



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIILO JÄÄSKINEN
της 25ης Οκτωβρίου 2012¹

Υπόθεση C-360/11

**Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά**

Βασιλείου της Ισπανίας

«Παράβαση κράτους μέλους — Οδηγία 2006/112/EK — Σημεία 3 και 4 του παραρτήματος III — Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ — Παράδοση αγαθών στα οποία είναι δυνατή η εφαρμογή μειωμένων συντελεστών — Φαρμακευτικά προϊόντα που συνήθως χρησιμοποιούνται για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς ή κτηνιατρικούς — Ιατρικός εξοπλισμός, βοηθητικά όργανα και άλλες συσκευές που συνήθως χρησιμοποιούνται για την ανακούφιση ή την αντιμετώπιση αναπηριών, και προορίζονται αποκλειστικά για προσωπική χρήση από αναπήρους»

I – Εισαγωγή

1. Δυνάμει του ευρωπαϊκού δικαίου περί φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τα κράτη μέλη πρέπει να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στα φαρμακευτικά προϊόντα και σε ορισμένες ιατρικές συσκευές. Η Επιτροπή κίνησε την υπό κρίση διαδικασία λόγω παραβάσεως κατά του Βασιλείου της Ισπανίας καθότι θεωρεί ότι αυτό το κράτος μέλος έχει εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε ευρύτερες κατηγορίες προϊόντων σε σχέση με τα οριζόμενα στα σημεία 3 και 4 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)².

2. Το Βασίλειο της Ισπανίας διατείνεται ότι η προσφυγή λόγω παραβάσεως πρέπει να απορριφθεί. Φρονεί ότι οι κατηγορίες προϊόντων και υπηρεσιών στο παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ δεν καθορίζονται κατά τρόπο αρκούντως σαφή, ώστε να μπορεί να κινηθεί διαδικασία λόγω παραβάσεως κράτους μέλους.

II – Νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

3. Το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

² — ΕΕ L 347, σ. 1.

4. Το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ, υπό το τμήμα 2 που επιγράφεται «μειωμένοι συντελεστές», ορίζει ότι:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III.

[...]»

5. Το σημείο 3 του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ («κατηγορία 3») καλύπτει τις ακόλουθες παροχές υπηρεσιών:

«τα φαρμακευτικά προϊόντα που συνήθως χρησιμοποιούνται για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς ή κτηνιατρικούς καθώς και τα προϊόντα για την αντισύλληψη και για τη γυναικεία υγιεινή προστασία».

6. Το σημείο 4 του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ («κατηγορία 4») καλύπτει την παράδοση των ακόλουθων αγαθών και την παροχή των ακόλουθων υπηρεσιών:

«ο ιατρικός εξοπλισμός, τα βοηθητικά όργανα και οι άλλες συσκευές που συνήθως χρησιμοποιούνται για την ανακούφιση ή την αντιμετώπιση αναπηριών, εφόσον προορίζονται αποκλειστικά για προσωπική χρήση από αναπήρους, περιλαμβανομένης της επισκευής των προϊόντων αυτών, καθώς και η παράδοση παιδικών καθισμάτων αυτοκινήτων».

Το ισπανικό δίκαιο

7. Το άρθρο 91, παράγραφος 1.1., πέμπτο και έκτο εδάφιο, του Ley española del IVA (ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ)³ προβλέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παράδοση των ακόλουθων αγαθών:

«5. Φάρμακα για κτηνιατρική χρήση και φαρμακευτικές ουσίες που χρησιμοποιούνται κατά συνήθη και πρόσφορο τρόπο στην παρασκευή φαρμάκων.

6. Συσκευές και πρόσθετα εξαρτήματα, συμπεριλαμβανομένων των γυαλιών με διορθωτικούς φακούς και φακών επαφής που, κατ' αντικειμενική κρίση, χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως προς ανακούφιση σωματικών αναπηριών ανθρώπων και ζώων, συμπεριλαμβανομένων κινητικών και επικοινωνιακών περιορισμών.

Ιατρικές συσκευές, υλικό, εξοπλισμός ή όργανα που, κατ' αντικειμενική κρίση, μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για την πρόληψη, διάγνωση, αγωγή, ανακούφιση από τα συμπτώματα και θεραπεία ασθενειών ή παθήσεων ανθρώπων ή ζώων.

