

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PAOLO MENGOZZI

föredraget den 20 oktober 2016(1)

Mål C-573/15

État belge

mot

Oxycure Belgium SA

(begäran om förhandsavgörande från Cour d'appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège, Belgien))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Principen om skatteneutralitet – Medicinsk syrgasbehandling – Reducerad mervärdesskattesats – Syrgasbehållare – Normalskattesatser för mervärdesskatt – Syrgaskoncentratorer – Begreppet funktionshinder”

I – Inledning

1. Får en medlemsstat, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, tillämpa normalskattesatsen för mervärdesskatt på 21 procent på försäljning och/eller uthyrning av syrgaskoncentratorer, trots att medlemsstaten tillämpar en reducerad skattesats på 6 procent på försäljning av flaskor med medicinskt syre?

2. Sådan är den fråga som Cour d'appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège, Belgien) har ställt till domstolen om 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,(2) i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/138/EG av den 19 december 2006(3) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), av punkterna 3 och 4 i bilaga III till detta direktiv och av principen om skatteneutralitet.

3. Begäran har framställts i ett mål mellan État belge (belgiska staten) och Oxycure Belgium SA (nedan kallad Oxycure) i ett mål om tillämpning av mervärdesskattereglerna för försäljnings- och/eller uthyrningsverksamhet av syrgaskoncentratorer och tillbehör till syrgasbehandling.

4. Syrgaskoncentratorer är en apparat som används i medicinskt syfte och som fungerar med elektricitet. Principen är att apparaten koncentrerar syret i den omgivande luften för att extrahera kvävet, vilket således ger en högre koncentration av syre.(4) I denna typ av utrustning finns det en del som är avsedd att koncentrera syret och en näsgrimpa eller en syrgasmask och slang, vilka är en del av den fasta utrustningen, som leder syrgasen,. Syrgaskoncentratorer möjliggör för

syrgasbehandling i hemmet för patienter med andningssvårigheter och andra allvarliga svårigheter som kräver syrgasbehandling och vars tillstånd inte förbättras med spray eller bronkodilatorer.

5. Av handlingarna i det nationella målet framgår att mellan den 1 oktober 2007 och den 31 mars 2010 tillämpade Oxycure en reducerad mervärdesskattesats på 6 procent på uthyrningen och försäljningen av syrgaskoncentratorer och deras tillbehör, vilket Konungariket Belgien hade beslutat att ta ut för leverans och/eller uthyrning av vissa medicinska utrustningar, artiklar eller apparater, med stöd av artikel 98.2 och av bilaga III i mervärdesskattedirektivet. De belgiska myndigheterna ansåg dock att Oxycures transaktioner borde omfattas av den normala mervärdesskattesatsen på 21 procent, i enlighet med arrêté royal no 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la TVA et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux⁽⁵⁾ (kunglig förordning nr 20 av den 20 juli 1970 om fastställande av skattesatser för mervärdesskatt och om klassificering av varor och tjänster i dessa skattesatser) (nedan kallad kunglig förordning nr 20). De belgiska skattemyndigheterna utfärdade därför en betalningsorder till Oxycure och begärde att företaget skulle erlägga ett belopp på nästan 1 300 000 euro i mervärdesskatt och böter som motsvarade 10 procent av det krävda beloppet.

6. Genom avgörande av den 25 april 2013, biföll tribunal de première instance de Namur (Förstainstansdomstolen i Namur, Belgien) Oxycures talan mot de belgiska skattemyndigheternas beslut och ändrade det. Enligt avgörandet uppfyllde syrgaskoncentratorer definitionen under punkt XXIII "Diverse", nr 2 i tabellen A i kunglig förordning nr 20, som är tillämplig på "andra apparater eller artiklar som bärs av eller på personen eller inplanteras i kroppen för att stärka ett defekt eller försvagat organ", och därmed kunde försäljnings- eller uthyrningstransaktioner för dessa apparater omfattas av den reducerade skattesatsen på 6 procent.

