Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 9 mars 2017*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 98.2 — Bilaga III, punkterna 3 och 4 — Principen om skatteneutralitet — Medicinsk syrgasbehandling — Reducerad mervärdesskattesats — Syrgasbehållare — Normalskattesats för mervärdesskatt — Syrgaskoncentratorer”

I mål C-573/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour d’appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège, Belgien) genom beslut av den 28 oktober 2015, som inkom till domstolen den 9 november 2015, i målet

État belge

mot

Oxycure Belgium SA,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan samt domarna A. Arabadjiev och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren V. Giacobbo-Peyronnel,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 september 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Oxycure Belgium SA, genom F. Fosseur, avocat,

— Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud, biträdda av D. Carmen, expert,

— Europeiska kommissionen, genom J.-F. Brakeland och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 20 oktober 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: franska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 98.1 och 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt av punkterna 3 och 4 i bilaga III till detta direktiv, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan État belge (belgiska staten) och Oxycure Belgium SA (nedan kallad Oxycure) angående skyldigheten att betala mervärdesskatt vid försäljning och/eller uthyrning av syrgaskoncentratorer och tillbehör avsedda för medicinsk syrgasbehandling.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 4 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrida konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.”

4 Artikel 96 i detta direktiv har följande lydelse:

”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.”

5 I artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet 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.

…”

6 I punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet anges ”[d]e 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”.

7 I punkt 4 i denna bilaga anges ”[m]edicinsk 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”.

Belgisk rätt

8 I den kungliga kungörelsen nr 20 av den 20 juli 1970 om skattesatser för mervärdesskatt och fördelningen av varor och tjänster enligt dessa skattesatser (nedan kallad kunglig kungörelse nr 20) föreskrivs en reducerad skattesats på 6 procent för de varor och tjänster som anges i tabell A i kungörelsen.

9 Under rubrik XXIII i denna tabell A anges bland annat ”ortopediska artiklar (inbegripet kirurgiska bälten och liknande), artiklar för behandling av frakturer (benskenor och liknande), lösténder och tandtillbehör, ögonproteser och andra proteser, hörapparater och andra apparater eller artiklar som bärs av eller på personen eller inplanteras i kroppen för att stärka ett defekt eller försvagat organ, individuell utrustning för stomipatienter och personer som lider av inkontinens, undantaget dambindor, trosskydd, blöjor och blöjbyxor till barn under sex år, individuellt tillbehör som är en del av en konstgjord njure, inbegripet använda behållare”, ”spray och tillbehör, individuell utrustning för administration av mucomyst” och ”pumpar för infusion av analgetika”.

10 Rubrik XXXIV i nämnda tabell A avser hyra av dessa varor.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Oxycure är ett företag vars huvudsakliga verksamhet består i att hyra ut och sälja syrgaskoncentratorer. I denna typ av utrustning finns det en del som är avsedd att koncentrera det syre som finns i luften och en näsgrimma eller en syrgasmask samt en slang som leder syrgasen och utgör en del av den fasta utrustningen. Syrgaskoncentratorer möjliggör för syrgasbehandling i hemmet för patienter med andningssvårigheter och andra allvarliga svårigheter som kräver syrgasbehandling och vars tillstånd inte längre kan förbättras med läkemedel, såsom spray eller bronkodilatorer.

12 Det framgår av handlingarna i EU-domstolens akt i målet att den belgiska skattemyndigheten, vid upprättandet av en rapport, den 26 november 2010, konstaterade att Oxycure under perioden från och med den 1 oktober 2007 till och med den 31 mars 2010 hade tillämpat en reducerad skattesats på sex procent på hyra och försäljning av syrgaskoncentrationer och tillbehör till dessa, trots att den normala skattesatsen på 21 procent skulle ha tillämpats för dessa transaktioner enligt den kungliga kungörelsen nr 20. Med stöd av denna rapport utfärdades ett betalningsföreläggande avseende skatt på 1 291 621,17 euro och böter på 129 160 euro.

13 Oxycure överklagade detta betalningsföreläggande till Tribunal de première instance de Namur (Förstainstansdomstolen i Namur, Belgien) den 28 december 2011. Denna domstol upphävde betalningsföreläggandet genom dom av den 25 april 2013.

14 Den 27 juni 2013 överklagade belgiska staten denna dom till Cour d’appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège, Belgien).

