

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 17 januari 2013 (*)

”Fördragsbrott – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Tillämpning av en reducerad skattesats – Artiklarna 96 och 98.2 – Bilaga III, punkterna 3 och 4 – ’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 mål C-360/11,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 8 juli 2011,

Europeiska kommissionen, företräd av L. Lozano Palacios, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrätt av S. Centeno Huerta, i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešić (referent) samt domarna E. Jarašićnas och A. Ó Caoimh,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

och efter att den 25 oktober 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa 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 (EUT L 347, s. 1), jämförd med bilaga III till direktivet, genom att tillämpa en reducerad skattesats

- på medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av läkemedel,
- på medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument 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,

- på apparater och tillbehör som väsentligen eller primärt kan användas för att lindra fysiska funktionshinder hos djur, och
- på apparater och tillbehör som väsentligen eller primärt används för att behandla funktionshinder hos människor, men som inte är avsedda för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

2 Artikel 96 i direktiv 2006/112 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.”

3 I artikel 97.1 i direktiv 2006/112 anges att ”[f]rån och med den 1 januari 2006 till och med den 31 december 2010 får normalskattesatsen inte vara lägre än 15 %”.

4 Artikel 98 i direktivet har följande lydelse:

”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.

...

3. Vid tillämpningen av de reducerade skattesatser som avses i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.”

5 I artikel 99.1 i direktivet föreskrivs följande:

”De reducerade skattesatserna skall fastställas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 %.”

6 Artikel 114.1 första stycket i direktivet har följande lydelse:

”De medlemsstater som den 1 januari 1993 var tvungna att höja den normalskattesats som gällde den 1 januari 1991 med mer än 2 procent får på leveranser av varor och på tillhandahållanden av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III tillämpa en reducerad skattesats som är lägre än minimum i artikel 99.”

7 I bilaga III till direktiv 2006/112, som har rubriken ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”, föreskrivs följande i punkterna 3 och 4:

”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.

4) 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.”

Nationell rätt

8 I artikel 91 avsnitt 1 punkterna 1.5 och 1.6 i lag 37/1992 av den 28 december 1992 (BOE nr 312 av den 29 december 1992, s. 44247), i den lydelse som är tillämplig i det förevarande fallet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs att en reducerad mervärdesskattesats på 8 procent ska tillämpas på leveranser, gemenskapsinterna förvärv och import av följande varor:

”5. Läkemedel för veterinärmedicinsk användning och medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkningen av sådana läkemedel.

6. Apparater och tillbehör, bland annat glasögon med korrektionsglas 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, materiel, 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 utöver bindor, tamponger och trosskydd.”

9 I artikel 91 avsnitt 2 punkt 1.3 i den spanska mervärdesskattelagen anges att en sådan ”superreducerad” mervärdesskattesats som avses i artikel 114.1 i direktiv 2006/112, och som i Konungariket Spaniens fall uppgår till 4 procent, ska tillämpas på leveranser, gemenskapsinterna förvärv och import av följande varor:

”Humanläkemedel samt medicinska substanser, galeniska former och mellanprodukter som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkningen av sådana läkemedel.”

Det administrativa förfarandet

10 Genom formell underrättelse av den 22 mars 2010 informerade kommissionen Konungariket Spanien om att den ansåg att tillämpningen av systemet med reducerade mervärdesskattesatser enligt artikel 91 avsnitt 1 punkterna 1.5 och 1.6 och artikel 91 avsnitt 2 punkt 1.3 i mervärdesskattelagen utgör ett åsidosättande av de skyldigheter som följer av direktiv 2006/112.

11 I svaret av den 28 maj 2010 gjorde Konungariket Spanien gällande att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på de varor som avses i de ovannämnda bestämmelserna i mervärdesskattelagen var tillåten enligt punkterna 3 och 4 i bilaga III till direktiv 2006/112 och att den således var förenlig med direktivet.