7. Belgiska staten överklagade avgörandet till den hänskjutande domstolen.

8. Den hänskjutande domstolen konstaterade att i likhet med flaskor med medicinskt syre och behållare med flytande medicinskt syre, utgör syrgaskoncentratorer en av tre syrgaskällor som är tillgängliga på marknaden och att dessa källor är utbytbara mot varandra och/eller kompletterar varandra. Den hänskjutande domstolen hänvisade nämligen till rapporten från belgiska Centre fédéral d'expertise des soins de santé belge (federala forskningsinstitutet för hälsovård) enligt vilken varje metod är tillgänglig i en stor stationär utgåva och i en liten, transportabel modell. Den hänskjutande domstolen påpekade att det även framgick av rapporten att sett från den kliniska effekten för patienten har syrgasbehandlingarna samma effekt, oavsett vilken av de tre anordningarna som används för syretillförsel och oavsett om källan är stationär eller transportabel, eftersom skillnaderna i dessa metoder för syretillförsel endast avser komfort (buller, användning utanför hemmet, tillgänglig storlek, patientens påfyllning av den transportabla modellen) och kostnaderna för samhället. Den hänskjutande domstolen angav dessutom att den belgiska lagstiftningen om obligatorisk sjukförsäkring och ersättning medger att dessa syrgaskällor fullt ut är utbytbara, i och med att en extra syrgasflaska ingår i den ersättningsgilla kostnaden för syrgaskoncentratorer.

9. Även om det antogs att inte någon punkt i tabellen A i kunglig förordning nr 20 uttryckligen avser syrgaskoncentratorer, undrar den hänskjutande domstolen om tabellen under alla omständigheter ska tolkas mot bakgrund av de unionsrättsliga principerna, särskilt principen om skatteneutralitet, på så sätt att den aktuella tabellen, åtminstone underförstått, avser denna utrustning på samma sätt som övriga anordningar för syretillförsel.

10. Eftersom svaret på denna fråga omfattas av tolkningen av unionsrätten, har den hänskjutande domstolen beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga 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 av bland annat neutralitetsprincipen, hinder för en nationell bestämmelse som föreskriver en reducerad skattesats vid syrgasbehandling med syrgasbehållare medan syrgasbehandling med syrgaskoncentratorer beskattas enligt den normala skattesatsen?”

11. Skriftliga yttranden beträffande denna fråga har ingetts av Oxycure, Konungariket Belgien och Europeiska kommissionen. Dessa parter har även utvecklat sin talan och svarade på domstolens muntliga frågor vid förhandlingen den 19 september 2016.

II – Bedömning

12. Svaret på den hänskjutande domstolens tolkningsfråga ska enligt min mening delas upp i två delar. Det ska för det första avgöras om syrgaskoncentratorer, såsom de som är aktuella i det nationella målet, kan omfattas av punkt 3 eller punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, som båda två har tagits upp i frågan till domstolen. Om det förhåller sig så, uppkommer nämligen inte frågan om den reducerade mervärdesskattesatsen på 6 procent som är tillämplig på försäljning av medicinskt syre, i gasform eller i flytande form, i behållare, även, enligt principen om skatteneutralitet, ska tillämpas på försäljningen och/eller uthyrningen av syrgaskoncentratorer. Om den reducerade mervärdesskattesatsen inte ska tillämpas på syrgaskoncentratorer med stöd av punkterna 3 eller 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, ska det för det andra prövas – vilket den hänskjutande domstolen tycks förutsätta – om principen om skatteneutralitet likväl kan tvinga Konungariket Belgien att bevilja denna skattesats på leveranser och/eller uthyrning av syrgaskoncentratorer, på grund av att syrgaskoncentratorer, ur patentens perspektiv, är utbytbara med medicinskt syre, i gasform eller flytande form, i behållare.