Στην κατηγορία αυτή δεν εμπίπτουν καλλυντικά προϊόντα ή προϊόντα σωματικής υγιεινής, εκτός από σερβιέτες, ταμπόν και σερβιετάκια.»

8. Το άρθρο 91, παράγραφος 2.1, τρίτο εδάφιο, του ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή στις παραδόσεις των ακόλουθων αγαθών:

«Φάρμακα για ανθρώπινη χρήση, καθώς και φαρμακευτικές ουσίες και ενδιάμεσα προϊόντα, τα οποία χρησιμοποιούνται κατά συνήθη και πρόσφορο τρόπο στην παρασκευή φαρμάκων.»

3 — Νόμος 37/1992.

III – Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

9. Με το από 22 Μαρτίου 2010 έγγραφο η Επιτροπή ενημέρωσε το Βασίλειο της Ισπανίας ότι θεωρεί ότι το καθεστώς μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 91, παράγραφος 1.1., πέμπτο και έκτο εδάφιο, και στο άρθρο 91, παράγραφος 2.1, τρίτο εδάφιο, του ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ αντιβαίνει προς τις υποχρεώσεις που υπέχει το Βασίλειο της Ισπανίας από την οδηγία ΦΠΑ.

10. Το Βασίλειο της Ισπανίας απάντησε στις 28 Μαΐου 2010 ότι θεωρεί ότι οι ισπανικές διατάξεις περί μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ συνάδουν με την οδηγία ΦΠΑ.

11. Η Επιτροπή δεν έκρινε ικανοποιητικά τα επιχειρήματα που προέβαλε το Βασίλειο της Ισπανίας και στις 25 Νοεμβρίου 2010 εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη, ζητώντας από το Βασίλειο της Ισπανίας να λάβει τα κατάλληλα μέτρα εντός της προς τούτο ταχθείσας προθεσμίας.

12. Δεδομένου ότι το Βασίλειο της Ισπανίας ενέμεινε στη θέση που είχε διατυπώσει στην αιτιολογημένη γνώμη του, κατά την οποία οι ισπανικές διατάξεις περί αγαθών στα οποία εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως.

IV – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

13. Με το δικόγραφο της 8ης Ιουλίου 2011, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ σε συνδυασμό με το παράρτημα III αυτής, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις ακόλουθες κατηγορίες αγαθών:

- 1) σε φαρμακευτικές ουσίες που χρησιμοποιούνται κατά συνήθη και πρόσφορο τρόπο στην παρασκευή φαρμάκων (άρθρο 91, παράγραφος 1.1., πέμπτο εδάφιο, και 2.1, τρίτο εδάφιο, του ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ).
- 2) στις ιατρικές συσκευές, υλικά, εξοπλισμό ή όργανα που, κατ' αντικειμενική κρίση, μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για την πρόληψη, διάγνωση, αγωγή, ανακούφιση από τα συμπτώματα και θεραπεία ασθενειών ή παθήσεων ανθρώπων ή ζώων, αλλά δεν «χρησιμοποιούνται συνήθως για την ανακούφιση ή την περίθαλψη αναπήρων, ούτε προορίζονται αποκλειστικά για προσωπική χρήση από αναπήρους» (άρθρο 91, παράγραφος 1.1., έκτο εδάφιο, του ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ).
- 3) σε συσκευές και εξαρτήματα που χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως προς αποκατάσταση σωματικών αναπηριών των ζώων (άρθρο 91, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, του ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ).
- 4) σε συσκευές και εξαρτήματα που χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως προς αποκατάσταση ανθρώπινων σωματικών αναπηριών αλλά δεν προορίζονται αποκλειστικά για προσωπική χρήση από αναπήρους, υπό τη συνήθη του όρου αυτού έννοια, δηλαδή υπό έννοια διαφορετική και στενότερη του όρου «ασθενής» (άρθρο 91, παράγραφος 1.1., έκτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, του ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ).

