

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 27 juni 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 c – Undantag från skatteplikt – Medicinska eller paramedicinska yrkesutövare – Kiropraktik och osteopati – Artikel 98 – Bilaga III, punkterna 3 och 4 – Läkemedel och medicintekniska produkter – Reducerad skattesats – Tillhandahållande i samband med ingrepp eller behandlingar av terapeutisk karaktär – Normal skattesats – Tillhandahållande i samband med ingrepp eller behandlingar av estetisk karaktär – Principen om skatteneutralitet – Bibehållande av effekterna av en nationell lagstiftning som strider mot unionsrätten”

I mål C-597/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Grondwettelijk Hof (Författningsdomstolen, Belgien) genom beslut av den 28 september 2017, som inkom till domstolen den 16 oktober 2017, i målet

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie och Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten m.fl.,

Plast.Surg. BVBA m.fl.,

Belgian Society for Private Clinics VZW m.fl.

mot

Ministerraad,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Toader samt domarna L. Bay Larsen (referent) och M. Safjan,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Belgisch Syndicaat van Chiropraxie och Bart Vandendries, genom E. Maes och M. Deneff, advocaten,
- Belgische Unie van Osteopaten m.fl., genom B. Hermans och J. Bosquet, advocaten, samt

H. Van den Keybus, avocate,

- Plast.Surg. BVBA m.fl., genom T. De Gendt, advocaat,
- Belgiens regering, genom J.-C. Halleux, P. Cottin och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom D. Colas, E. de Moustier och A. Alidière, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitis och P. Vanden Heede, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 98, 132.1 b, c, och e och 134 samt punkterna 3 och 4 i bilaga III till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., Belgische Unie van Osteopaten och Bart Vandendries, Plast.Surg. BVBA m.fl. och Belgian Society for Private Clinics VZW m.fl. och å andra sidan Ministerraad (ministerrådet, Belgien). Målet rör en ansökan om ogiltigförklaring av bestämmelser i belgisk rätt angående villkoren för att ta ut mervärdesskatt på sjukvårdande behandling samt leveranser av läkemedel och medicintekniska produkter.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 2006/112

3 I artikel 96 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

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

4 I artikel 98 i detta direktiv föreskrivs följande:

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

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

...”

5 Artikel 132.1 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

...

e) Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.

..."

6 I artikel 134 i samma direktiv föreskrivs följande:

"Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

7 Bilaga III till direktiv 2006/112 har rubriken "Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas". I punkt 3 i bilagan 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".

8 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

9 Artikel 110 i wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (lag om åtgärder för att öka sysselsättningen och köpkraften) av den 26 december 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30 december 2015, s. 80634, nedan kallad lagen av den 26 december 2015) har följande lydelse:

"I artikel 44 i mervärdesskattelagen, ersatt av lagen av den 28 december 1992 och senast ändrad genom lagen av den 12 maj 2014, ska följande ändringar införas:

a) Punkt 1 ska ersättas med följande:

'1. Tjänster som tillhandahålls av följande personer inom ramen för deras normala verksamhet

ska undantas från skatteplikt:

1° Läkare, tandläkare och fysioterapeuter.

Undantaget från skatteplikt i punkt 1° gäller inte för tjänster som läkare utför i samband med ingrepp eller behandlingar av estetisk karaktär

- a) om dessa ingrepp och behandlingar inte är upptagna i förteckningen över hälsovård som täcks av den obligatoriska sjuk- och invaliditetsförsäkringen,
- b) om dessa ingrepp och behandlingar är upptagna i förteckningen över hälsovård som täcks av den obligatoriska sjuk- och invaliditetsförsäkringen, men inte uppfyller villkoren för att omfattas av ersättning enligt bestämmelserna i lagstiftningen rörande obligatorisk hälso- och sjukvårdsförsäkring och ersättningar,

2° barnmorskor, sjuksköterskor och vårdare,

3° personer som utövar ett erkänt och reglerat paramedicinskt yrke, vad gäller deras paramedicinska tjänster som är upptagna i förteckningen över hälsovård som täcks av den obligatoriska sjuk- och invaliditetsförsäkringen.'

b) I punkt 2 ska led 1° ersättas med följande:

'1° a) Sjukhusvård och sjukvård samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor i nära anknytning till dessa, som sker inom ramen för normal verksamhet vid sjukhus och psykiatriska inrättningar, kliniker och vårdcentraler.