A – Huruvida punkterna 3 och 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet är tillämpliga

13. I artikel 96 i mervärdesskattedirektivet preciseras att varje medlemsstat ska fastställa samma skattesats för mervärdesskatt, som anses vara en normalskattesats, för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

14. Som undantag från denna huvudregel föreskrivs i artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Enligt artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska de reducerade skattesatserna endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till direktivet.(6)

15. I punkt 3 i bilagan, som togs upp i tolkningsfrågan, anges "[d]e farmaceutiska produkter som normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte ...". I punkt 4 i samma bilaga, som även åsyftas i tolkningsfrågan, nämns "[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".(7)

16. Medan det enligt punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet är möjligt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för leverans av "farmaceutiska produkter", det vill säga färdiga produkter, vilka kan användas av slutkonsumenten direkt, avser punkt 4 vissa medicintekniska produkter med en specifik användning.(8)

17. Som undantag från principen att medlemsstaterna ska tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt på skattepliktiga transaktioner, ska punkterna 3 och 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet tolkas restriktivt.(9)

18. Domstolen har redan slagit fast att punkterna 3 och 4 i bilaga III till

mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon som helst uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättssystem, och de ska därför ges en självständig och enhetlig tolkning i hela Europeiska unionen. Domstolen har vidare slagit fast att de begrepp som används i bilagan, särskilt i dessa punkter, ska definieras med ledning av deras vanliga betydelse.(10)

19. Det framgår av handlingarna i målet och av den belgiska regeringens yttranden att medicinsk syrgas, i gasform eller flytande form, i behållare, i Belgien omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen på 6 procent, med stöd av punkt XVII, 1 a i tabell A i kunglig förordning nr 20, genom vilken punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet införlivades. Med andra ord anses medicinsk syrgas vara ett läkemedel, och mer allmänt en "farmaceutisk produkt", i den mening som avses i punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

20. Jag anser, i likhet med den ståndpunkt som samtliga parter gav uttryck för vid förhandlingen vid domstolen, att i motsats till medicinsk syrgas i behållare, kan däremot inte syrgaskoncentratorer av den sort som är aktuell i det nationella målet omfattas av begreppet farmaceutiska produkter, i den mening som avses i punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

21. Denna bedömning grundar sig i huvudsak på domen av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien (C-360/11, EU:C:2013:17, punkterna 63, 64 och 71). I domen preciserade domstolen att även om den vanliga betydelsen av "farmaceutisk produkt" omfattade humanläkemedel, omfattade den däremot inte samtliga medicintekniska produkter, materiel, utrustning och instrument för medicinsk eller veterinärmedicinsk användning. Om punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet avsåg samtliga medicintekniska produkter eller all medicinsk materiel oavsett den avsedda användningen, skulle det nämligen få som följd att punkt 4 i samma bilaga saknade mening. Med andra ord är det inte möjligt att med punkt 3 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet kringgå den uttömmande förteckningen i punkt 4 genom att tillåta medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för medicinska produkter och medicinsk materiel utan hänsyn till hur de används i det konkreta fallet. Medan de nu aktuella syrgaskoncentratorerna kan hyras av patienten och således bli föremål för ett flertal tillhandahållande av tjänster, är farmaceutiska produkterna generellt sett levererade och utskrivna för ett uteslutande individuellt bruk vid ett tillfälle.

22. Jag anser således att enbart punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet kan vara relevant för att besvara den hänskjutande domstolens fråga.

23. Vad gäller denna punkt i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, avser den, såsom nämndes ovan, endast viss medicinteknisk utrustning och vissa medicinska apparater som är avsedda för en specifik användning. Dels avser denna punkt medicintekniska produkter och andra apparater som "normalt är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder", och den betecknar således inte produkter som generellt används för andra ändamål,(11) dels rör punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, såsom domstolen slog fast i domen av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien (C-360/11, EU:C:2013:17, punkterna 85–88), medicintekniska produkter och apparater för den funktionshindrades "uteslutande personligt bruk" och inte produkter och apparater för allmänt bruk som används av sjukhus och fackmän inom hälso- och sjukvårdssektorn. Förevarande begränsning av åtnjutandet av den reducerade mervärdesskattesatsen för slutkonsumentens uteslutande personliga bruk är förenlig med det socioekonomiska syftet med bilaga III till mervärdesskattedirektivet, som är att sänka kostnaderna för vissa varor som anses vara särskilt nödvändiga.(12)

24. Eftersom mervärdesskattedirektivet saknar en definition av begreppen "funktionshinder" och "funktionshindrad" och en uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättssystem för att fastställa innebörden, är det beklagligt att domstolen inte tog tillfället i akt i dessa mål att precisera

dessas begrepp, i synnerhet gränsen mellan dem och begreppen sjukdomar och sjuka.

