt, utan har gjort gällande att det är oklart vilka produkter kategorierna omfattar, eftersom de uttryck som används i bestämmelserna inte har definierats i unionslagstiftning. Enligt Konungariket Spanien har det därför varit nödvändigt att tolka bestämmelserna utifrån den spanska hälsolagstiftningen.

21. Det är också viktigt att komma ihåg att det följer av såväl kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som likhetsprincipen att en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar när det gäller att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela unionen, en tolkning som ska göras under hänsynstagande till sammanhanget och syftet med föreskrifterna i fråga.[7]

4 — Se skäl 7 i mervärdesskattedirektivet.

5 — Se dom av den 3 april 2008 i mål C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (REG 2008, s. I-1817), punkt 42 och där angiven rättspraxis.

6 — Dom av den 18 januari 2001 i mål C-83/99, kommissionen mot Spanien (REG 2001, s. I-445), punkt 19 och där angiven rättspraxis och, för ett senare rättsfall, av den 18 mars 2010 i mål C-3/09, Erotic Center (REU 2010, s. I-2361), punkt 15.

7 — Se, till exempel, dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark (REG 2009, s. I-10567), punkt 24 och där angiven rättspraxis.

22. Begreppen i kategorierna 3 och 4 tillhör den del av unionslagstiftningen som inte hänvisar till medlemsstaternas lagstiftning när det gäller att fastställa bestämmelsernas betydelse och räckvidd.[8] Med beaktande av att det inte är möjligt att uppnå de socialpolitiska mål som eftersträvas med systemet med reducerade skattesatser utan att ta hänsyn till de särskilda omständigheterna i varje medlemsstat, kan det i sig vara motiverat, och även rimligt, att knyta definitionerna i de nationella systemen med reducerade skattesatser till andra bestämmelser i nationell rätt, förutsatt att detta inte utvidgar räckvidden av de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som utgör ett undantag från det allmänna systemet.

23. I detta sammanhang är det viktigt att komma ihåg att systemet med reducerade skattesatser inte var avsett att helt begränsa medlemsstaternas skön i fråga om vilka varor och tjänster som skulle omfattas av en reducerad skattesats. Detta berodde, åtminstone delvis, på att det skulle vara opraktiskt och ineffektivt att tillhandahålla detaljerade varu- och tjänsteförteckningar på unionsnivå.

24. Att detta inte var avsikten framgår av en rapport om en översyn av tillämpningsområdet för bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet,[9] där kommissionen sammanfattade bakgrunden till kategorierna i bilagan på följande sätt:

”I stället för oändliga diskussioner om vad en kategori skulle eller inte skulle innehålla, behövde rådet bara enas om grunddragen i en definition för varje kategori på gemenskapsnivå (det vill säga, i stort sett fastställa vad en kategori inte skulle omfatta). Så länge medlemsstaterna respekterade denna allmänna definition (genom att inte utvidga tillämpningsområdet för en kategori) kunde medlemsstaterna i införlivandelagstiftningen använda sina egna definitioner för kategorier, beroende på de grupper av produkter eller tjänster som medlemsstaten ville tillämpa en reducerad skattesats på.”[10]

25. Detta föranleder slutsatsen att det faktum att räckvidden och betydelsen av kategorierna 3 och 4 på unionsnivå ska tolkas restriktivt och med hänsyn till såväl bestämmelsernas lydelse som deras sammanhang och ändamål[11] inte hindrar att medlemsstaterna fastställer de enskilda produkter som ska omfattas av en reducerad skattesats, förutsatt att dessa faller innanför räckvidden av kategorierna 3 och 4.

26. Jag ska behandla räckvidden av kategorierna 3 och 4 i den ordning som kommissionen har framställt grunderna för förevarande fördragsbrottstalan.

B – *Första anmärkningen: Medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av medicinska produkter*

27. Kommissionens första grund i förevarande mål är att mervärdesskattedirektivet inte medger att en reducerad skattesats tillämpas på medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid produktion av medicin såsom anges i punkt 1.5 i avsnitt 1 i artikel 91 och punkt 1.3 i avsnitt 2 i artikel 91 i den spanska mervärdesskattelagen.