12 Till stöd för denna slutsats anförde konungariket Spanien inledningsvis att det var påkallat att tolka begreppet ”farmaceutiska produkter” i punkt 3 i bilaga III i enlighet med den definition av farmaceutisk produkt som gäller i den nationella rättsordningen och som förutom läkemedel även omfattar apparater och medicintekniska produkter. Vidare hävdade Konungariket Spanien att färdiga läkemedel, receptpliktiga läkemedel, icke receptpliktiga läkemedel, aktiva substanser och beredningsformer, såsom de definieras i nationell lagstiftning, ska betraktas som ”farmaceutiska produkter” i den mening som avses i punkt 3 i bilagan. Slutligen gjorde Konungariket Spanien

gällande att "funktionshindrade" i den mening som avses i punkt 4 i bilagan, i enlighet med Världshälsoorganisationens riktlinjer på området, ska uppfattas som en hänvisning till alla personer som lider av en invalidiserande sjukdom.

13 Kommissionen fann inte svaret vara övertygande och avgav därför den 25 november 2010 ett motiverat yttrande där den anmodade Konungariket Spanien att vidta lämpliga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet inom två månader efter mottagandet.

14 De spanska myndigheterna upprepade i skrivelse av den 31 januari 2011 sin ståndpunkt att de omtvistade nationella bestämmelserna är förenliga med bestämmelserna i direktiv 2006/112.

15 Kommissionen fann inte detta svar tillfredsställande och väckte därför förevarande talan.

Prövning av talan

Inledande synpunkter

16 Domstolen ska inleda med en prövning av Konungariket Spaniens argument att de varu- och tjänstekategorier som avses i bilaga III till direktiv 2006/112 inte är tillräckligt klart definierade för att ett väckande av talan om fördragsbrott ska kunna rättfärdigas, och att den restriktiva tolkning som kommissionen gjort av punkterna 3 och 4 i bilagan således inte ska ges företräde framför andra möjliga tolkningar som exempelvis grundar sig på nationell rätt.

17 Kommissionen anser däremot att bestämmelserna i bilagan är tillräckligt precisa och att de, med tillämpning av enhetlighets- och likhetsprinciperna, ska ges en självständig och enhetlig tolkning på unionsnivå. Dessutom har kommissionen uppgett att Konungariket Spanien har erhållit tillräckligt med information om sina skyldigheter genom kommissionens motiverade yttrande.

18 Det framgår av domstolens fasta praxis att bestämmelser som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt (se, bland annat, dom av den 12 december 1995 i mål C-399/93, *Oude Luttikhuis m.fl.*, REG 1995, s. I-4515, punkt 23, av den 18 januari 2001 i mål C-83/99, *kommissionen mot Spanien*, REG 2001, s. I-445, punkt 19, och av den 3 mars 2011 i mål C-41/09, *kommissionen mot Nederländerna*, REU 2011, s. I-831, punkt 58).

19 Domstolen har även vid flera tillfällen slagit fast att det följer av såväl kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av likhetsprincipen att en bestämmelse i unionsrätten som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av dess innebörd och tillämpningsområde normalt ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela Europeiska unionen (se dom av den 21 december 2011 i de förenade målen C-424/10 och C-425/10, *Ziolkowski och Szeja*, REU 2011, s. I-14035, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

20 Av det ovan anförda följer, vilket kommissionen har gjort gällande, att de bestämmelser i unionsrätten som tillåter en tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats ska betraktas som en möjlighet som medlemsstaterna ges genom att undantag görs från principen om att normalskattesatsen ska tillämpas och att de i denna egenskap ska tolkas restriktivt. Dessutom ska de ges en självständig och enhetlig tolkning i hela unionen, eftersom punkterna 3 och 4 i bilaga III till direktiv 2006/112 inte innehåller någon som helst uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättssystem.

21 Till skillnad från vad Konungariket Spanien har hävdats påverkas bedömningen ovan inte av att dessa punkter innehåller allmänna varukategorier som det sedan ankommer på medlemsstaterna att avgränsa mer exakt i nationell lagstiftning.

22 Härvid räcker det att konstatera, vilket generaladvokaten har framhållit i punkt 25 i sitt

förslag till avgörande, att medlemsstaterna vid det närmare angivandet av de särskilda varukategorier på vilka de tillämpar en reducerad mervärdesskattesats är skyldiga att iaktta huvuddragen för de i de ovannämnda punkterna definierade kategorierna, i enlighet med hur dessa har tolkats av domstolen.