25. Avseende tolkningen av rådets direktiv 2000/78/EG av den 27 november 2000 om inrättande av en allmän ram för likabehandling i arbetslivet,(13) och efter unionens ratificering av Förenta nationernas konvention om rättigheter för personer med funktionsnedsättning,(14) har domstolen klargjort att begreppet funktionshinder ska förstås som en begränsning till följd av bland annat varaktiga fysiska, psykiska eller mentala skador, vilka i kombination med olika hinder kan motverka den berördes fulla och verkliga deltagande i arbetslivet på lika villkor som andra arbetstagare.(15)

26. Det är även i detta avseende som domstolen har preciserat att även om begreppet funktionshinder skiljer sig från begreppet sjukdom eller fetma, kan sjukdom eller fetma som medför en begränsning under en lång tid till följd av bland annat varaktiga fysiska, psykiska eller mentala skador, i samspel med olika hinder, motverka den berördes fulla och verkliga deltagande i arbetslivet på lika villkor som andra arbetstagare och således omfattas av begreppet funktionshinder i den mening som avses i direktiv 2000/78.(16)

27. En sådan definition och en sådan innebörd av begreppet funktionshinder, som bygger på en tolkning av förevarande begrepp i direktiv 2000/87 i enlighet med bestämmelserna i Förenta nationernas konvention om rättigheter för personer med funktionsnedsättning, är enligt min mening relevant för att tolka samma begrepp i punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

28. I likhet med vad domstolen angav avseende tolkningen av direktiv 2000/78,(17) ingår mervärdesskattedirektivet nämligen bland de unionsrättsakter "[avseende] självständigt boende och social integration, arbete och sysselsättning", som anges i tillägget till bilaga II till beslutet om godkännande på gemenskapens vägnar av Förenta Nationernas konvention och som avser frågor som regleras i konventionen.

29. I likhet med vad kommissionen har gjort gällande i sina skriftliga yttranden, kännetecknas begreppet funktionshinder av dess stadigvarande natur, i motsats till en nedsättning av vissa förmågor som särskilt följer av sjukdomar som kännetecknas av att vara sporadiska eller övergående.

30. Mot bakgrund av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat och av de berörda parternas yttranden, anser jag att syrgaskoncentratorer, som är föremål för det nationella målet, endast uppfyller två av de tre kriterierna i punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, vilket den hänskjutande domstolen dock ska kontrollera.

31. Vad gäller det första kriteriet är det möjligt att medge, såsom Oxycure hävdade vid förhandlingen, att dessa apparater "*normalt* är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder"(18), i den mening som avses i punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Det framgår nämligen att dessa medicintekniska produkter är särskilt anpassade för att kompensera och lindra allvarliga och långvariga andningssvårigheter som ofta är oåterkalleliga för de personer på vilka alternativa behandlingar inte längre är effektiva, som i situationer med kroniskt obstruktiv lungsjukdom eller för personer med cystisk fibros i ett framskridet skede.(19)

32. Punkt XXIII "Diverse", nr 2 i tabell A i kunglig förordning nr 20 tycks vara förenlig med förevarande kriterium i punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Konungariket Belgiens val att bevilja en reducerad mervärdesskattesats på 6 procent är nämligen endast tillämplig på försäljning och uthyrning av apparater som är avsedda att "stärka ett defekt eller försvagat organ", det vill säga, enligt de omständigheter och uppgifter som lämnats inom ramen för det nationella målet, apparater som generellt är avsedda att behandla eller lindra ett funktionshinder.