8 — Enligt artikel 100 i mervärdesskattedirektivet ska rådet, på grundval av en rapport från kommissionen, granska tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna vartannat år och vid behov ändra i förteckningen över varor och tjänster i bilaga III.

9 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). Bilaga H i sjätte mervärdesskattedirektivet överfördes till bilaga III till det omformulerade mervärdesskattedirektivet utan ändringar av lydelsen av punkterna 3 och 4.

10 — Se kommissionens rapport till rådet enligt artiklarna 12.4 och 28.2 g i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (KOM(94) 584 slutlig, s. 14).

11 — Se domen i målet NCC Construction Danmark (ovan fotnot 7), punkt 23 och där angiven rättspraxis.

28. Kommissionen menar att medlemsstaterna enligt kategori 3 kan tillämpa en reducerad skattesats på varor som uppfyller två villkor. För det första ska de vara ”farmaceutiska produkter” och för det andra ska de ”normalt använd[a]s för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte”.

29. Kommissionen har gjort gällande att medicinska substanser inte omfattas av kategori 3, eftersom de inte är färdiga produkter och därför inte ”normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte”. Enligt kommissionen har unionslagstiftaren, i de fall den avsåg att kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet även skulle omfatta substanser som används vid tillverkning av varor, uttryckt detta explicit. Exempelvis omfattar kategori 1 i bilaga III, förutom ”livsmedel”, även ”levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel”.

30. Konungariket Spanien har gjort gällande att medicinska substanser är farmaceutiska produkter i den mening som avses i kategori 3. Enligt Konungariket Spanien är det skäligt att falla tillbaka på en definition i nationell rätt när det inte finns en unionsrättslig definition. Begreppet medicinsk substans som används i den spanska mervärdesskattelagen har sitt ursprung i en spansk lag (lag 25/1990) som numera är upphävd. Enligt de spanska myndigheterna skiljer sig detta begrepp från begreppet råvaror (*materias primas*) som används i nuvarande lag (lag 29/2006) och på vilka reducerade skattesatser inte tillämpas.

31. Jag anser att kommissionen har gjort en riktig tolkning av kraven på varor som kan omfattas av en reducerad skattesats enligt kategori 3. Den första frågan är därför om medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av medicinska produkter är farmaceutiska produkter.

32. Kommissionen har gjort gällande att begreppet farmaceutiska produkter ska jämföras med läkemedel som definieras på följande sätt i artikel 1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/83/EG av den 12 november 2001 om upprättande av gemenskapsregler för humanläkemedel [12]:

”[V]arje substans eller kombination av substanser som tillhandahålls för att behandla eller förebygga sjukdom hos människor,

varje substans eller kombination av substanser som är avsedd att tillföras människor i syfte att ställa diagnos eller att återställa, korrigera eller modifiera fysiologiska funktioner.”

33. I de flesta språkversionerna används olika uttryck i kategori 3 respektive artikel 1 i direktiv 2001/83/EG. [13] Kommissionen har dock påpekat att i de tyska versionerna används ordet ”Arzneimittel” i båda bestämmelserna. Detta är mycket riktigt en mer restriktiv term än ”farmaceutisk produkt”, men det synes vara ett undantag från den mer allmänna tendensen att använda olika uttryck.

34. Enligt min uppfattning är det uppenbart att medicinska produkter är farmaceutiska produkter, men jag är tveksam till om det är riktigt att anta att motsatsen är riktig, såsom kommissionen har gjort gällande. De mål som eftersträvas med de två direktiven är tämligen olika och utan en uttrycklig hänvisning till en definition i ett annat direktiv, skulle jag avhålla mig från att etablera ett samband mellan dem.

12 — Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/83/EG av den 6 november 2001 om upprättande av gemenskapsregler för humanläkemedel (EGT L 311, s. 67).