Den första anmärkningen: Tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av läkemedel

Den första anmärkningens innebörd

– Parternas argument

23 Konungariket Spanien har både i svaromålet och i dupliken invänt mot kommissionens argument avseende sådana "mellanprodukter" som nämns i artikel 91 avsnitt 2 punkt 1.3 i mervärdesskattelagen.

24 Konungariket Spanien anser att kommissionens första anmärkning, såsom den formulerades under det administrativa förfarandet och i ansökan, enbart avser medicinska substanser och inte omfattar de ovannämnda "mellanprodukterna".

25 Kommissionen har tillbakavisat de argument som Konungariket Spanien anförde i svaromålet och dupliken beträffade "mellanprodukterna" och har bekräftat att den motsätter sig att en reducerad mervärdesskattesats tillämpas på dessa produkter.

– Domstolens bedömning

26 Det ska erinras om att det följer av artikel 120 c i domstolens rättegångsregler och av rättspraxis avseende dessa regler att en ansökan genom vilken en talan väcks ska innehålla uppgifter om saken och en kortfattad framställning av grunderna för denna. Dessa uppgifter ska vara så klara och precisa att svaranden kan förbereda sitt försvar och domstolen kan pröva talan. Av detta följer att de väsentliga faktiska och rättsliga omständigheter på vilka talan grundas på ett konsekvent och begripligt sätt ska framgå av innehållet i själva ansökan och att yrkandena i ansökan ska vara tydligt utformade för att undvika att domstolen dömer utöver vad som har yrkats (*ultra petita*) och för att förhindra att en anmärkning inte blir prövad (se dom av den 14 januari 2010 i mål C-343/08, kommissionen mot Republiken Tjeckien, REU 2010, s. I-275, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

27 I det aktuella fallet konstaterar domstolen att kommissionen flera gånger nämner "mellanprodukterna" i den formella underrättelsen, i det motiverade yttrandet och i ansökan, men att den inte nämner dessa produkter vare sig i anmärkningarna eller i yrkandena.

28 Den första anmärkningen som ligger till grund för den aktuella talan ska följaktligen förstås så, att kommissionen endast lägger Konungariket Spanien till last att medlemsstaten tillämpar en reducerad mervärdesskattesats på medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av läkemedel.

Prövning i sak

– Parternas argument

29 Kommissionen har genom sin första anmärkning gjort gällande att det strider mot direktiv 2006/112 att tillämpa reducerade mervärdesskattesatser på medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av läkemedel, vilket föreskrivs i artikel 91 avsnitt 1 punkt 1.5 och i artikel 91 avsnitt 2 punkt 1.3 i mervärdesskattelagen.

30 Kommissionen har anfört att punkt 3 i bilaga III till direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på varor som uppfyller vissa villkor. Dels ska det röra sig om "farmaceutiska produkter", dels ska dessa produkter "normalt [användas] för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte".

31 Enligt kommissionen utgör medicinska substanser inte några färdiga produkter, och därmed kan de inte betraktas som produkter som "normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte".

32 Till stöd för den slutsatsen har kommissionen anfört att om unionslagstiftaren hade önskat att en viss punkt i bilaga III till direktiv 2006/112 förutom färdiga produkter också skulle omfatta produkter som används för tillverkningen av dessa färdiga produkter, så skulle unionslagstiftaren ha angett det uttryckligen.

33 Kommissionen har dessutom hänvisat till de definitioner som anges i Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/83/EG av den 6 november 2001 om upprättande av gemenskapsregler för humanläkemedel (EGT L 311, s. 67). Det framgår enligt kommissionen av det direktivet att receptpliktiga och icke receptpliktiga läkemedel utgör färdiga farmaceutiska produkter, medan aktiva substanser, definierade som substanser som skall ingå i läkemedel, inte utgör färdiga produkter som är avsedda att konsumeras av människor eller djur.

34 Konungariket Spanien har å sin sida hävdade att de medicinska substanserna utgör "farmaceutiska produkter" i den mening som avses i punkt 3 i bilaga III till direktiv 2006/112.

