

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

9. marts 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 98, stk. 2. – bilag III, nr. 3) og 4) – princip om afgiftsneutralitet – lægebehandling ved hjælp af ilt – reduceret momssats – iltflasker – normalsats for moms – iltkoncentratorer«

I sag C-573/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège) (Belgien) ved afgørelse af 28. oktober 2015, indgået til Domstolen den 9. november 2015, i sagen:

État belge

mod

Oxycure Belgium SA,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne A. Arabadjiev og C. G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: fuldmægtig V. Giacobbo-Peyronnel,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. september 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Oxycure Belgium SA ved avocat F. Fosseur
- den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede, bistået af fagkyndig ekspert D. Carmen
- Europa-Kommissionen ved J.-F. Brakeland og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 20. oktober 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98, stk. 1 og 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT

2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), og af direktivets bilag III, nr. 3) og 4), henset til princippet om afgiftsneutralitet.

2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem État Belge og Oxycure Belgium SA (herefter »Oxycure«) vedrørende pligt til at betale merværdiafgift (moms) af salg og/eller udlejning af iltkoncentratorer og tilbehør til lægebehandling ved hjælp af ilt.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Fjerde betragtning til momsdirektivets fjerde lyder:

»Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med moms, for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.«

4 Direktivets artikel 96 bestemmer:

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

5 Nævnte direktivs artikel 98, stk. 1 og 2, bestemmer:

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

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

[...]«

6 I momsdirektivets bilag III, nr. 3), nævnes »[f]armaceutiske produkter, som normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling, herunder svangerskabsforebyggende produkter og hygiejnebeskyttelsesmidler til kvinder«.

7 I bilagets nr. 4) angives »[m]edicinsk udstyr, hjælpemidler og andre apparater, der normalt anvendes til at mindske eller behandle handicap, udelukkende til handicappedes personlige brug, herunder også reparation af sådanne varer, samt børnesæder til biler«.

Belgisk ret

8 Arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (kongelig anordning nr. 20 af 20.7.1970 om fastsættelse af afgiftssatser for merværdiafgift og klassificering af goder og tjenesteydelser ifølge disse afgiftssatser, herefter »kongelig anordning nr. 20«) bestemmer, at der anvendes en nedsat momssat på 6% på de goder og tjenesteydelser, der er angivet i anordningens tabel A.

9 Rubrik XXIII i tabel A nævner bl.a. »ortopædiske artikler (herunder kirurgiske bæltter og

lignende), artikler til behandling af frakturer (benskinner og lignende artikler); kunstige tænder og tandtilbehør, øjenproteser og andre proteser; høreapparater og andre apparater eller artikler, der bæres af eller på personen eller implanteres i legemet for at afhjælpe en defekt eller et svækket organ; individuelt udstyr, som skal bæres af stomipatienter og personer, der lider af inkontinens, undtagen hygiejnebind, trusseindlæg, bleer og blebukser til børn under seks år; individuelt tilbehør, som er del af en kunstig nyre, herunder brugte beholdere«, »aerosolartikler og tilbehør, individuelt udstyr til administration af mucomyst« og »pumper til infusion af analgetika«.

10 Rubrik XXXIV i tabel A vedrører udlejning af disse varer.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Oxycure er et selskab, hvis hovedaktivitet er udlejning og salg af iltkoncentratorer. Denne type apparat består af en del, som er bestemt til at koncentrere ilten i luften, samt en nasalkanyle eller en iltmaske og en iltforsyningsledning, der er en integrerende del af apparatet. Iltkoncentratorerne muliggør iltbehandling i hjemmet for de patienter, der lider af en respirationsinsufficiens eller en anden alvorlig lidelse, som kræver iltbehandling, og hvis tilstand ikke længere kan bedres med aerosoler og bronkodilatorer.

12 Det fremgår af de sagsakter, som er forelagt Domstolen, at de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder under udfærdigelse af en rapport den 26. november 2010 opdagede, at Oxycure i perioden fra den 1. oktober 2007 til den 31. marts 2010 havde anvendt en nedsat momssats på 6% på udlejning og salg af iltkoncentratorer og tilbehør hertil, hvorimod disse transaktioner i henhold til kongelig anordning nr. 20 burde have været underlagt normalsatsen for moms på 21%. På grundlag af denne rapport blev der udstedt et betalingskrav på 1 291 621,17 EUR for moms og en bøde på 129 160 EUR.

13 Den 28. december 2011 anlagde Oxycure sag til prøvelse af dette betalingskrav ved Tribunal de première instance de Namur (retten i første instans i Namur) (Belgien), som annullerede betalingskravet ved dom af 25. april 2013.