33. Genom att använda adverbet "normalt" i punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, ville unionslagstiftaren tydligt utesluta (vilket hade varit mer kategoriskt) att en reducerad mervärdesskattesats endast kan tillämpas på försäljningen och/eller uthyrningen av medicinsk utrustning under förutsättning av att de *enbart och uteslutande* var avsedda att lindra eller behandla funktionshinder. Genom att använda adverbet "normalt" har unionslagstiftaren följaktligen haft för avsikt att inkludera medicinsk utrustning och andra apparater som vanligtvis och allmänt sett är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder utan att det krävs någon prövning av den enskilda situationen för en viss apparat.(20)

34. Det är ostridigt i det nationella målet att samtliga anordningar för att tillföras medicinsk syrgas, inklusive syrgaskoncentratorer, endast kan ges till de berörda personerna efter läkares ordination. Denna omständighet utesluter i princip att syrgaskoncentratorer vanligtvis och allmänt sett är avsedda att, med syrgasbehandling, lindra eller behandla patologiska tillstånd som inte omfattas av begreppet funktionshinder.

35. Vad gäller det andra kriteriet, nämligen kriteriet på den funktionshindrades "personliga" bruk, tycks även det vara uppfyllt i den mån syrgaskoncentratorer kan användas individuellt av de berörda personerna, i hemmet och utanför hemmet, utan att behöva hjälp från en annan person, särskilt hälso- och sjukvårdspersonal. Precis så som framgick vid förhandlingen vid domstolen, diskuterade Oxycure och den belgiska regeringen förvisso frågan om de nu aktuella syrgaskoncentratorerna kunde anses som apparater som "bärs av eller på personen", i den mening som avses under punkt XXIII Diverse, nr 2 i tabell A i kunglig förordning nr 20. Denna diskussion omfattar dock inte tolkningen av punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, utan tolkningen av den nationella rätten, som det inte ankommer på domstolen att avgöra.

36. Jag går över till det tredje kriteriet. Enligt punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet krävs inte enbart att den medicinska utrustningen och apparaterna "normalt" är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder och att de är föremål för den funktionshindrades "personliga" bruk, utan den ska även "uteslutande" användas av dessa personer.

37. Kriteriet på en "uteslutande" användning avser inte ändamålet med apparaterna (som fortfarande "normalt" är avsedda att lindra eller behandla funktionshinder), utan deras användning. Enligt min mening följer det härav att enligt kriteriet kan inte punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet tillämpas på apparater som kan användas av andra personer än personer med ett funktionshinder.

38. Denna tolkning motsvarar det socioekonomiska syftet med en reducerad skattesats genom att den, i möjligaste mån, främjar självständigheten hos personer som lider av ett funktionshinder, även ett funktionshinder som har sitt ursprung i en sjukdom.

39. Domstolen har redan slagit fast att det skulle strida mot målsättningen att sänka slutkonsumentens kostnader för vissa nödvändiga varor, som eftersträvas med bilaga III till mervärdesskattedirektivet, om tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats, när det gäller en vara som kan ha olika användningar för varje leverans, berodde på hur köparen avser att använda varan i det konkreta fallet.(21) Det skulle för övrigt vara omöjligt för skattemyndigheten att kontrollera om tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen var motiverad i varje fall, vilket skulle kunna öka eller leda till missbruk eller skatteflykt.

40. Det är emellertid troligt, såsom kommissionen har hävdat, att syrgaskoncentratorer används av personer som inte lider av ett funktionshinder, i synnerhet av personer som har drabbats av övergående respiratoriska sjukdomar.

41. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, anser jag emellertid att punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte kan tillämpas på de nu aktuella syrgaskoncentratorerna, eftersom det framgår att sådana apparater inte uteslutande används av funktionshindrade.

B – *Principen om skatteneutralitet*

42. Kan principen om skatteneutralitet likväl leda till att den reducerade mervärdesskattesatsen tillämpas på dessa apparater, såsom den hänskjutande domstolen undrar?