35 Då det saknas en definition av "farmaceutiska produkter" på unionsnivå anser Konungariket Spanien att medlemsstaterna kan tillämpa de definitioner som existerar i de nationella rättsordningarna. I många nationella lagstiftningar ges "farmaceutiska produkter" en vid definition som omfattar även medicinska substanser.

36 Konungariket Spanien har dessutom gjort gällande av vissa medicinska substanser kan säljas som färdiga produkter utan att några andra substanser behöver tillsättas.

37 Kommissionen har i repliken tillstått att i den mån medicinska substanser säljs som färdiga farmaceutiska produkter, för att användas direkt av konsumenten, finns det inget som hindrar att man tillämpar en reducerad mervärdesskattesats på dem. Kommissionen har härvid erinrat om domstolens praxis enligt vilken tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats när det gäller en vara som kan ha olika användningar för varje leverans beror på hur köparen avser att använda varan i det konkreta fallet (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 65).

– Domstolens bedömning

38 Parterna är oense om vilken tolkning som ska göras av begreppet "farmaceutiska produkter som normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte" i den mening som avses i punkt 3 i bilaga III till direktiv 2006/112. Frågan är bland annat huruvida detta begrepp kan omfatta medicinska substanser som

kan användas regelbundet och lämpligen vid produktion av läkemedel.

39 Sålunda som kommissionen har gjort gällande i ansökan tillåter punkt 3 en tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på varor som uppfyller två villkor. Dels ska det röra sig om "farmaceutiska produkter", dels ska dessa produkter "normalt [användas] för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte".

40 Kommissionen har förespråkat att "farmaceutiska produkter" i den mening som avses i bilaga III ska anses vara jämförbara med "läkemedel" i den mening som avses i artikel 1 i direktiv 2001/83.

41 Domstolen konstaterar dock, vilket generaladvokaten har påpekat i punkterna 33–35 i förslaget till avgörande, att det föreligger betydande skillnader mellan dessa båda begrepp.

42 Först och främst ska det konstateras att i de flesta språkversioner av direktiv 2001/83 och av bilaga III till direktiv 2006/112 används olika termer för dessa begrepp. I den engelska versionen av dessa båda rättsakter används till exempel för att beteckna "läkemedel" och "farmaceutiska produkter" uttrycken "medicinal product" och "pharmaceutical product". Det är samma sak i exempelvis den spanska språkversionen ("medicamento" och "producto farmacéutico"), den litauiska språkversionen ("vaistai" och "farmacijos gaminiai"), den polska språkversionen ("produkt leczniczy" och "produkty farmaceutyczne"), den rumänska språkversionen ("medicament" och "produsele farmaceutice"), den slovenska språkversionen ("zdravilo" och "farmacevtski izdelki") och den svenska språkversionen ("läkemedel" och "farmaceutiska produkter"). Vidare är det uppenbart att syftena med bilaga III till direktiv 2006/112 skiljer sig från syftena med direktiv 2001/83, eftersom det sistnämnda har som mål att harmonisera villkoren för försäljning av humanläkemedel. Slutligen ska det erinras om att direktiv 2001/83 endast är tillämpligt på humanläkemedel medan punkt 3 i bilaga III även omfattar veterinärt bruk.

43 Mot denna bakgrund konstaterar domstolen att begreppet "farmaceutisk produkt" i den mening som avses i punkt 3, vilket omfattar begreppet "läkemedel" i den mening som avses i direktiv 2001/83, till skillnad från vad kommissionen har gjort gällande, ska tolkas som att det har en vidare betydelse än "läkemedel".

44 Denna tolkning är för övrigt förenlig med användningen av uttrycket "farmaceutisk produkt" i kapitel 30 i Kombinerade nomenklaturen i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1238/2010 av den 15 december 2010 (EUT L 348, s. 36), där man som farmaceutiska produkter inte endast nämner läkemedel, utan också andra farmaceutiska beredningar och artiklar såsom vadd, förbandsgas, bindor och liknade artiklar.

45 Dessutom hänvisas det i punkt 3 sista meningen i bilaga III till direktiv 2006/112 till varor som inte kan anses utgöra "läkemedel" i den mening som avses i direktiv 2001/83, som till exempel "produkter som används som preventivmedel eller för sanitärt skydd".