15 Denna domstol har angett att syrgaskoncentratorer, i likhet med behållare med medicinskt syre och systemet med flytande medicinskt syre, utgör en av tre syrgaskällor som är tillgängliga på marknaden och att dessa källor är utbytbara mot varandra och/eller kompletterar varandra. Enligt en rapport från Centre fédéral d’expertise des soins de santé (Federala forskningsinstitutet för hälsovård, Belgien) är varje källa tillgänglig i ett större stationärt och i ett mindre bärbart format. Det framgår även av denna rapport att syrebehandlingarna, med avseende på den kliniska effekten, är likvärdiga. Det saknar betydelse vilken av de tre tillgängliga metoderna som används för syretillförseln och om syrekällan är stationär eller transportabel. Skillnaderna mellan dessa metoder avser endast komforten (buller, användning utanför hemmet, tillgänglig storlek, patientens påfyllning av den transportabla modellen)

och kostnaderna för samhället. I den belgiska lagstiftningen om obligatorisk sjukförsäkring och ersättning är dessa syrgaskällor fullt ut utbytbara, i och med att en extra syrgasbehållare ingår i den ersättningsgilla kostnaden för syrgaskoncentratorer.

16 Det framgår av handlingarna i målet att den reducerade skattesatsen på sex procent har tillämpats för syrgasbehållare, med stöd av rubrik XVII i tabell A i den kungliga kungörelsen nr 20.

17 Det är mot denna bakgrund som den hänskjutande domstolen ställer sig frågan om denna tabell, trots att ingen av dess rubriker uttryckligen avser syrgaskoncentratorer, ska tolkas med beaktande av de unionsrättsliga principerna, särskilt principen om skatteneutralitet, så att den, åtminstone implicit, anses avse syrgaskoncentratorer på samma sätt som andra former av syretillförsel.

18 Under dessa omständigheter beslutade Cour d'appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkterna 3 och 4 i bilaga III till detta direktiv, mot bakgrund särskilt av neutralitetsprincipen, hinder för en nationell bestämmelse som föreskriver en reducerad skattesats för syrgasbehandling med syrgasbehållare, medan syrgasbehandling med syrgaskoncentratorer beskattas enligt den normala skattesatsen?”

Prövning av tolkningsfrågan

19 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet och punkterna 3 och 4 i bilaga III till detta direktiv, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, utgör hinder för en nationell lagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken den normala mervärdesskattesatsen ska tillämpas på tillhandahållande eller uthyrning av syrgaskoncentratorer, trots att det i denna lagstiftning föreskrivs att en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på tillhandahållande av syrgasbehållare.

20 EU-domstolen erinrar inledningsvis om att samma skattesats för mervärdesskatt, nämligen den normalskattesats som fastställts av varje medlemsstat, enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet, ska tillämpas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster (dom av den 4 juni 2015, kommissionen/Förenade kungariket, C-161/14, ej publicerad, EU:C:2015:355, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

21 Som ett undantag från denna princip finns det, enligt artikel 98 i direktivet, en möjlighet att tillämpa reducerade skattesatser. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet innehåller en uttömmande uppräkning av de kategorier av leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas.

22 Syftet med denna bilaga är att vissa varor som betraktas som särskilt nödvändiga ska bli billigare, så att de blir tillgängligare för slutkonsumenten, som är den som i slutändan måste betala mervärdesskatten (dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 48).

23 När det gäller det närmare innehållet i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, har domstolen slagit fast att unionslagstiftaren har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning, eftersom lagstiftaren vid åtgärder av skatterättslig karaktär ställs inför val av politisk, ekonomisk och social art och måste rangordna motstridiga intressen och göra komplexa bedömningar (dom av den 7 mars 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 54).

24 Det ska påpekas att denna lagstiftare, när punkterna 3 och 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet antogs, valde att tillåta att en reducerad mervärdesskattesats tillämpas, i stället för normalskattesatsen, på leveranser av vissa särskilda varukategorier.