43. Enligt min mening kan den inte det.

44. Såsom domstolen redan har slagit fast gör nämligen inte principen om skatteneutralitet det möjligt att utvidga tillämpningsområdet för en reducerad mervärdesskattesats i avsaknad av en otvetydig bestämmelse.(22) Med andra ord gör principen om skatteneutralitet det möjligt att endast utvidga tillämpningsområdet för en reducerad mervärdesskattesats om det finns en tvetydig bestämmelse. Punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet utesluter emellertid på ett entydigt sätt att en reducerad mervärdesskattesats tillämpas på medicintekniska produkter och medicinska apparater som inte uteslutande används av funktionshindrade.

45. Att komma till en annan slutsats är att kringgå den restriktiva tolkningen och tillämpningen av undantaget från principen, som domstolen har erinrat om vid upprepade tillfällen, att medlemsstaterna ska tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt på mervärdesskattepliktiga transaktioner.(23)

46. I motsats till vad den hänskjutande domstolen har antytt, är detta skälet till att principen om skatteneutralitet inte gör det möjligt att gå utanför eller i synnerhet att åsidosätta innebörden av de olika kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

47. Om uthyrningen och/eller försäljningen av syrgaskoncentratorer, efter prövningen av lydelsen och systematiken i punkterna 3 och 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, inte på något sätt kan omfattas av den ena eller den andra punkten, tillåter nämligen inte principen om skatteneutralitet att en sådan prövning frångås.

48. Såsom domstolen redan har slagit fast vid flera tillfällen avseende undantagen till mervärdesskatteplikt, utgör inte principen om skatteneutralitet någon primärrättslig bestämmelse som kan villkora giltigheten av ett undantag utan en tolkningsprincip, som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag.(24)

49. Jag ser inga hinder mot att överföra denna allmänna tolkning av räckvidden av principen om skatteneutralitet i förhållande till systemet med reducerad mervärdesskattesats, vilket även det kräver en restriktiv tolkning.

50. Såsom illustreras av domstolens praxis, är principen om skatteneutralitet fortfarande relevant i förhållande till systemet med reducerade mervärdesskattesatser, som föreskrivs i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, när domstolen och nationella domstolar ska pröva om en medlemsstat lagenliga val att selektivt tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på "vissa konkreta och specifika aspekter" av en viss kategori *i en och samma punkt* i bilaga III, iakttar nämnda princip.(25) I förevarande fall är det logiskt att kontrollera om den selektiva tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen inte leder till att liknande leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som tillhör en och samma kategori i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, behandlas olika i beskattningshänseende.(26)

51. Som jag angav ovan kan däremot inte principen om skatteneutralitet användas till att

utvidga kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet för att låta de omfatta leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster, vilka inte omfattades av kategorierna efter en prövning av deras lydelse och/eller systematik.

III – Förslag till avgörande

52. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska besvara den tolkningsfråga som har ställts av Cour d'appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège, Belgien), på följande sätt:

Artikel 98.1 och 98.2 i direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/138/EG av den 19 december 2006, och punkterna 3 och 4 i bilaga III till detta direktiv, utgör inte ett hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats inte är tillämplig på leveranser och/eller uthyrning av syrgaskoncentratorer som de nu aktuella, eftersom de varken utgör farmaceutiska produkter i den mening som avses i punkt 3 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse eller uteslutande brukas av den funktionshindrade i den mening som avses i punkt 4 i denna bilaga, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Principen om skatteneutralitet kan inte tolkas så, att den tillåter att tillämpningsområdet i kategorierna i punkterna 3 respektive 4 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse frångås genom att bevilja den reducerade mervärdesskattesatsen på leveranser och/eller uthyrning av produkter som inte uppfyller definitionerna i dessa punkter.

1 – Originalspråk: franska.

2 – EUT L 347, 2006, s. 1.

3 – EUT L 384, 2006, s. 92.

4 – Jag erinrar om att den omgivande luften består av 20 procent syre och 80 procent kväve.

5 – *Moniteur Belge*, av den 31 juli 1970, s. 7920.

6 – Se, bland annat, dom av den 11 september 2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207, punkterna 21 och 22), och dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, punkt 33).