Det undantag som avses i a gäller inte för sjukhusvård och sjukvård samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor i nära anknytning till dessa som rör sådana ingrepp och behandlingar som avses i punkt 1 led 1° andra stycket.

b) Transporter av sjuka och skadade med transportmedel som är särskilt utrustade för detta syfte.'"

10 Den hänskjutande domstolen har preciserat att läkemedel och medicintekniska produkter, enligt artikel 1 andra stycket a i koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekräftigt (kunglig förordning nr 20 om fastställande av skattesatser för mervärdesskatt och fördelningen av varor och tjänster enligt dessa skattesatser) av den 20 juli 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31 juli 1970, s. 7920), i Belgien normalt omfattas av en reducerad mervärdesskatt på sex procent.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Kiropraktorer, osteopater, plastikkirurger och ett antal yrkesorganisationer väckte under maj och juni 2016 talan vid den hänskjutande domstolen och yrkade, bland annat, att artikel 110 i lagen av den 26 december 2015 skulle ogiltigförklaras.

12 De mål i vilka talan väckts av kiropraktorer, osteopater och ett antal av deras yrkesorganisationer avser bland annat ett påstått åsidosättande av artikel 132.1 c i direktiv 2006/112. De anser att artikel 110 i nämnda lag är oförenlig med den bestämmelsen, i den mån det, utan något rimligt skäl, anges att det föreskrivna undantaget från mervärdesskatteplikt endast gäller för personer som utövar ett reglerat medicinskt eller paramedicinskt yrke, vilket är en status som yrkena kiropraktor och osteopat inte har enligt belgisk rätt.

13 De mål i vilka talan väckts av plastikkirurger avser bland annat att belgisk rätt medför en omotiverad särbehandling mellan läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls inom ramen för ingrepp och behandlingar av estetisk karaktär och läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls inom ramen för ingrepp och behandlingar av terapeutisk karaktär, då endast de sistnämnda omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

14 Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att ministerrådet, i andra hand, har yrkat att den hänskjutande domstolen ska förordna att verkningarna av de bestämmelser som domstolen, i förekommande fall, beslutar att ogiltigförklara ska bestå under en övergångsperiod för att ge den belgiska lagstiftaren möjlighet att ändra den nationella lagstiftning som är aktuell i målet så att den blir förenlig med direktiv 2006/112.

15 Av beslutet om hänskjutande framgår att grunden för detta yrkande är dels att en ogiltigförklaring av de bestämmelser som är aktuella i det nationella målet med retroaktiv verkan skulle medföra budgetmässiga och administrativa problem samt en bristande rättssäkerhet för mottagarna av de berörda tjänsterna, dels att en tillämpning av de bestämmelser som var gällande innan lagen av den 26 december 2015 antogs skulle medföra ett åsidosättande av direktivet.

16 Mot denna bakgrund beslutade Grondwettelijk Hof (Författningsdomstolen, Belgien) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 132.1 c i [direktiv 2006/112] tolkas så, att det undantag som avses i den bestämmelsen, både vad gäller konventionella och icke-konventionella behandlingsmetoder, är förbehållet medicinska eller paramedicinska yrkesutövare som omfattas av den nationella lagstiftningen för vårdyrken och som uppfyller kraven i nämnda nationella lagstiftning, och att personer som inte uppfyller dessa krav, men är anslutna till en yrkesorganisation för kiropraktiker och osteopater och uppfyller de krav som denna organisation har uppställt, inte omfattas av undantaget?

2) Ska artiklarna 132.1 b, c och e, 134 och 98 i [direktiv 2006/112], jämförda med punkterna 3 och 4 i bilaga III till det direktivet, bland annat mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, tolkas så,

a) att de utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls i samband med ingrepp eller behandlingar av terapeutisk karaktär, samtidigt som läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls i samband med ingrepp eller behandlingar av rent estetisk karaktär, och som är nära knutna till dessa, omfattas av den normala mervärdesskattesatsen, eller

b) att de innebär att båda de ovannämnda fallen får eller ska behandlas lika?