14. Η Επιτροπή ζητεί, επίσης, να καταδικαστεί το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

V – Παραδεκτό

15. Χωρίς να προτείνει επισήμως ένσταση απαραδέκτου, το Βασίλειο της Ισπανίας τόνισε, στο υπόμνημα απαντήσεώς του προς την προσφυγή της Επιτροπής, ότι η Επιτροπή ενέταξε πράγματι στην προσφυγή της μια επιπρόσθετη αιτίαση σχετικά με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή στα «ενδιάμεσα προϊόντα», χωρίς να την έχει προβάλει κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία.

16. Στον βαθμό που δεν προτάθηκε ένσταση απαραδέκτου, θα επιχειρήσω να αναλύσω τις αιτιάσεις της Επιτροπής όπως διατυπώθηκαν στο δικόγραφο της προσφυγής που κατατέθηκε στο Δικαστήριο. Επιπλέον, θεωρώ ότι η ένταξη ή η εξαίρεση του όρου «ενδιάμεσο προϊόν» στο/από το πεδίο εφαρμογής της προσφυγής λόγω παραβάσεως δεν ασκεί καμία επιρροή στην έκβαση της δίκης.

VI – Νομική εκτίμηση

A – Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

17. Επιβάλλεται ευθύς εξ αρχής η υπόμνηση ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Ένωσης «θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής»⁴. Αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι επιτρέπεται η θέσπιση και διατήρηση σε ισχύ συντελεστών ΦΠΑ χαμηλότερων από τον κανονικό αρκεί να μην παραβιάζεται η εγγενής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας⁵.

18. Πρέπει επίσης να σημειωθεί εκ προοιμίου ότι το καθεστώς μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ συνιστά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα που επιτάσσει την εφαρμογή του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι παρεκκλίνουσες από γενική αρχή διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς και τούτο ισχύει επίσης στην περίπτωση των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ⁶.

19. Λαμβανομένων υπόψη των ως άνω εκτιμήσεων, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, όσο περισσότερες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών υπόκεινται σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ ή απαλλάσσονται εξ ολοκλήρου από την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, τόσο σημαντικότερο είναι να ορίζονται σαφώς οι κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών ως προς τις οποίες προβλέπεται εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ ή απαλλαγή. Είναι δυνατό να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ μόνο στην παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των κατηγοριών του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ. Δεδομένου ότι πρόκειται για παρεκκλίσεις, το πεδίο εφαρμογής τους πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς.

20. Το Βασίλειο της Ισπανίας δεν αμφισβητεί τη θέση της Επιτροπής ότι οι κατηγορίες 3 και 4 πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, αλλά υποστηρίζει ότι, στον βαθμό που οι χρησιμοποιούμενοι στις διατάξεις αυτές όροι δεν ορίζονται σε επίπεδο δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν είναι σαφές ποια προϊόντα εμπίπτουν στις προαναφερθείσες κατηγορίες. Κατά το Βασίλειο της Ισπανίας, τούτο καθιστά αναγκαία την ερμηνεία τους βάσει του εθνικού ρυθμιστικού πλαισίου για την υγεία.

4 — Βλ. έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας ΦΠΑ.

5 — Βλ. απόφαση της 3ης Απριλίου 2008, C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (Συλλογή 2008, σ. I-1817, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

6 — Βλ. απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-83/99, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2001, σ. I-445, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και, πιο πρόσφατα, απόφαση της 18ης Μαρτίου 2010, C-3/09, Erotic Center (Συλλογή 2010, σ. I-2361, σκέψη 15).

21. Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι από την ανάγκη τόσο της ενιαίας εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όσο και της εφαρμογής της αρχής της ισότητας προκύπτει ότι στο περιεχόμενο μιας διατάξεως του δικαίου της Ένωσης η οποία δεν παραπέμπει ρητώς στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της εννοίας και του περιεχομένου της πρέπει κανονικά να δίδεται, σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση, αυτοτελής και ενιαία ερμηνεία, η οποία πρέπει να ανευρίσκεται με βάση τα συμφραζόμενα της διατάξεως και τον σκοπό που επιδιώκει η σχετική κανονιστική ρύθμιση⁷.