7 – Min kursivering.

8 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17, punkterna 47 och 64).

9 – Dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17 punkterna 18, 20 och 63).

10 – Dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17, punkterna 20 och 63). Se även, gällande den andra delen, dom av den 4 juni 2015, kommissionen/Polen (C?678/13, ej publicerad, EU:C:2015:358, punkterna 46 och 47).

11 – Dom av den 4 juni 2015, kommissionen/Polen (C?678/13, ej publicerad, EU:C:2015:358, punkt 48).

12 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien

(C?360/11, EU:C:2013:17, punkterna 48 och 86).

13 – EGT L 303, 2000, s. 16.

14 – *Recueildestraités*, volym 2515, s. 3. Konventionen godkändes på gemenskapens vägnar genom rådets beslut 2010/48/EG av den 26 november 2009 (EUT L 23, 2010, s. 35).

15 – Se, bland annat, dom av den 4 juli 2013, kommissionen/Italien (C?312/11, ej publicerad, EU:C:2013:446, punkt 56), dom av den 18 mars 2014, Z. (C?363/12, EU:C:2014:159, punkt 76), dom av den 18 december 2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463, punkt 53), och dom av den 26 maj 2016, Invamed Group m.fl. (C?198/15, EU:C:2016:362, punkt 31).

16 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2013, HK Danmark (C?335/11 och C?337/11, EU:C:2013:222, punkterna 39–42 och 47), och dom av den 18 december 2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463, punkterna 56–60). Trots att det inte alltid framgår tydligt av domstolens domar, är det enligt min mening den begränsning som orsakas av såväl fysiska, mentala, intellektuella eller psykiska oförmågor som ska pågå under en lång tid och som gör det möjligt att skilja begreppet funktionshinder från begreppet sjukdom.

17 – Se dom av den 11 april 2013, HK Danmark (C?335/11 och C?337/11, EU:C:2013:222, punkt 31), och dom av den 18 mars 2014, Z. (C?363/12, EU:C:2014:159, punkt 74).

18 – Min kursivering.

19 – Cystisk fibros är en genetisk och ärftlig sjukdom som påverkar celler som täcker olika organ, såsom luftvägarna, genom att påverka sekretionen.

20 – Se, analogt, avseende användningen av samma adverb i punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, dom av den 3 mars 2011, kommissionen/Nederländerna (C?41/09, EU:C:2011:108, punkt 55), och dom av den 12 maj 2011, kommissionen/Tyskland (C?453/09, ej publicerad, EU:C:2011:296, punkt 45).

21– Se dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17, punkterna 86 och 87).

22 – Se dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Frankrike (C?479/13, EU:C:2015:141, punkt 43), och dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, punkt 51). Se, även, vad gäller undantag från mervärdesskatteplikt, dom av den 13 mars 2015, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, punkt 40).

23 – Se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17, punkt 18), och dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, punkt 38).

24 – Se dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, punkt 45), dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, punkt 40), dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, punkt 37), och dom av den 17 mars 2016, Aspiro (C?40/15, EU:C:2016:172, punkt 31).

25 – Se dom av den 8 maj 2003, kommissionen/Frankrike (C?384/01, EU:C:2003:264, punkterna 24–29), dom av den 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C?442/05, EU:C:2008:184, punkterna 42 och 43), dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike (C?94/09, EU:C:2010:253, punkterna 28–30), dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz (C?454/12 och C?455/12, EU:C:2014:111,

punkterna 44–46), och dom av den 11 september 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 23).

26 – Om punkt 4 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ska anses vara tillämpligt på de nu aktuella syrgaskoncentratorerna, i motsats till analysen ovan, ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera om skillnaden, i Konungariket Belgien, mellan den bärbara och den stationära medicintekniska produkten (endast leveranser och/eller uthyrning av de förstnämnda omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen på 6 procent) avser ”konkreta och specifika aspekter” av kategorin i punkt 4 i denna bilaga och att principen om skatteneutralitet iakttas, i enlighet med den rättspraxis som nämndes i föregående fotnot i förevarande förslag till avgörande.