3) Är [Författningsdomstolen] skyldig att under en övergångsperiod låta verkningarna bestå av de bestämmelser som ska ogiltigförklaras [på grund av den oförenlighet med direktiv 2006/112 som redan konstaterats föreligga], även de bestämmelser som i förekommande fall ska

ogiltigförklaras helt eller delvis, om det av svaret på den första eller den andra tolkningsfrågan följer att bestämmelserna strider mot unionsrätten, för att ge [den nationella] lagstiftaren möjlighet att bringa bestämmelserna i överensstämmelse med denna rätt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

17 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i bestämmelsen endast gäller för tjänster som utförs av personer som utövar medicinska eller paramedicinska yrken som är reglerade i den berörda medlemsstatens lagstiftning.

18 Det ska inledningsvis påpekas att artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1) och artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas på samma sätt. Den rättspraxis från domstolen som avser den förstnämnda bestämmelsen kan således användas för att tolka den sistnämnda bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 27).

19 Det följer av en bokstavstolkning av artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 att en tjänst ska undantas från skatteplikt om den uppfyller två villkor. Det ska för det första röra sig om en sjukvårdande behandling och för det andra ska denna behandling ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 27, och dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 och C-444/04, EU:C:2006:257, punkt 23).

20 Det framgår av beslutet om hänskjutande att yrkesutövare inom de yrken som är aktuella i det nationella målet utför sjukvårdande behandling, eftersom de erbjuder behandlingar som utförs i syfte att behandla och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem.

21 Frågan har mot denna bakgrund endast ställts för att domstolen ska klargöra räckvidden av det andra villkor som avses i punkt 19 i denna dom, genom att avgöra huruvida endast de yrken som regleras i lagstiftningen i den berörda medlemsstaten kan anses utgöra yrken som utövas av ”medicinska och paramedicinska yrkesutövare” i den mening som avses i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112.

22 Även om detta villkor innebär att det undantag från skatteplikt som föreskrivs endast gäller för vissa specifika yrken, så kan det noteras att det inte av denna bestämmelses lydelse framgår att unionslagstiftaren hade för avsikt att kräva att de berörda medlemsstaterna skulle begränsa detta undantag till att endast avse de yrken som regleras i deras lagstiftning.

23 Det framgår nämligen av bestämmelsens lydelse att begreppet ”medicinska och paramedicinska yrkesutövare” inte definieras i denna bestämmelse i sig, utan att det i bestämmelsen, i detta hänseende, hänvisas till den definition som görs i medlemsstaternas interna lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 och C-444/04, EU:C:2006:257, punkt 28).

24 Under dessa omständigheter har medlemsstaterna, särskilt för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantaget i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112, ett utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller att definiera de yrken inom vilka sjukvårdande behandling är undantagen

från mervärdesskatt och i synnerhet för att fastställa vilka kvalifikationer som krävs för att utöva dessa yrken (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 och C?444/04, EU:C:2006:257, punkterna 29, 30 och 32).

25 Detta utrymme för skönsmässig bedömning är dock inte obegränsat, i och med att medlemsstaterna måste ta hänsyn till dels det syfte som eftersträvas med denna bestämmelse, nämligen att säkerställa att undantaget endast gäller sjukvårdande behandling som tillhandahålls av utövare som har de yrkeskvalifikationer som krävs, dels principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 och C?444/04, EU:C:2006:257, punkterna 31, 36 och 37).

26 Medlemsstaterna ska således, för det första, se till att detta mål uppfylls genom att säkerställa att det undantag som föreskrivs i nämnda bestämmelse endast avser sådan sjukvårdande behandling som håller en tillräckligt hög kvalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 och C?444/04, EU:C:2006: punkt 37).