46 För att en vara ska ingå i den kategori som avses i punkt 3 krävs det emellertid också att den "normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte".

47 Härav följer att punkt 3 uteslutande avser färdiga produkter, vilka kan användas av slutkonsumenten direkt, och inte omfattar produkter som kan användas vid tillverkningen av läkemedel och som normalt sett måste genomgå ytterligare bearbetning.

48 Nämnda tolkning stöds av syftet med bilaga III till direktiv 2006/112, som är att vissa varor som betraktas som särskilt nödvändiga ska bli billigare, så att de blir mer tillgängliga för slutkonsumenten, som är den som i slutändan måste betala mervärdesskatten.

49 För det fall en medicinsk substans kan säljas som en färdig produkt, utan att några andra substanser behöver tillsättas, och den således kan användas direkt av slutkonsumenten "för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte", finns det, såsom generaladvokaten har gjort gällande i punkt 39 i förslaget till avgörande, inget skäl till varför en reducerad mervärdesskatt inte skulle kunna tillämpas på den.

50 Mot bakgrund av det ovan anförda konstaterar domstolen att punkt 3 i bilaga III till direktiv 2006/112 endast tillåter en tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på medicinska substanser om dessa kan användas direkt av slutkonsumenten för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte.

51 Under dessa omständigheter ska kommissionens talan bifallas såvitt avser den första anmärkningen.

Den andra anmärkningen: Tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument som, objektivt sett, endast kan användas för att förebygga, diagnostisera, behandla, lindra eller bota sjukdomar eller åkommor hos människor eller djur

Parternas argument

52 Kommissionen anser att den tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument som, objektivt sett, endast kan användas för att förebygga, diagnostisera, behandla, lindra eller bota sjukdomar eller åkommor hos människor eller djur och som föreskrivs i artikel 91 avsnitt 1 punkt 1.6 andra stycket i mervärdesskattelagen, strider mot direktiv 2006/112.

53 För det första anser kommissionen att tillämpningen, med stöd av den ovannämnda nationella bestämmelsen, av en reducerad mervärdesskattesats på medicinsk utrustning som används för veterinärmedicinsk diagnostisering och behandling inte är förenlig med punkt 4 i bilaga III till direktiv 2006/112, som endast avser utrustning, hjälpmedel och apparater som uteslutande används för människor.

54 För det andra menar kommissionen att punkt 3 i bilagan inte är tillämplig. Begreppet "farmaceutiska produkter" i denna bestämmelse ska nämligen uppfattas som en synonym till begreppet "läkemedel" i direktiv 2001/83. Således kan dessa medicintekniska produkter, apparater, materiel och utrustning för allmän användning inte omfattas av uttrycket "farmaceutiska produkter".

55 Konungariket Spanien anser däremot att punkt 3 i bilagan är tillämplig på de varor som avses i artikel 91 avsnitt 1 punkt 1.6 andra stycket i mervärdesskattelagen.

56 Enligt Konungariket Spanien omfattar den kategori som avses i punkt 3 i bilagan inte enbart läkemedel utan även medicintekniska produkter. Konungariket Spanien har till stöd för sin tolkning gjort gällande att artikel 168 FEUF hänför sig såväl till läkemedel som till medicintekniska produkter och att samma skydd således ska ges båda dessa varukategorier, vilka båda omfattas av uttrycket "farmaceutiska produkter".

57 Konungariket Spanien har vidare gjort gällande att en sådan tolkning inte innebär att punkt 4 i bilaga III till direktiv 2006/112 förlorar sin mening. De medicintekniska produkter som avses i denna punkt, som är "avsedda att lindra eller behandla funktionshinder, för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk", har tagits fram för en specifik användning. Således är det inte motsägelsefullt att anse att begreppet "farmaceutiska produkter" enligt punkt 3 i bilagan förutom läkemedel också omfattar sådana medicintekniska produkter som inte har tagits fram för någon specifik användning, utan som "normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte".