13 — Till exempel används på engelska ”pharmaceutical product” och ”medicinal product”, på franska ”les produits pharmaceutiques” och ”médicament” samt på italienska ”prodotti farmaceutici” och ”medicinale”.

35. I definitionen av läkemedel i artikel 1 i direktiv 2001/83/EG knyts begreppet dessutom till medicinsk vård av människor. Begreppet farmaceutisk produkt i kategori 3, däremot, omfattar även veterinärmedicinsk användning. Det förefaller mig som om uttrycket farmaceutisk produkt i kategori 3 är avsett att ha en större räckvidd än begreppet läkemedel såsom det har definierats i direktiv 2001/83/EG.

36. Det andra kravet att produkterna ”normalt [ska] använd[a]s för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte” är enligt min uppfattning det avgörande kravet när det gäller att bestämma huruvida kategori 3 hindrar att reducerade skattesatser tillämpas på medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av medicinska produkter.

37. I ordalydelsen i kategori 3 knyts definitionen av begreppet farmaceutisk produkt till dess användning. Det framgår att farmaceutiska produkter har nått ett visst stadium i tillverkningsprocessen då de kan användas ”för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte”. Detta färdigutvecklade stadium återspeglar också de mål som eftersträvas med systemet med reducerade skattesatser.

38. Syftet med mervärdesskatt är att beskatta varor som är avsedda för personlig konsumtion, och således är det slutkonsumenten som bär den ekonomiska bördan.[14] Syftet med systemet med reducerade skattesatser är att mildra mervärdesskattens effekter på konsumenterna i fråga om varor som anses vara nödvändigheter, såsom farmaceutiska produkter och medicinsk utrustning för funktionshindrade.[15]

39. För mig är det uppbenbart att medicinska substanser som används vid tillverkning av farmaceutiska produkter inte kan säljas till slutkonsumenter i sitt aktuella skick, utan endast som beståndsdelar i den slutliga produkten. I den mån de medicinska substanserna ”normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte” och har släppts ut på marknaden för att säljas till konsumenter, är det emellertid inget som hindrar att en reducerad skattesats tillämpas på dem.

40. Det framgår också att när en reducerad skattesats tillämpas på farmaceutiska produkter, tillämpas den på dem oberoende av deras farmaceutiska form eller dos. Skatteneutraliteten kräver att en enhetlig skattesats tillämpas på jämförbara varor som konkurrerar med varandra för att eliminera en snedvridning av konkurrensen. Det faktum att varorna säljs i olika fysisk form, exempelvis som tabletter respektive i flytande form, kan inte i sig motivera att de behandlas olika ur mervärdesskattesynpunkt.

41. För mig är det därför klart att det inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad skattesats på medicinska produkter som används regelbundet och lämpligen vid tillverkning av medicinska produkter, om inte produkterna ”normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte” och har släppts ut på marknaden för att säljas till konsumenter.

42. Jag anser följaktligen att talan ska bifallas såvitt avser kommissionens första anmärkning.

14 — Se, exempelvis, dom av den 3 maj 2012 i mål C-520/10, Lebara, punkt 24 och där angiven rättspraxis.

15 — Se, exempelvis, dom av den 3 maj 2001 i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-3369), punkt 32.

C – *Andra anmärkningen: Medicintekniska produkter, material, utrustning och apparater som endast används för att förebygga, diagnostisera, behandla, lindra eller bota sjukdomar eller åkommor hos människor eller djur*

43. Kommissionen har genom sin andra grund för fördragsbrottstalan gjort gällande att det strider mot mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad skattesats på medicintekniska produkter, material, utrustning och apparater som, objektivt sett, endast kan användas för att förebygga, diagnostisera, behandla, lindra eller bota sjukdomar eller åkommor hos människor eller djur, men som inte ”normalt är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder, för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk” såsom föreskrivs i punkt 1.6 i avsnitt 1 i artikel 91 i den spanska mervärdesskattelagen, eftersom kategorierna 3 och 4 i mervärdesskattedirektivet inte omfattar dessa varor.