27 Även om det åligger medlemsstaterna att kontrollera att de personer som tillhandahåller den berörda vården har erforderliga yrkeskvalifikationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 och C?444/04, EU:C:2006:257, punkterna 37 och 38), så innebär detta krav inte nödvändigtvis att dessa tjänsteleverantörer ska utöva ett yrke som regleras i den berörda medlemsstatens lagstiftning, då det kan finnas andra effektiva sätt att kontrollera deras yrkeskvalifikationer, beroende på hur de medicinska och paramedicinska yrkena är organiserade i denna medlemsstat.

28 Medlemsstaterna ska, för det andra, iaktta principen om skatteneutralitet, enligt vilken jämförbara, och således med varandra konkurrerande, tjänster inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 och C?444/04, EU:C:2006:257, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

29 Detta krav innebär emellertid inte heller att undantaget enligt artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 nödvändigtvis är förbehållet yrkesutövare inom ett yrke som regleras i den berörda medlemsstatens lagstiftning, eftersom det inte, generellt och undantagslöst, kan uteslutas att yrkesutövare som inte har ett sådant yrke kan ha de kvalifikationer som krävs för att tillhandahålla vård av en kvalitet som är tillräcklig för att anses motsvara sådan vård som erbjuds av utövare av ett sådant yrke, särskilt om de har deltagit i en utbildning som erbjuds av en utbildningsanstalt som erkänts av den medlemsstaten.

30 Det framgår dessutom av domstolens praxis att den rättsliga regleringen i den berörda medlemsstaten endast utgör en bland flera andra omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om en beskattningsbar person har de yrkeskvalifikationer som krävs för att detta undantag ska gälla (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 och C?444/04, EU:C:2006:257, punkterna 46 och 50). Detta innebär att medlemsstaterna i detta syfte inte nödvändigtvis måste kräva att de personer som tillhandahåller vård tillhör ett reglerat yrke.

31 Den första frågan ska därför besvaras enligt följande. Artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i bestämmelsen inte endast gäller för tjänster som utförs av personer som utövar medicinska eller paramedicinska yrken som regleras i lagstiftningen i den berörda medlemsstaten.

Den andra frågan

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning

32 Den belgiska regeringen har gjort gällande att den andra frågan saknar föremål och därför inte kräver något svar. I belgisk lagstiftning varierar nämligen inte den mervärdesskattesats som är tillämplig på läkemedel och medicintekniska produkter beroende på hur de används och det föreskrivs således inte att olika mervärdesskattesatser ska tillämpas när de levereras i samband med ingrepp eller behandlingar av terapeutisk karaktär till skillnad från i samband med ingrepp eller behandlingar av estetisk karaktär.

33 Det framgår i detta hänseende av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen anser att den belgiska lagstiftning som är aktuell i det nationella målet kan tolkas på flera olika sätt. Den andra frågan syftar bland annat till att avgöra huruvida det, enligt unionsrätten, är nödvändigt att bortse från den tolkning av denna lagstiftning som innebär att olika mervärdesskattesatser ska tillämpas på läkemedel och medicintekniska produkter beroende på hur de används.

34 Den belgiska regeringens uppfattning att en sådan tolkning av nämnda lagstiftning under alla omständigheter är utesluten, förefaller således vara ett argument som grundar sig på en annan tolkning av nationell lagstiftning än den tolkning som gjorts av den hänskjutande domstolen.

35 Det följer emellertid av EU-domstolens fasta praxis att det inte ankommer på domstolen att, inom ramen för det rättsliga samarbete som införts genom artikel 267 FEUF, uttala sig om tolkningen av nationella bestämmelser eller avgöra om den hänskjutande domstolens tolkning av dessa är korrekt (dom av den 26 mars 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 51 och där angiven rättspraxis). EU-domstolen ska emellertid, i enlighet med fördelningen av behörighet mellan unionsdomstolen och de nationella domstolarna, beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna, såsom den angetts i beslutet om hänskjutande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí och VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, punkt 21).