Domstolens bedömning

58 Kommissionen har kritiserat Konungariket Spanien för att ha tillämpat en reducerad mervärdesskattesats på en varukategori bestående av medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument "som, objektivt sett, endast kan användas för att förebygga, diagnostisera, behandla, lindra eller bota sjukdomar eller åkommor hos människor eller djur".

59 Enligt kommissionen går det inte att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på denna varukategori med stöd av punkt 4 i bilaga III till direktiv 2006/112, dels eftersom bestämmelsen inte omfattar medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument för allmänt bruk, dels eftersom den endast avser användning för människor och inte veterinärmedicinskt bruk.

60 För att bedöma huruvida det finns fog för kommissionens andra anmärkning ska det således utredas om de varor som avses i artikel 91 avsnitt 1 punkt 1.6 andra stycket i mervärdesskattelagen kan betraktas som "farmaceutiska produkter" i den mening som avses i punkt 3 i bilaga III.

61 Såsom anförts ovan i punkt 43 ska begreppet "farmaceutisk produkt" i den mening som avses i nämnda bestämmelse, även om det omfattar "läkemedel" i den mening som avses i direktiv 2001/83, tolkas som att det har en vidare betydelse än "läkemedel".

62 Domstolen kan inte för den skull godta Konungariket Spaniens argument att "farmaceutisk produkt" kan omfatta samtliga medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument för allmänt bruk.

63 Bortsett från kravet på att de kategorier som avses i bilaga III till direktiv 2006/112, i enlighet med den rättspraxis som det erinras om ovan i punkt 18, ska tolkas strikt på grund av att den aktuella unionsrättsliga bestämmelsen utgör ett undantag, är det nämligen också så att de begrepp som används i bilagan ska definieras med ledning av deras vanliga betydelse. Domstolen konstaterar att den vanliga betydelsen av "farmaceutisk produkt" i gängse språkbruk inte kan anses omfatta samtliga medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument för medicinsk eller veterinärmedicinsk användning.

64 Denna tolkning stöds av den allmänna systematiken i bilaga III till direktiv 2006/112 och framför allt av den omständigheten att punkt 4 i bilagan särskilt avser medicintekniska produkter med en specifik användning. Såsom kommissionen har påpekat skulle denna bestämmelse sakna mening om punkt 3 tolkades som att den tillåter en tillämpning av en reducerad

mervärdesskattesats på samtliga medicintekniska produkter eller all medicinsk materiel oavsett den avsedda användningen.

65 För övrigt ska det erinras om att målet med att tillämpa reducerade mervärdesskattesatser, såsom det konstateras ovan i punkt 48, bland annat är att sänka slutkonsumentens kostnader för vissa nödvändiga varor. Det är emellertid sällan som det är slutkonsumenten som direkt bär kostnaden för produkter, apparater, instrument och utrustning för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte. Dessa produkter används huvudsakligen av fackmän inom hälso- och sjukvårdssektorn vid tillhandahållandet av tjänster, vilka i sig kan vara undantagna från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 132 i direktiv 2006/112.

66 En sådan tolkning strider inte heller mot artikel 168 FEUF. Visserligen avser punkt 4 c i nämnda artikel läkemedel och medicintekniska produkter. Det syfte som eftersträvas med denna bestämmelse, nämligen fastställandet av höga kvalitets- och säkerhetsstandarder, skiljer sig dock i grunden från det ovan beskrivna syftet med bilaga III till direktiv 2006/112.

67 Av det ovan anförda följer att varken punkt 4 eller punkt 3 i bilagan ger rätt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på "medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument som, objektivt sett, endast kan användas för att förebygga, diagnostisera, behandla, lindra eller bota sjukdomar eller åkommor hos människor eller djur".

68 Under dessa omständigheter konstaterar domstolen att kommissionens talan ska bifallas såvitt avser den andra anmärkningen.

Den tredje anmärkningen: Tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på varor som används för att lindra fysiska funktionshinder hos djur

Parternas argument

69 Kommissionen har gjort gällande att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på varor som används för att lindra fysiska funktionshinder hos djur, som föreskrivs i artikel 91 avsnitt 1 punkt 1.6 första stycket i mervärdesskattelagen, strider mot direktiv 2006/112. Såsom framgår av de argument som kommissionen har anfört till stöd för de två första anmärkningarna tillåter varken punkt 3 i bilaga III till direktiv 2006/112 (som endast avser farmaceutiska produkter i strikt mening) eller punkt 4 i bilagan (som endast avser användningen av de aktuella varorna för människor) en tillämpning av en sådan skattesats på dessa varor.