44. Med avseende på kategori 4 består kommissionens argument av två delar. För det första omfattas medicinsk utrustning som används i veterinärmedicinskt syfte inte av kategori 4, som avser medicinsk utrustning, hjälpmedel och andra apparater som endast är avsedda att användas av människor. För det andra hänvisar kategori 4 till uteslutande personligt bruk och utesluter därmed allmänt bruk.

45. Konungariket Spanien har gjort gällande att uttrycket farmaceutisk produkt i kategori 3 också omfattar medicintekniska produkter, eftersom begreppen medicinsk produkt och medicinteknisk utrustning i artikel 168 FEUF har hänförts till samma mål att skydda folkhälsan, vilket antyder att det skydd som ges det ena även ska ges det andra.[16] Konungariket Spanien menar att denna tolkning inte gör kategori 4 verkningslös, eftersom den avser en mycket speciell användning av medicintekniska produkter som inte omfattas av begreppet farmaceutisk produkt i kategori 3. Konungariket Spaniens uppfattning är därför att det inte är en motsägelsefull slutsats att låta kategori 3 omfatta medicintekniska produkter som inte är avsedda för denna speciella användning, men som ”normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte”.

46. Konungariket Spaniens extensiva tolkning av farmaceutiska produkter har fått till följd att den spanska skattemyndigheten (Dirección General de Tributos) har tillämpat en skattesats om 8 procent på, bland annat, utrustning för mätning av blodtryck, termometrar, nålar och material för akupunktur samt handskar, ansiktsskydd, rockar och mössor för medicinsk användning.

47. Först ska nämnas att jag delar kommissionens uppfattning att artikel 168 FEUF saknar relevans i detta sammanhang, eftersom nämnda bestämmelse endast gäller kvaliteten och säkerheten för läkemedel och medicintekniska produkter.

48. Med avseende på Konungariket Spaniens argument att farmaceutiska produkter omfattar medicintekniska produkter som inte anges i kategori 4, tycker jag att ordalydelsen och uppbyggnaden av kategorierna 3 och 4 är självklara. Om det verkligen var avsikten att farmaceutiska produkter skulle omfatta medicintekniska produkter i större utsträckning än som anges i kategori 4, skulle det ha varit enklare att bara ha en kategori som täckte alla ”farmaceutiska produkter”, inbegripet den speciella användning som avses i kategori 4 i stället för att ha två olika mer definierade kategorier.

49. I de flesta språkversionerna av mervärdesskattedirektivet används i kategori 3 ett ord som bygger på det latinska ordet ”pharmaceuticus”, vilket betyder ”droger”. Således är den avgörande omständigheten för att fastställa vilka varor som omfattas av denna kategori varornas kemiska eller biokemiska[17] sammansättning, inte bara syftet med att använda dem, nämligen att förebygga, diagnostisera, behandla och lindra sjukdomar.

16 — Enligt artikel 168.4 c FEUF ingår ”åtgärder för att fastställa höga kvalitets- och säkerhetsstandarder för läkemedel och medicintekniska produkter” bland de åtgärder som ska genomföras för att bidra till att uppnå målen i artikel 168.

17 — Jag drar mig till minnes att djurhormoner användes i substitutionsterapi för behandling av sjukdomar som hypotyreos och insulinberoende diabetes innan den biokemiska utvecklingen hade kommit så långt att mänskligt hormon kunde tillverkas syntetiskt.

50. I kategori 4 har följande krav uppställts på medicinsk utrustning som kan omfattas av en reducerad skattesats – sådana varor ska vara ”för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk”. Två anmärkningar kan göras avseende denna ordalydelse. För det första hänvisar kategori 4 till medicinteknisk utrustning som uteslutande används av människor. Veterinärmedicinsk användning nämns inte. För det andra får reducerade skattesatser bara tillämpas på ”uteslutande *personlig[t]*bruk”, vilket således utesluter allmänt bruk.