22. Οι χρησιμοποιούμενοι στις κατηγορίες 3 και 4 όροι αποτελούν μέρος των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης που δεν παραπέμπουν στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της εννοίας και του περιεχομένου τους⁸. Εντούτοις, δεδομένου ότι οι κοινωνικοπολιτικοί σκοποί του συστήματος μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ δεν μπορούν να επιτευχθούν αν δεν λαμβάνονται υπόψη οι ιδιαιτερότητες των κρατών μελών, ο δεσμευτικός χαρακτήρας των ορισμών που δίνονται στο πλαίσιο των εθνικών συστημάτων μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε εθνικές διατάξεις σε άλλους τομείς μπορεί, ως τέτοιος, να θεωρηθεί δικαιολογημένος και ενδεχομένως εύλογος, υπό τον όρο ότι οι συγκεκριμένοι ορισμοί δεν διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ που συνιστούν εξαίρεση από το γενικό σύστημα.

23. Στο πλαίσιο αυτό υπενθυμίζεται ότι το σύστημα μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ δεν εκφράζει την πρόθεση παντελούς περιορισμού της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών κατά τον καθορισμό των αγαθών και υπηρεσιών επί των οποίων μπορεί να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ. Τούτο οφείλεται τουλάχιστον εν μέρει στον αδύνατο και αναποτελεσματικό χαρακτήρα του εγχειρήματος να εκπονηθούν λεπτομερείς κατάλογοι αγαθών και υπηρεσιών σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης.

24. Η πρόθεση αυτή καθίσταται πράγματι εμφανής σε έκθεση με αντικείμενο την επανεξέταση του πεδίου εφαρμογής του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας ΦΠΑ⁹, στην οποία η Επιτροπή αναφέρθηκε περιληπτικώς στο ιστορικό υπόβαθρο των κατηγοριών του παραρτήματος ως εξής:

«Αντί ατέρμονων συζητήσεων σχετικά με το αν ένα αγαθό ή υπηρεσία πρέπει ή όχι να συμπεριληφθεί σε μια κατηγορία, κρίθηκε απλώς απαραίτητο το Συμβούλιο να χαράξει σε αδρές γραμμές το περίγραμμα ενός ευρύ ορισμού για κάθε κατηγορία σε κοινοτικό επίπεδο (ήτοι ουσιαστικά να αποφασίσει τι εξέφευγε του πεδίου εφαρμογής κάθε κατηγορίας). Συνεπώς, υπό τον όρο ότι θα τηρούσε τον εν λόγω γενικό ορισμό (ήτοι, αποφεύγοντας τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής μιας κατηγορίας) κάθε κράτος μέλος μπορούσε να ορίσει, στο πλαίσιο της εκτελεστικής του νομοθεσίας, ελεύθερα τις κατηγορίες αναλόγως των ομάδων αγαθών ή υπηρεσιών που επιθυμούσε να φορολογήσει με μειωμένο συντελεστή.»¹⁰

25. Για τον λόγο αυτό συνάγεται το συμπέρασμα ότι το γεγονός ότι το πεδίο εφαρμογής και η έννοια των κατηγοριών 3 και 4 σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, λαμβανομένου υπόψη του γράμματος, του πλαισίου στο οποίο εντάσσονται και της τελολογίας των διατάξεων¹¹, δεν αποκλείει τη δυνατότητα των κρατών μελών να καθορίσουν τα μεμονωμένα προϊόντα στα οποία εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ, υπό τον όρο φυσικά ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των κατηγοριών 3 και 4.

7 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark (Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Κατά το άρθρο 100 της οδηγίας ΦΠΑ, με βάση έκθεση της Επιτροπής, το Συμβούλιο επανεξετάζει ανά διετία το πεδίο εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών και αποφασίζει την τροποποίηση του καταλόγου αγαθών και υπηρεσιών του παραρτήματος III.

9 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Το παράρτημα Η της έκτης οδηγίας ΦΠΑ κατέστη παράρτημα III, της οδηγίας ΦΠΑ, χωρίς να τροποποιηθεί το γράμμα των σημείων 3 και 4.

10 — Βλ. έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 4, και 28, παράγραφος 2, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [COM(94) 584 τελικό, σ. 14].