25 Såsom framgår av lydelsen av artikel 98 i mervärdesskattedirektivet är det inte obligatoriskt att tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Det är en möjlighet som ges medlemsstaterna, och ett undantag från principen enligt vilken normalskattesatsen ska tillämpas. Det framgår av fast rättspraxis att bestämmelser som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt (dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike, C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

26 Medlemsstaterna kan därför, i princip, välja att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för sådana farmaceutiska produkter som avses i punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, och samtidigt tillämpa den normala skattesatsen för sådan medicinsk utrustning som anges i punkt 4 i bilagan. De kan även välja att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för vissa särskilda farmaceutiska produkter eller för viss särskild medicinsk utrustning som anges i punkterna 3 och 4, och samtidigt tillämpa den normala skattesatsen för andra produkter och annan utrustning som räknas upp i dessa punkter. Medlemsstaterna är i vilket fall som helst skyldiga att tillämpa den normala skattesatsen på produkter som inte anges i bilagan.

27 Av detta följer att en nationell lagstiftning, som den i det nationella målet, i vilken det inte föreskrivs en reducerad mervärdesskattesats för syrgaskoncentratorer, i princip är förenlig med artikel 98 i mervärdesskattedirektivet.

28 När en medlemsstat emellertid väljer att selektivt tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på vissa varor och tjänster i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, är denna stat skyldig att iaktta principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, punkterna 41 och 43, dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 30, och dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 45).

29 För att kunna besvara den ställda frågan är det därför nödvändigt att pröva huruvida en nationell bestämmelse, som den i det nationella målet, strider mot principen om skatteneutralitet.

30 Domstolen erinrar inledningsvis om att denna princip utgör hinder för att jämförbara, med varandra konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

31 Det framgår emellertid av fast rättspraxis att denna princip inte gör det möjligt att utvidga tillämpningsområdet för en reducerad mervärdesskattesats i avsaknad av en otvetydig bestämmelse (se, bland annat, dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg, C-502/13, EU:C:2015:143, punkt 51, och dom av den 2 juli 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 37).

32 Nämnda princip utgör nämligen inte någon primärrättslig norm som kan villkora giltigheten av en reducerad skattesats, utan är en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med principen om att sådana reducerade skattesatser ska tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45).

33 Det är i förevarande fall ostridigt mellan de berörda som ingett yttranden till domstolen att de syrgaskoncentratorer som är aktuella i det nationella målet, till skillnad från syrebehållare, inte omfattas av punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, vilken avser vissa farmaceutiska produkter, nämligen de som vanligen används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte. Det framgår av domstolens rättspraxis att begreppet ”farmaceutiska produkter”, även om det inte är begränsat till läkemedel, inte omfattar samtliga medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, punkterna 61–65).

34 Denna tolkning stöds av punkten 4 i nämnda bilaga III, som avser just medicinska produkter med en specifik användning (dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 64). Denna punkt avser nämligen medicinsk utrustning, sådana hjälpmedel och andra apparater som normalt är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder, enbart när de används för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk.

35 I den mån det inte framstår som utrett att de syrgaskoncentratorer som är aktuella i det nationella målet endast används ”för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk” kan dessa produkter emellertid inte heller omfattas av tillämpningsområdet för punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Det ankommer dock på den nationella domstolen att pröva detta.

36 Under dessa omständigheter och med beaktande av den rättspraxis som nämnts ovan i punkt 31, kan principen om skatteneutralitet inte innebära att en medlemsstat, som den i det nationella målet, vilken utnyttjat den möjlighet som getts att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för särskilda produkter som anges i punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, är tvungen att utvidga tillämpningen av denna reducerade skattesats till att avse även syrgaskoncentratorer, inte ens om dessa av konsumenterna uppfattas som jämförbara med produkter som omfattas av den reducerade skattesatsen.

37 Av detta följer att den fråga som ställts ska besvaras på följande sätt. Artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet och punkterna 3 och 4 i bilaga III till detta direktiv utgör, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, inte hinder för en nationell lagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken den normala mervärdesskattesatsen ska tillämpas på tillhandahållande eller uthyrning av syrgaskoncentratorer, trots att det i denna lagstiftning föreskrivs att en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på tillhandahållande av syrgasbehållare.

Rättegångskostnader

38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 98.1 och 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och punkterna 3 och 4 i bilaga III till detta direktiv utgör, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, inte hinder för en nationell lagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken den normala mervärdesskattesatsen ska tillämpas på tillhandahållande eller uthyrning av syrgaskoncentratorer, trots att det i denna lagstiftning föreskrivs att en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas för tillhandahållande av syrgasbehållare.

Underskrifter