70 I svaromålet har Konungariket Spanien hänvisat till de svar som lämnades under de olika delarna av det administrativa förfarandet, där Konungariket Spanien i huvudsak gjorde gällande att punkt 3 i bilagan omfattar medicinska och veterinärmedicinska produkter och instrument.

Domstolens bedömning

71 För att bedöma huruvida kommissionens tredje anmärkning ska godtas ska det för det första påpekas, vilket framgår av punkterna 61–67 ovan, att uttrycket "farmaceutiska produkter" i den mening som avses i punkt 3 i bilaga III till direktiv 2006/112 inte kan tolkas som att det omfattar medicinska och veterinärmedicinska produkter och instrument.

72 Härav följer att nämnda bestämmelse inte tillåter en tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på apparater och tillbehör som kan användas för att lindra fysiska funktionshinder hos djur.

73 För det andra framgår det klart av lydelsen i punkt 4 i bilagan att denna bestämmelse enbart avser medicinsk utrustning, sådana hjälpmedel och andra apparater som normalt är avsedda att

lindra eller behandla funktionshinder hos människor. Det är nämligen allmänt känt att ordet "funktionshindrade", som används i den andra meningen i bestämmelsen, inte hänför sig till djur med ett fysiskt funktionshinder, utan endast till människor.

74 Dessutom finner domstolen, vilket kommissionen också har anfört, att om unionslagstiftaren hade önskat införa en veterinärmedicinsk aspekt i den varukategori som avses i punkt 4 i bilagan, så skulle det ha angetts uttryckligen, såsom har skett i punkt 3 i bilagan.

75 Härav följer att varken punkt 4 eller punkt 3 i bilaga III till direktiv 2006/112 tillåter en tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på apparater och tillbehör som kan användas för att lindra fysiska funktionshinder hos djur.

76 Under dessa omständigheter konstaterar domstolen att kommissionens talan ska bifallas såvitt avser den tredje anmärkningen.

Den fjärde anmärkningen: Tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på apparater och tillbehör som väsentligen eller primärt används för att lindra funktionshinder hos människor, men som inte är avsedda för de funktionshindrade personernas uteslutande personliga bruk

Parternas argument

77 Kommissionen har gjort gällande att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på apparater och tillbehör som väsentligen eller primärt används för att lindra funktionshinder hos människor, men som inte är avsedda för de funktionshindrade personernas uteslutande personliga bruk, som föreskrivs i artikel 91 avsnitt 1 punkt 1.6 första stycket i mervärdesskattelagen, strider mot direktiv 2006/112.

78 Kommissionen har uppgett att punkt 4 i bilaga III till direktivet tillåter medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på varor som uppfyller vissa villkor. Dels ska det röra sig om varor som kan betraktas som "utrustning, ... hjälpmedel och andra apparater", dels ska de "normalt [vara] avsedda att lindra eller behandla funktionshinder, för den funktionshindrades uteslutande personliga bruk".

79 Sålunda omfattar punkt 4 inte medicinsk utrustning för allmän användning, utan endast utrustning som är avsedd för "den funktionshindrades uteslutande personliga bruk". Denna tolkning finner stöd i mervärdesskattekommitténs riktlinjer.

80 Mot denna bakgrund anser kommissionen att eftersom mervärdesskattelagen föreskriver en tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på apparater och tillbehör "som väsentligen eller primärt används för att lindra funktionshinder" går dess tillämpningsområde utöver vad som är tillåtet enligt direktiv 2006/112.

81 Dessutom anser kommissionen att Konungariket Spanien i svaret på den formella underrättelsen har gett "funktionshinder" en alltför vid betydelse genom att betrakta det som en synonym till "sjukdom".