11 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση NCC Construction Danmark (σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26. Θα αναλύσω το πεδίο εφαρμογής των κατηγοριών 3 και 4 ακολουθώντας τη σειρά κατά την οποία η Επιτροπή διατύπωσε τις αιτιάσεις της στην υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως.

Πρώτη αιτίαση: φαρμακευτικές ουσίες που χρησιμοποιούνται κατά συνήθη και πρόσφορο τρόπο στην παρασκευή φαρμάκων

27. Η πρώτη αιτίαση στην οποία η Επιτροπή βασίζει την προσφυγή της συνίσταται στο ότι η οδηγία περί ΦΠΑ αποκλείει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε φαρμακευτικές ουσίες που χρησιμοποιούνται κατά συνήθη και πρόσφορο τρόπο στην παρασκευή φαρμάκων, όπως προβλέπεται στο άρθρο 91, παράγραφοι 1.1, πέμπτο εδάφιο, και 2.1., τρίτο εδάφιο, του ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ.

28. Κατά την Επιτροπή, η κατηγορία 3 παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε αγαθά που πληρούν δύο προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για «φαρμακευτικά προϊόντα» και, δεύτερον, τα προϊόντα αυτά «πρέπει να χρησιμοποιούνται συνήθως για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς ή κτηνιατρικούς».

29. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι οι φαρμακευτικές ουσίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της κατηγορίας 3, διότι δεν είναι τελικά προϊόντα και για τον λόγο αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι «χρησιμοποιούνται κατά συνήθη και πρόσφορο τρόπο στην παρασκευή φαρμακευτικών προϊόντων». Η Επιτροπή διατείνεται ότι στις περιπτώσεις στις οποίες πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να συμπεριληφθούν στις κατηγορίες του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ και οι ουσίες που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή αγαθών, υπάρχει σχετικώς ρητή πρόβλεψη. Για παράδειγμα, η κατηγορία 1 του παραρτήματος III περιλαμβάνει, πέραν από «τρόφιμα», «τα ζώντα ζώα, τους σπόρους, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων».

30. Το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει ότι οι φαρμακευτικές ουσίες είναι φαρμακευτικά προϊόντα κατά την έννοια της κατηγορίας 3. Το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει ότι, ελλείψει ορισμού σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης, είναι δικαιολογημένη η παραπομπή στον ορισμό σε επίπεδο εθνικού δικαίου. Η έννοια που έχει ο όρος «φαρμακευτική ουσία» στον ισπανικό νόμο περί ΦΠΑ προέρχεται από έναν ισπανικό νόμο (νόμος 25/1990) ο οποίος έχει εν τω μεταξύ καταργηθεί. Οι ισπανικές αρχές ισχυρίζονται ότι η συγκεκριμένη έννοια διαφέρει από την έννοια των πρώτων υλών [materias primas], που χρησιμοποιεί ο εν ισχύ νόμος (νόμος 29/2006), στην παράδοση των οποίων δεν τυγχάνει εφαρμογής μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.

31. Συμφωνώ με τον τρόπο κατά τον οποίο ερμηνεύει η Επιτροπή τα κριτήρια προσδιορισμού των αγαθών στα οποία μπορεί να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ δυνάμει της κατηγορίας 3. Κατά συνέπεια, το πρώτο ζήτημα που τίθεται είναι αν οι φαρμακευτικές ουσίες που χρησιμοποιούνται κατά συνήθη και πρόσφορο τρόπο στην παρασκευή φαρμάκων είναι φαρμακευτικά προϊόντα.

32. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η έννοια του φαρμακευτικού προϊόντος πρέπει να εξομοιωθεί με αυτή του φαρμάκου, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 της οδηγίας 2001/83/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 6ης Νοεμβρίου 2001, περί κοινοτικού κώδικος για τα φάρμακα που προορίζονται για ανθρώπινη χρήση¹², ως εξής:

«Κάθε ουσία ή σύνθεση ουσιών που χαρακτηρίζεται ως έχουσα θεραπευτικές ή προληπτικές ιδιότητες έναντι ασθενειών ανθρώπων.

12 — ΕΕ L 311, σ. 67.