14 Den 27. juni 2013 appellerede État belge denne dom til Cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège) (Belgien).

15 Denne ret har anført, at iltkoncentratorerne i lighed med flasker med medicinsk ilt og beholdere med flydende ilt udgør en af de tre tilgængelige iltkilder på markedet, og at alle disse kilder kan udskiftes med hinanden og/eller supplere hinanden. For det første fremgår det af en rapport fra Centre fédéral d'expertise des soins de santé (Belgien) (det føderale ekspertisecenter for sundhedspleje), at hver kilde findes i en stor stationær udgave og en lille transportabel model. Det fremgår ligeledes af denne rapport, at samtlige iltbehandlingerne for så vidt angår den kliniske effekt er ligeværdige. Det er underordnet, hvilken af de tre metoder der anvendes til at give ilt, og om kilden er stationær eller transportabel, idet forskellene mellem disse metoder kun er knyttet til bekvemmelighedsspørgsmål (støj, anvendelse uden for hjemmet, tilgængelig størrelse, patientens genopfyldning af den transportable udgave) samt omkostningerne for samfundet. For det andet, anerkender den belgiske lovgivning om obligatorisk syge- og invalideforsikring, at disse iltkilder fuldt ud kan udskiftes med hinanden, idet en reserveiltflaske indgår i den udgift til iltkoncentratoren, der kan refunderes.

16 Det fremgår af de sagsakter, der er forelagt for Domstolen, at den nedsatte momssats på 6% anvendes for iltflasker i medfør af tabel A, rubrik XVII, i kongelig anordning nr. 20.

17 På denne baggrund ønsker den forelæggende ret svar på, om det, selv hvis ingen af rubrikkerne udtrykkeligt nævner iltkoncentratorerne, skal lægges til grund, at denne tabel – henset

til de EU-retlige principper, bl.a. princippet om afgiftsneutralitet – skal fortolkes således, at den i det mindste implicit omfatter disse apparater på lige fod med de andre iltningsmetoder.

18 Under disse omstændigheder har Cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, sammenholdt med direktivets bilag III, nr. 3) og 4), navnlig henset til princippet om afgiftsneutralitet, til hinder for en national bestemmelse, som foreskriver en nedsat momssats ved iltbehandling med iltbeholdere, mens iltbehandling med iltkoncentrator pålægges normalsatsen for moms?«

Det præjudicielle spørgsmål

19 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, og dets bilag III, nr. 3) og 4), henset til princippet om afgiftsneutralitet, er til hinder for en national lovgivning, som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter normalsatsen for moms finder anvendelse på levering eller udlejning af iltkoncentratorer, mens lovgivning foreskriver en nedsat momssats på levering af iltflasker.

20 Indledningsvis skal det bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 96 anvendes en ens momssats, dvs. normalsatsen fastsat i hver enkelt medlemsstat, for levering af goder og for levering af ydelser (dom af 4.6.2015, Kommissionen mod UK, C-161/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:355, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

21 Som en undtagelse til dette princip, er der i direktivets artikel 98 givet mulighed for at anvende nedsatte momssatser. Direktivets bilag III indeholder en udtømmende opregning de kategorier af varer og ydelser på hvis levering nedsatte momssatser kan anvendes i overensstemmelse med artikel 98.

22 Formålet med dette bilag er at nedbringe omkostningerne ved visse varer, som anses for særligt nødvendige, og dermed gøre disse varer mere tilgængelige for den endelige forbruger, der i sidste ende skal betale momsen (dom af 17.1.2013, Kommissionen mod Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, præmis 48).

23 For så vidt angår det specifikke indhold af momsdirektivets bilag III, har Domstolen fastslået, at der må indrømmes EU-lovgiver et vidt skøn, idet lovgiver ved vedtagelsen af afgiftsmæssige tiltag skal foretage valg af politisk, økonomisk og social karakter og indordne forskellige interesser efter deres vigtighed eller foretage komplekse vurderinger (dom af 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:2017:174, præmis 54).

24 Det bemærkes, at lovgiver ved vedtagelsen af momsdirektivets bilag III, nr. 3) og 4), har valgt at tillade anvendelsen af en nedsat momssat i stedet for normalsatsen på levering af visse særlige varekategorier.