51. Det kan antas att lagstiftaren, om denne hade avsett att kategori 3 även skulle omfatta medicintekniska produkter för veterinärmedicinsk användning, såsom fallet är med kategori 3, uttryckligen skulle ha inkluderat dessa i kategori 4. Det är därför uppenbart att det strider mot mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad skattesats på medicintekniska produkter, material, utrustning och apparater som används för att diagnostisera och behandla sjukdomar hos djur.

52. Det följer lika klart av ordalydelsen i kategori 4 att denna kategori inte omfattar allmän användning av medicinsk utrustning, hjälpmedel eller apparater som används i hälsovården för att förebygga eller diagnostisera sjukdomar av, exempelvis, läkare och sjuksköterskor på sjukhus eller läkarmottagningar. Även om termen tolkas extensivt, såsom Konungariket Spanien har föreslagit, skulle inte reducerade skattesatser i något fall kunna tillämpas på allmän användning av farmaceutiska produkter. De olika språkversionerna verkar inte skilja sig åt i fråga om kravet på personligt bruk av utrusningen. [18]

53. Som jag anmärkte ovan är syftet med reducerade skattesatser socialpolitiskt, nämligen att lätta på bördan för enskilda när det gäller varor som anses vara nödvändigheter. Det är inte förenligt med detta syfte att tillämpa en reducerad skattesats på varor som används av yrkesutövare inom hälsovården när leveransen av dessa varor, för egen del, kan undantas från skatteplikt i enlighet med artikel 132 i mervärdesskattedirektivet.

54. Jag anser därför att tillämpning av en reducerad skattesats på leverans av medicintekniska produkter, material, utrustning och apparater som, objektivt sett, endast kan användas för att förebygga, diagnostisera, behandla, lindra eller bota sjukdomar eller åkommor hos människor eller djur, men som inte ”normalt är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder, för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk” inte omfattas av artiklarna 3 och 4.

55. Enligt min uppfattning bör talan följaktligen bifallas såvitt avser kommissionens andra anmärkning.

D – *Tredje anmärkningen: Hjälpmedel och utrusning som väsentligen eller primärt kan användas för att behandla fysiska funktionshinder hos djur*

56. Kommissionens tredje grund för talan avser tillämpningen av en reducerad skattesats på hjälpmedel och utrusning som väsentligen eller primärt kan användas för att behandla fysiska funktionshinder hos djur. Enligt kommissionen är detta inte förenligt med kategori 4, eftersom den bestämmelsen inte innehåller någon angivelse om djur. Kommissionen har vidare gjort gällande att den spanska bestämmelsen inte heller omfattas av kategori 3, eftersom varorna i sig inte är farmaceutiska produkter.

57. Konungariket Spanien har anfört att medicin- och veterinärteknisk utrustning är farmaceutiska produkter i den mening som avses i kategori 3.

18 — I den spanska språkversionen av punkt 4 i bilaga III används exempelvis termen ”uso personal y exclusivo”.

58. Ordalydelsen av kategori 4 avseende medicinsk utrustning, hjälpmedel och andra apparater hänvisar inte till någon veterinärmedicinsk användning av dessa produkter. Eftersom veterinärmedicinsk användning uttryckligen nämns i kategori 3 kan slutsatsen dras att unionslagstiftaren, om denne hade avsett att inkludera utrustning för att lindra och behandla funktionshinder hos djur, skulle ha gett kategori 4 en sådan ordalydelse.

59. Med hänsyn också till att veterinärmedicin har behandlats på ett annat sätt än humanmedicin även i andra delar av mervärdesskattesystemet,[19] måste jag dra slutsatsen att det inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad skattesats på hjälpmedel och utrusning som väsentligen eller primärt kan användas för att behandla fysiska funktionshinder hos djur.