Κάθε ουσία ή σύνθεση ουσιών που δύναται να χορηγηθεί σε άνθρωπο, προς τον σκοπό να γίνει ιατρική διάγνωση ή να αποκατασταθούν, να βελτιωθούν ή να τροποποιηθούν φυσιολογικές [οργανικές] λειτουργίες.»

33. Οι περισσότερες γλωσσικές αποδόσεις χρησιμοποιούν διαφορετικούς όρους στην κατηγορία 3 και το άρθρο 1 της οδηγίας 2001/83¹³. Εντούτοις, η Επιτροπή τονίζει ότι στις γερμανικές αποδόσεις χρησιμοποιείται ο όρος «Arzneimittel» σε αμφότερες τις διατάξεις. Πρόκειται πράγματι για όρο στενότερο έναντι του όρου «φαρμακευτικό προϊόν», αλλά συνιστά μάλλον εξαίρεση από τη γενικότερη τάση να χρησιμοποιούνται διαφορετικοί όροι.

34. Θεωρώ ότι είναι προφανές ότι τα φάρμακα είναι φαρμακευτικά προϊόντα, αλλά διατηρώ επιφυλάξεις ως προς το αν είναι σκόπιμο να θεωρηθεί ότι ισχύει και το αντίστροφο, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή. Οι δύο οδηγίες επιδιώκουν διαφορετικούς σκοπούς, και ελλείψει ρητής παραπομπής στον ορισμό άλλης οδηγίας, δεν θα επιχειρήσω να τις συσχετίσω.

35. Επιπλέον, ο ορισμός του φαρμάκου στο άρθρο 1 της οδηγίας 2001/83 συναρτά την έννοια προς την ιατρική περίθαλψη ανθρώπων. Εξάλλου, η έννοια «φαρμακευτικό προϊόν» στην κατηγορία 3 καλύπτει και την κτηνιατρική χρήση. Φρονώ ότι ο όρος «φαρμακευτικό προϊόν» της κατηγορίας 3 είναι ευρύτερος του όρου «φάρμακο», όπως ορίζεται στην οδηγία 2001/83.

36. Το δεύτερο κριτήριο, κατά το οποίο τα προϊόντα πρέπει «συνήθως να χρησιμοποιούνται για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς ή κτηνιατρικούς» είναι, κατ' εμέ, το κρισιμότερο, προκειμένου να κριθεί αν η κατηγορία 3 αποκλείει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε φαρμακευτικές ουσίες που χρησιμοποιούνται κατά συνήθη και πρόσφορο τρόπο στην παρασκευή φαρμάκων.

37. Το γράμμα της κατηγορίας 3 συναρτά τον ορισμό της έννοιας του φαρμάκου προς τη χρήση του. Επισημαίνει ότι τα φαρμακευτικά προϊόντα έχουν φτάσει σε ορισμένο στάδιο στο πλαίσιο της διαδικασίας παρασκευής τους στο οποίο μπορούν πλέον να χρησιμοποιηθούν «για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς ή κτηνιατρικούς». Ο ορισμός του συγκεκριμένου σταδίου ωριμάνσεως επίσης αντανακλά τους σκοπούς του συστήματος του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.

38. Με τον φόρο προστιθέμενης αξίας σκοπείται η φορολόγηση προϊόντων που προορίζονται για προσωπική κατανάλωση και, ως τέτοιος, επιβαρύνει, σε τελική ανάλυση, τον τελικό καταναλωτή¹⁴. Με το σύστημα μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ επιδιώκεται η απάμβλυνση των επιπτώσεων του ΦΠΑ στους τελικούς καταναλωτές όσον αφορά προϊόντα που θεωρούνται είδη πρώτης ανάγκης, όπως τα φαρμακευτικά προϊόντα και ο ιατρικός εξοπλισμός για άτομα με ειδικές ανάγκες¹⁵.