36 Av detta följer att den andra frågan kan tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

37 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 98, 132.1 b, c och e och 134 i direktiv 2006/112, jämförda med punkterna 3 och 4 i bilaga III till det direktivet, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som behandlar läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls i samband med ingrepp eller behandlingar av terapeutisk karaktär och läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls i samband med ingrepp eller behandlingar av rent estetisk karaktär på olika sätt, i och med att dessa sistnämnda inte omfattas av den reducerade skattesats som gäller för de förstnämnda.

38 Det ska inledningsvis påpekas att även om bland annat artiklarna 132 och 134 i direktiv 2006/112 anges i den andra frågan, så avser skälen i beslutet om hänskjutande angående denna fråga inte dessa bestämmelser. Tvärtom anges det att nämnda fråga endast har till syfte att avgöra huruvida unionsrätten hindrar att den normala mervärdesskattesatsen kan tillämpas på vissa läkemedel och medicintekniska produkter som inte omfattas av den reducerade mervärdesskattesats som föreskrivs i artikel 98 i det direktivet, jämförd med punkterna 3 och 4 i bilaga III till direktivet, när en medlemsstat har valt att tillämpa den reducerade skattesatsen på andra läkemedel och på andra medicintekniska produkter.

39 Under dessa omständigheter ska den andra frågan besvaras med utgångspunkt i artikel 98 i direktiv 2006/112, utan att svaret på denna fråga påverkar en eventuell tillämpning av de undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 132.1 b i detta direktiv för läkemedel och medicintekniska produkter som är oundgängliga för de transaktioner som avses i den bestämmelsen och av de undantag som följer av artikel 132.1 c och e i direktivet för läkemedel och medicintekniska produkter som är absolut nödvändiga då de tjänster som omfattas av dessa bestämmelser utförs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund, C?366/12, EU:C:2014:143, punkt 34).

40 Det kan med avseende på sådana läkemedel och medicintekniska produkter som inte omfattas av sådana undantag påpekas att samma skattesats för mervärdesskatt, nämligen den normalskattesats som fastställts av varje medlemsstat, enligt artikel 96 i direktiv 2006/112, i princip ska tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

41 Med avvikelse från denna princip föreskrivs i artikel 98 i detta direktiv en möjlighet att tillämpa reducerade mervärdesskattesatser på de kategorier av leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som anges i bilaga III till nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 21, och dom av den 9 november 2017, AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, punkt 22).

42 Denna undantagsordning är, när det gäller läkemedel och medicintekniska produkter, tillämplig på varor som uppfyller de materiella villkor som anges i punkt 3 eller 4 i denna bilaga.

43 Även om punkt 3 i den bilagan avser farmaceutiska produkter endast i den mån de normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte, så är detta villkor inte i sig sådant att det innebär att läkemedel som tillhandahålls i samband med ingrepp eller behandlingar av rent estetisk karaktär inte kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, eftersom detta villkor hänför sig till en normal användning av de produkter som det avser och inte till deras konkreta användning.

44 Det följer av domstolens fasta praxis att unionslagstiftaren endast ger medlemsstaterna möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på sådana leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ingår i kategorierna i bilaga III till direktiv 2006/112, och följaktligen att det är medlemsstaternas sak att, bland dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, närmare bestämma de varor och tjänster på vilka den reducerade skattesatsen ska tillämpas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, punkt 23, och dom av den 9 november 2017, AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, punkt 23).

45 Medlemsstaterna kan följaktligen välja att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för vissa särskilda farmaceutiska produkter eller för viss särskild medicinsk utrustning som anges i punkterna 3 och 4 i bilaga III till detta direktiv, och samtidigt tillämpa den normala skattesatsen för andra produkter och annan utrustning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 26).

46 När en medlemsstat väljer att selektivt tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på vissa leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, är denna stat emellertid skyldig att iaktta principen om skatteneutralitet (dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

47 Denna princip utgör hinder för att jämförbara, och således 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 dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 30).

48 Frågan huruvida varor eller tjänster är jämförbara ska främst besvaras med genomsnittskonsumentens synvinkel som utgångspunkt. Varor eller tjänster är jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenten – vilket ska avgöras på grundval av huruvida de används på ett jämförbart sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra varan eller tjänsten (dom av den 11 september 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, punkt 25, och dom av den 9 november 2017, AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, punkt 31).