60. Jag anser följaktligen att talan ska bifallas såvitt avser kommissionens tredje anmärkning.

E – *Fjärde anmärkningen: Hjälpmedel och utrustning som väsentligen eller primärt används för att behandla funktionshinder hos människor, men som inte är avsedda för den ”funktionshindrades” uteslutande personliga bruk*

61. Kommissionens fjärde grund är att det inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad skattesats på hjälpmedel och utrustning som *väsentligen eller primärt* används för att lindra fysiska funktionshinder hos människor, men som inte är avsedda för ”den funktionshindrades” uteslutande personliga bruk, eftersom kategori 4 inte omfattar medicinsk utrustning som är avsedd för allmänt bruk. Kommissionen har också gjort gällande att den spanska tolkningen av termen ”funktionshindrad” är för vid, då den i praktiken är synonym med ”sjuk”.

62. Konungariket Spanien har gjort gällande att termen ”funktionshindrad” har definierats i enlighet med terminologi som används av världshälsoorganisationen (WHO), eftersom det inte finns någon definition av termen i unionslagstiftningen. Enligt Konungariket Spanien leder detta till en tolkning där ordet ”funktionshindrad”, även på skatteområdet, avser samtliga personer vars funktionsförmåga begränsas av en sjukdom.

63. Det framgår av ordalydelsen av kategori 4 att systemet med reducerade skattesatser är avsett för medicinsk utrustning som uteslutande ska användas av funktionshindrade personer och att denna användning ska vara personlig, det vill säga inte allmän som angetts ovan. Detta ger upphov till två frågor. För det första hur termen ”funktionshindrad” ska förstås inom ramen för unionens mervärdesskattesystem och för det andra huruvida ”uteslutande användning” även omfattar den användning som anges i första stycket i punkt 1.6 i avsnitt 1 i artikel 91 i den spanska mervärdesskattelagen.

64. När det gäller tolkningen av termen funktionshindrad i kategori 4, anser jag att det i brist på en uttrycklig definition av termen inom ramen för mervärdesskatt är rimligt att söka ledning i definitionen i FN:s konvention om rättigheter för personer med funktionsnedsättning, i vilken unionen är part[20] – ”[p]ersoner med funktionsnedsättning innefattar bl.a. personer med varaktiga fysiska, psykiska, intellektuella eller sensoriska funktionsnedsättningar, vilka i samspel med olika hinder kan motverka deras fulla och verkliga deltagande i samhället på lika villkor som andra”.[21]

19 — I dom av den 24 maj 1988 i mål 122/87, kommissionen mot Italien (REG 1988, s. 2685), angav domstolen att tjänster som tillhandahölls av veterinärer inte kunde undantas från mervärdesskatt, trots att tillhandahållanden som avser sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare var undantagna.

20 — Rådets beslut 2010/48/EG av den 26 november 2009 om ingående från Europeiska gemenskapens sida av Förenta nationernas konvention om rättigheter för personer med funktionsnedsättning (EUT L 23, s. 35).

21 — Konventionen om rättigheter för personer med funktionsnedsättning (Förenta nationernas fördragssamling, volym 2515, s. 3).

65. Liksom detta antyder är en viktig del av definitionen att det ska röra sig om en funktionsnedsättning som varaktigt motverkar personens förmåga att fungera normalt i samhället. Enligt min uppfattning har det ingen betydelse vad orsaken till funktionsnedsättningen är. Termen ”funktionshindrad” i kategori 4 är tillräckligt vid för att även omfatta funktionsnedsättningar som beror på allvarlig eller kronisk sjukdom utan att den kan anses vara synonym med ”sjuk”. [22]

66. Räckvidden av kategori 4 begränsas vidare av kravet att en reducerad skattesats endast kan tillämpas på medicinsk utrustning, hjälpmedel och apparater som är för den funktionshindrades *uteslutande personliga* bruk. Därmed undantas allmänt bruk av varor som, även om de används för att lindra eller behandla fysiska funktionshinder, används på sjukhus, hälsovårdscentraler, läkarmottagningar eller andra institutioner för vård av funktionshindrade. Det undantar också varor som är nödvändiga för funktionshindrade, men som har andra användningsområden.