39. Θεωρώ ότι είναι προφανές ότι οι φαρμακευτικές ουσίες που χρησιμοποιούνται στην παρασκευή φαρμακευτικών προϊόντων δεν είναι δυνατό να πωλούνται αυτές καθεαυτές στους τελικούς καταναλωτές, παρά μόνον ως συστατικά του τελικού προϊόντος. Εντούτοις, στον βαθμό που τέτοιου είδους φαρμακευτικές ουσίες επίσης «χρησιμοποιούνται συνήθως για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς ή κτηνιατρικούς» και διατίθενται στο εμπόριο, προκειμένου να τις αγοράσουν οι καταναλωτές, δεν υπάρχει λόγος να μην εφαρμοστεί σε αυτές μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.

13 — Για παράδειγμα, στην αγγλική «pharmaceutical product» και «medicinal product», στη γαλλική «produits pharmaceutiques» και «medicament», στην ιταλική «prodotti farmaceutici» και «medicinale».

14 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 3ης Μαΐου 2012, C-520/10, Lebara (σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

15 — Βλ. για παράδειγμα, απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, C-481/98, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-3369, σκέψη 32).

40. Είναι επίσης προφανές ότι, αν εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ σε φαρμακευτικά προϊόντα, εφαρμόζεται σε αυτά ανεξαρτήτως της φαρμακευτικής τους μορφής και της ποσολογίας τους. Η φορολογική ουδετερότητα επιβάλλει την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή σε παρεμφερή αγαθά μεταξύ των οποίων υπάρχει ανταγωνισμός, προκειμένου να εξαλειφθούν τυχόν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Διαφορές συνιστάμενες απλώς στη μορφή υπό την οποία αυτά πωλούνται, για παράδειγμα αν πρόκειται για χάπι ή σιρόπι, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν διαφορετική μεταχείριση ως προς τον ΦΠΑ.

41. Για τον λόγο αυτό, είναι προφανές, κατ' εμέ, ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε φαρμακευτικές ουσίες που χρησιμοποιούνται κατά συνήθη και πρόσφορο τρόπο στην παρασκευή φαρμάκων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνάδει με την οδηγία ΦΠΑ, εκτός και αν «χρησιμοποιούνται συνήθως για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς ή κτηνιατρικούς» και διατίθενται προς πώληση στην αγορά.

42. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι η πρώτη αιτίαση της Επιτροπής πρέπει να γίνει δεκτή.

Δεύτερη αιτίαση: ιατρικές συσκευές, υλικά, εξοπλισμός ή όργανα που χρησιμοποιούνται μόνο για την πρόληψη, διάγνωση, αγωγή, ανακούφιση από τα συμπτώματα και θεραπεία ασθενειών ή παθήσεων ανθρώπων ή ζώων

43. Με τη δεύτερη αιτίαση που διατύπωσε στην προσφυγή της, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε ιατρικές συσκευές, υλικά, εξοπλισμό ή όργανα που χρησιμοποιούνται μόνο για την πρόληψη, διάγνωση, αγωγή, ανακούφιση από τα συμπτώματα και θεραπεία ασθενειών ή παθήσεων ανθρώπων ή ζώων, που όμως δεν «χρησιμοποιούνται συνήθως για την ανακούφιση ή την αντιμετώπιση αναπηριών, και προορίζονται αποκλειστικά για προσωπική χρήση από αναπήρους», δυνάμει του άρθρου 91, παράγραφος 1.1., έκτο εδάφιο, του ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ, δεν συνάδει με την οδηγία ΦΠΑ, επειδή τα προϊόντα αυτά δεν υπάγονται στις κατηγορίες 3 και 4.

44. Όσον αφορά την κατηγορία 4, το επιχείρημα της Επιτροπής είναι διττό. Πρώτον, ο ιατρικός εξοπλισμός που χρησιμοποιείται για κτηνιατρικούς σκοπούς δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της κατηγορίας 4, η οποία καλύπτει ιατρικό εξοπλισμό, βοηθητικά όργανα και συσκευές για αποκλειστική χρήση από ανθρώπους. Δεύτερον, η κατηγορία 4 αφορά προσωπική αποκλειστικώς χρήση, αποκλεισμένης επομένως της γενικής χρήσεως.