49 Det ska i detta sammanhang noteras att domstolen redan har slagit fast dels att alla läkemedel inte nödvändigtvis ska anses vara jämförbara vid tillämpningen av neutralitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 maj 2001, kommissionen/Frankrike, C?481/98, EU:C:2001:237, punkt 30), dels att det avsedda konkreta användningsområdet för levererade varor kan beaktas vid bedömningen av om dessa varor är jämförbara ur genomsnittskonsumentens synvinkel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2011, kommissionen/Nederländerna, C?41/09, EU:C:2011:108, punkt 66).

50 I förevarande fall innebär den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, enligt den hänskjutande domstolen, att läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls i samband med behandlingar av terapeutisk karaktär och läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls i samband med behandlingar av estetisk karaktär behandlas olika. Det bör dock noteras att användningen för terapeutiska ändamål och användningen för estetiska ändamål är två klart åtskilda konkreta användningsområden som inte uppfyller samma behov ur genomsnittskonsumentens synvinkel.

51 I detta sammanhang bör det beaktas att en lagstiftning av det slag som den hänskjutande domstolen hänvisar till skiljer mellan två kategorier av läkemedel eller medicintekniska produkter som inte verkar vara jämförbara med varandra vid tillämpningen av principen om skatteneutralitet.

52 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 98 i direktiv 2006/112, jämförd med punkterna 3 och 4 i bilaga III till det direktivet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som behandlar läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls i samband med ingrepp eller behandlingar av terapeutisk karaktär och läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls i samband med ingrepp eller behandlingar av rent estetisk karaktär på olika sätt, genom att dessa sistnämnda inte omfattas av den reducerade skattesats som gäller för de förstnämnda.

Den tredje frågan

53 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida, under sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet, en nationell domstol kan använda sig av en nationell bestämmelse enligt vilken den kan förordna att vissa verkningar av en

rättsakt som har ogiltigförklarats ska bestå, i syfte att under en övergångsperiod upprätthålla verkan av nationella bestämmelser som den har konstaterat vara oförenliga med direktiv 2006/112, till dess att de bringats i överensstämmelse med detta direktiv, för att dels begränsa riskerna för rättsosäkerhet till följd av den retroaktiva verkan av denna ogiltigförklaring, dels undvika tillämpningen av ett nationellt system som gällde före dessa bestämmelser och som är oförenligt med det direktivet.

54 Av domstolens fasta praxis framgår att medlemsstaterna, enligt principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU, är skyldiga att se till att de otillåtna följdverkningarna av en överträdelse av unionsrätten upphör. En sådan skyldighet åligger varje organ i den berörda medlemsstaten inom ramen för dess behörighet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2012, *Inter-Environnement Wallonie och Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, punkt 43, och dom av den 28 juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 31).

55 När myndigheterna i en medlemsstat har konstaterat att en nationell lagstiftning är oförenlig med unionsrätten, ankommer det följaktligen på dessa myndigheter att, med bevarande av rätten att välja åtgärder, snarast bringa den nationella rätten i överensstämmelse med unionsrätten och ge enskildas rättigheter enligt gemenskapsrätten full verkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2007, *Jonkman m.fl.*, C-231/06–C-233/06, EU:C:2007:373, punkt 38).

56 I detta sammanhang ankommer det på de nationella domstolar som prövar en talan mot en nationell rättsakt som är oförenlig med direktiv 2006/112 att, med stöd av nationell rätt, vidta åtgärder för att se till att denna rättsakt inte tillämpas (se, analogt, dom av den 28 februari 2012, *Inter-Environnement Wallonie och Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, punkt 47, och dom av den 28 juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 32).

57 I det nationella målet ska den hänskjutande domstolen pröva en talan om ogiltigförklaring och den vill få klarhet i huruvida den, samtidigt som den ogiltigförklarar de omtvistade nationella bestämmelserna, med hänsyn till de omständigheter som är aktuella i det nationella målet, kan förordna att verkningarna av dessa bestämmelser ska bestå under en övergångsperiod så att de kan ersättas av nya nationella bestämmelser som är förenliga med direktiv 2006/112.