67. Vissa varor kan vara avsedda både för funktionshindrades användning och för andra ändamål. Domstolen har konstaterat att syftet med leveransen av en vara kan avgöra huruvida en reducerad skattesats kan tillämpas eller inte. [23] I det sammanhang som är aktuellt i förevarande mål skulle det dock i praktiken vara omöjligt att säkerställa att endast funktionshindrade, vilka uppenbarligen är avsedda att gynnas av ett system med en reducerad skattesats, skulle gynnas av den reducerade skattesatsen.

68. Mervärdesskattekommittén har i sina riktlinjer angett att ”medlemsstater kan tillämpa en reducerad skattesats på produkter som är utformade särskilt för funktionshindrade (medicinsk utrustning, hjälpmedel och liknande apparater) som normalt endast förvärvas eller används (permanent eller temporärt) av funktionshindrade för att lindra eller behandla deras åkommor. Produkter som normalt används för andra ändamål (till exempel sladdlösa telefoner) omfattas inte av bestämmelsen. Detsamma gäller medicinsk utrustning och hjälpmedel som är utformade för allmänt bruk och inte för funktionshindrades särskilda användning (till exempel röntgenutrustning)”. [24]

69. Kommissionen framlade nyligen ett förslag att utrustning eller apparater som speciellt har utformats för funktionshindrade (exempelvis tangentbord med blindalfabet, handikappanpassade bilar med mera) på vilka en reducerad skattesats inte kan tillämpas fastän de motsvarar samma behov, skulle omfattas av kategori 4. [25] Dessa ändringar intogs dock inte i direktiv 2009/47/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet. [26]

70. Jag vill i detta sammanhang erinra om att medlemsstaterna på andra sätt än genom att reducera skattesatserna kan lindra den ekonomiska bördan för funktionshindrade som har behov av utrustning som även kan användas för andra ändamål.

71. Min uppfattning är således att det inte är förenligt med kategori 4 att tillämpa en reducerad skattesats på varor som väsentligen eller primärt används av funktionshindrade.

72. Jag anser följaktligen att talan ska bifallas såvitt avser kommissionens fjärde anmärkning.

22 — Se även, analogt, dom av den 11 juli 2006 i mål C-13/05, Chacón Navas (REG 2006, s. I-6467), punkt 44, där domstolen fann att begreppen ”funktionshinder” och ”sjukdom” inte utan vidare kunde likställas inom ramen för rådets direktiv 2000/78/EG av den 27 november 2000 om inrättande av en allmän ram för likabehandling i arbetslivet (EGT L 303, s. 16).

23 — Se dom av den 3 mars 2011 i mål C-41/09, kommissionen mot Nederländerna (REU 2011, s. I-831), punkt 57, där domstolen fann att leverans av hästar för slakt som skulle användas vid framställning av livsmedel kunde omfattas av en reducerad mervärdesskatt, medan detta inte var fallet med leverans av hästar i allmänhet.

24 — Se mervärdesskattekommitténs riktlinjer från det 54:e mötet den 16–18 februari 1998, som är tillgängliga på http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

25 — Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG i fråga om reducerade mervärdesskattesatser (KOM (2008) 428 slutlig).

26 — Rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser (EUT L 116, s. 18).

VII – Förslag till avgörande

73. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen

1) fastställer att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med bilaga III, genom att tillämpa en reducerad skattesats på följande kategorier av varor, nämligen

   — medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av medicinska produkter,

   — medicintekniska produkter, material, utrustning, och apparater som, objektivt sett, endast kan användas för att förebygga, diagnostisera, behandla, lindra eller bota sjukdomar eller åkommor hos människor eller djur, men som inte ”normalt är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder, för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk”,

   — hjälpmedel och utrustning som väsentligen eller primärt kan användas för att behandla fysiska funktionshinder hos djur,

   — hjälpmedel och utrustning som väsentligen eller primärt används för att behandla funktionshinder hos människor, men som inte är avsedda för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk, och

2) förpliktar Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.