82 Konungariket Spanien har motsatt sig den tolkning av "funktionshinder" som kommissionen föreslagit. Eftersom "funktionshinder" inte har getts någon enhetlig definition på unionsnivå anser Konungariket Spanien att det är Världshälsoorganisationens aktuella synsätt som ska tillämpas. Det innebär att alla personer som lider av en invalidiserande sjukdom ska betraktas som funktionshindrade. Med en sådan definition kan personer som lider av sjukdomar såsom hiv, cancer och njursvikt betraktas som funktionshindrade, vilket gör att man kan förhindra diskriminering av dessa personer. Endast den omständigheten att det i det aktuella fallet handlar

om skatteområdet föranleder inte någon annan tolkning.

83 Konungariket Spanien har dessutom anfört att det är svårt att skilja mellan olika medicintekniska produkter för att fastställa vilka som används vid funktionshinder och vilka som inte gör det. Härvid har Konungariket Spanien på nytt åberopat svårigheterna med att grunda en talan om fördragsbrott på bestämmelserna i bilaga III till direktiv 2006/112 på grund av bestämmelsernas bristande precision. Slutligen har Konungariket Spanien erinrat om att de riktlinjer från mervärdesskattekommittén som kommissionen hänvisar till i sin ansökan inte är bindande vid tolkningen.

Domstolens bedömning

84 Vid prövningen av kommissionens fjärde anmärkning ska det fastställas huruvida punkt 4 i bilaga III till direktiv 2006/112 kan tillämpas på apparater och tillbehör som inte är avsedda för de funktionshindrades uteslutande personliga bruk, utan som väsentligen eller primärt används för att lindra funktionshinder hos dessa personer.

85 Det framgår av själva innebörden av orden "personliga" och "uteslutande" i ovannämnda punkt 4 att det inte är produkter för allmän användning som avses i denna punkt.

86 Målsättningen att sänka slutkonsumentens kostnader för vissa nödvändiga varor (som beskrivs ovan i punkt 48) kan således inte rättfärdiga tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på medicintekniska produkter för allmänt bruk som används av sjukhus och fackmän inom hälso- och sjukvårdssektorn.

87 Denna slutsats påverkas inte av Konungariket Spaniens argument att vissa produkter och apparater kan vara avsedda såväl för en allmän användning som för de funktionshindrades uteslutande personliga bruk. Härvid räcker det att erinra om att domstolen redan har slagit fast att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats när det gäller en vara som kan ha olika användningar för varje leverans beror på hur köparen avser att använda varan i det konkreta fallet (se, analogt, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 65).

88 Följaktligen kan en reducerad mervärdesskattesats inte tillämpas, med stöd av punkt 4 i bilaga III till direktiv 2006/112, på apparater och tillbehör som väsentligen eller primärt används för att lindra funktionshinder hos människor, men som inte är avsedda för de funktionshindrade personernas uteslutande personliga bruk.

89 Under dessa förhållanden ska den fjärde anmärkningen godtas och kommissionens talan således bifallas.

90 Mot bakgrund av det ovan anförda konstaterar domstolen att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 98 i rådets direktiv 2006/112, jämförd med bilaga III till direktivet, genom att tillämpa en reducerad skattesats

- på medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av läkemedel,

- på medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument 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 de funktionshindrade personernas uteslutande personliga bruk,

- på apparater och tillbehör som väsentligen eller primärt kan användas för att lindra fysiska funktionshinder hos djur, och
- på apparater och tillbehör som väsentligen eller primärt används för att lindra funktionshinder hos människor, men som inte är avsedda för de funktionshindrade personernas uteslutande personliga bruk.

Rättegångskostnader

91 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Spanien ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Spanien har tappat målet ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **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 till direktivet, genom att tillämpa en reducerad skattesats**

- **på medicinska substanser som kan användas regelbundet och lämpligen vid tillverkning av läkemedel,**
- **på medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument 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 de funktionshindrade personernas uteslutande personliga bruk,**
- **på apparater och tillbehör som väsentligen eller primärt kan användas för att lindra fysiska funktionshinder hos djur, och**
- **på apparater och tillbehör som väsentligen eller primärt används för att lindra funktionshinder hos människor, men som inte är avsedda för de funktionshindrade personernas uteslutande personliga bruk.**

2) **Konungariket Spanien ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: spanska.