58 Det kan i detta hänseende, för det första, påpekas att en sådan lösning, i det nationella målet, inte kan motiveras med att man vill begränsa riskerna för rättsosäkerhet till följd av den retroaktiva verkan av att dessa bestämmelser ogiltigförklaras.

59 Även om tvingande rättssäkerhetshänsyn i undantagsfall kan leda till att det företräde som en direkt tillämplig regel i unionsrätten har i förhållande till nationell rätt som strider mot denna skjuts upp, så kan detta inte ske i förevarande fall, eftersom den hänskjutande domstolen inte har åberopat uppgifter som styrker att det finns en specifik risk för rättsosäkerhet (se, analogt, dom av den 8 september 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 67).

60 Framför allt är det inte tillräckligt att enbart åberopa att det kan uppstå budgetmässiga och administrativa svårigheter till följd av en ogiltigförklaring av de bestämmelser som ifrågasatts i det nationella målet för att det ska anses föreligga övervägande rättssäkerhetshänsyn (se, analogt, dom av den 18 oktober 2012, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 44, och dom av den 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 111).

61 För det andra ska det, när det gäller det förhållandet att ogiltigförklaringen av dessa bestämmelser medför tillämpning av ett nationellt regelverk som gällde före dessa bestämmelser

och som är oförenligt med direktiv 2006/112, påpekas att domstolen har slagit fast att en nationell domstol undantagsvis kan tillåtas tillämpa en nationell bestämmelse som ger den behörighet att förordna att vissa rättsverkningar av en rättsakt som har ogiltigförklarats ska bestå, under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda. Ett av dessa villkor är att denna rättsakt utgör ett korrekt införlivande av en skyldighet enligt unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2012, Inter-Environnement Wallonie och Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, punkt 63, och dom av den 28 juli 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 43).

62 I det nationella målet förefaller det emellertid inte som om de ifrågasatta bestämmelserna utgör ett sådant korrekt införlivande.

63 Av detta följer att den tredje frågan ska besvaras enligt följande. Under sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet, kan en nationell domstol inte använda sig av en nationell bestämmelse enligt vilken den kan förordna att vissa verkningar av en rättsakt som har ogiltigförklarats ska bestå, i syfte att under en övergångsperiod upprätthålla verkan av nationella bestämmelser som den har konstaterat vara oförenliga med direktiv 2006/112, till dess att de bringats i överensstämmelse med detta direktiv, för att dels begränsa riskerna för rättsosäkerhet till följd av den retroaktiva verkan av denna ogiltigförklaring, dels undvika tillämpningen av ett nationellt system som gällde före dessa bestämmelser och som är oförenligt med det direktivet.

Rättegångskostnader

64 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:

- 1) **Artikel 132.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i bestämmelsen inte endast gäller för tjänster som utförs av personer som utövar medicinska eller paramedicinska yrken som regleras av lagstiftningen i den berörda medlemsstaten.**
- 2) **Artikel 98 i direktiv 2006/112, jämförd med punkterna 3 och 4 i bilaga III till det direktivet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som behandlar läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls i samband med ingrepp eller behandlingar av terapeutisk karaktär och läkemedel och medicintekniska produkter som tillhandahålls i samband med ingrepp eller behandlingar av rent estetisk karaktär på olika sätt, genom att dessa sistnämnda inte omfattas av den reducerade skattesats som gäller för de förstnämnda.**
- 3) **Under sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet, kan en nationell domstol inte använda sig av en nationell bestämmelse enligt vilken den kan förordna att vissa verkningar av en rättsakt som har ogiltigförklarats ska bestå, i syfte att under en övergångsperiod upprätthålla verkan av nationella bestämmelser som den har konstaterat vara oförenliga med direktiv 2006/112 till dess att de bringats i överensstämmelse med detta direktiv, för att dels begränsa riskerna för rättsosäkerhet till följd av den retroaktiva verkan av denna ogiltigförklaring, dels undvika tillämpningen av ett nationellt system som gällde före dessa bestämmelser och som är oförenligt med det**

direktivet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.