25 Det fremgår således af momsdirektivets artikel 98, at anvendelsen af en eller to nedsatte satser ikke er obligatorisk. Medlemsstaterne er indrømmet denne mulighed som en undtagelse fra princippet om, at det er den almindelige momssats, der finder anvendelse. Det fremgår af fast retspraksis, at bestemmelser, der har karakter af en undtagelse fra et princip, skal fortolkes strengt (jf. dom af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

26 Medlemsstaterne kan derfor i princippet vælge at anvende en nedsat momssats for farmaceutiske produkter som omhandlet i momsdirektivets bilag III, nr. 3), og normalsatsen for

medicinske produkter som omhandlet i bilagets nr. 4). De kan ligeledes vælge at anvende en nedsat momssats for visse af de i nr. 3) og 4) omhandlede farmaceutiske produkter eller bestemte medicinske produkter og anvende normalsatsen for andre af disse produkter. Under alle omstændigheder er medlemsstaterne forpligtede til at anvende normalsatsen for varer, som ikke er anført i dette bilag.

27 Heraf følger, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der ikke foreskriver en nedsat momssats for iltkoncentratorer, i princippet er forenelig med momsdirektivets artikel 98.

28 Det tilkommer imidlertid en medlemsstat at overholde princippet om afgiftsneutralitet, når den vælger selektivt at anvende den nedsatte momssats for visse særlige varer eller ydelser i momsdirektivets bilag III (jf. i denne retning dom af 3.4.2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, præmis 41 og 43, af 6.5.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 30, og af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 45).

29 For at besvare det præjudicielle spørgsmål må det derfor undersøges, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet.

30 Indledningsvis bemærkes, at dette princip er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. dom af 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

31 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at dette princip ikke tillader, at anvendelsesområdet for en nedsat momssats udvides uden en klar bestemmelse herom (jf. bl.a. dom af 5.3.2015, Kommissionen mod Luxembourg, C-502/13, EU:C:2015:143, præmis 51, og af 2.7.2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 37).

32 Dette princip er således ikke en primærretlig regel, som kan afgøre gyldigheden af en nedsat momssats, men et fortolkningsprincip, som skal anvendes parallelt med det princip, at nedsatte momssatser skal fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, præmis 45).

33 Det er ubestridt mellem procesdeltagerne, som har afgivet indlæg for Domstolen, at de i hovedsagen omhandlede iltkoncentratorer i modsætning til iltflasker ikke henhører under momsdirektivets bilag III, nr. 3), som omhandler visse farmaceutiske produkter, der normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling. Det fremgår af Domstolens retspraksis, at begrebet »farmaceutiske produkter«, selv om det ikke er begrænset til lægemidler, ikke omfatter alle produkter, udstyr, apparater eller materialer til medicinsk brug (jf. i denne retning dom af 17.1.2013, Kommissionen mod Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, præmis 61-65).

34 Denne fortolkning støttes af bilag III, nr. 4), som netop omhandler medicinske produkter til specifik brug (dom af 17.1.2013, Kommissionen mod Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, præmis 64). Denne bestemmelse omhandler medicinsk udstyr, hjælpemidler og andre apparater, der normalt anvendes til at mindske eller behandle handicap, når de udelukkende er bestemt til handicappedes personlige brug.

35 I det omfang det ikke forekommer at være godtgjort, at de i hovedsagen omhandlede iltkoncentratorer »udelukkende [er bestemt] til handicappedes personlige brug«, kan disse produkter heller ikke være omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets bilag III, nr. 4),

hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

36 Under disse omstændigheder og i betragtning af den i nærværende doms præmis 31 nævnte retspraksis, kan princippet om afgiftsneutralitet ikke pålægge en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, der har gjort brug af muligheden for at anvende en nedsat momssats for bestemte produkter i momsdirektivets bilag III, nr. 3), at udvide denne sats til iltkoncentratorer, selv om forbrugeren opfatter sidstnævnte som sammenlignelige med produkter, der er omfattet af den nedsatte momssats.

37 Henset til ovenstående betragtninger skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, og direktivets bilag III, nr. 3) og 4), henset til princippet om afgiftsneutralitet, ikke er til hinder for en national lovgivning, som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter normalsatsen for moms finder anvendelse på levering eller udlejning af iltkoncentratorer, mens lovgivningen foreskriver en nedsat momssats på levering af iltblasker.

Sagens omkostninger

38 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 98, stk. 1 og 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med direktivets bilag III, nr. 3) og 4), henset til princippet om afgiftsneutralitet, er ikke til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter normalsatsen for merværdiafgift finder anvendelse på levering eller udlejning af iltkoncentratorer, mens lovgivningen foreskriver en nedsat momssats på levering af iltblasker.

Underskrifter

* Processprog: fransk.