45. Το Βασίλειο της Ισπανίας ισχυρίζεται ότι ο όρος «φαρμακευτικό προϊόν», χρήση του οποίου γίνεται στην κατηγορία 3, καλύπτει και τον ιατρικό εξοπλισμό, επειδή στο άρθρο 168 ΣΛΕΕ έχουν εξομοιωθεί οι όροι «φάρμακο» και «μηχανήματα για ιατρική χρήση» προς τον σκοπό προστασίας της δημόσιας υγείας, γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι πρέπει να αναγνωρίζεται η ίδια προστασία σε αμφότερα¹⁶. Κατά το Βασίλειο της Ισπανίας, η ερμηνεία αυτή δεν καθιστά την κατηγορία 4 άνευ σημασίας, επειδή αφορά μια πολύ συγκεκριμένη χρήση ιατρικών συσκευών η οποία δεν καλύπτεται από τον όρο «φαρμακευτικό προϊόν», χρήση του οποίου γίνεται στην κατηγορία 3. Συνεπώς, η συμπερίληψη στην κατηγορία 3 ιατρικών μηχανημάτων που δεν προορίζονται για ειδική χρήση, αλλά «χρησιμοποιούνται συνήθως για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς ή κτηνιατρικούς» δεν συνιστά, κατά το Βασίλειο της Ισπανίας, αντίφαση.

16 — Το άρθρο 168, παράγραφος 4, εδάφιο γ', ΣΛΕΕ απαριθμεί τα «μέτρα για τον καθορισμό υψηλών προδιαγραφών ποιότητας και ασφάλειας για τα φάρμακα και τα μηχανήματα που προορίζονται για ιατρική χρήση» ως μέσα για την επίτευξη των σκοπών του άρθρου 168.

46. Η διασταλτική ερμηνεία των φαρμακευτικών προϊόντων που υιοθέτησε το Βασίλειο της Ισπανίας είχε ως συνέπεια η ισπανική φορολογική αρχή (Dirección General de Tributos, στο εξής: DGT) να εφαρμόζει συντελεστή ΦΠΑ 8 %, παραδείγματος χάρη, σε συσκευές για τη μέτρηση της αρτηριακής πίεσης, θερμόμετρα, βελόνες βελονισμού και υλικό, γάντια, μάσκες, ρόμπες και καλύμματα για ιατρική χρήση.

47. Καταρχάς, πρέπει να συμφωνήσω με τη γνώμη της Επιτροπής ότι το άρθρο 168 ΣΛΕΕ δεν ασκεί εν προκειμένω επιρροή, καθότι στη διάταξη γίνεται μνεία αποκλειστικώς της ποιότητας και της ασφάλειας των φαρμάκων και των ιατρικών μηχανημάτων.

48. Όσον αφορά το επιχείρημα του Βασιλείου της Ισπανίας ότι στα φαρμακευτικά προϊόντα συμπεριλαμβάνονται και ιατρικά μηχανήματα που δεν καλύπτονται από την κατηγορία 4, φρονώ ότι η διατύπωση και η δομή των κατηγοριών 3 και 4 είναι σαφείς. Πράγματι, αν τα φαρμακευτικά προϊόντα προορίζονταν να καλύψουν και ιατρικές συσκευές πέραν των απαριθμούμενων στην κατηγορία 4, θα ήταν πιο απλό να υπάρχει μία μόνον κατηγορία καλύπτουσα όλα τα «φαρμακευτικά προϊόντα», συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής χρήσεως της κατηγορίας 4, και όχι δύο διακριτές ειδικότερες κατηγορίες.

49. Οι περισσότερες γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας ΦΠΑ χρησιμοποιούν μια λέξη η οποία προέρχεται από τη λατινική λέξη *pharmaceuticus*, και συναρτά την κατηγορία 3 προς τα «φάρμακα». Για τον λόγο αυτό, το αποφασιστικής σημασίας κριτήριο προκειμένου να προσδιορισθεί ποια προϊόντα εμπίπτουν ή όχι στην κατηγορία αυτή είναι η χημική ή βιοχημική¹⁷ σύσταση των προϊόντων, και όχι απλώς η χρήση τους προς τον σκοπό της προλήψεως, διαγνώσεως, θεραπείας ή ανακουφίσεως ασθενειών.

50. Κατά το γράμμα της κατηγορίας 4 πρέπει να πληρούται το ακόλουθο κριτήριο, προκειμένου να είναι δυνατή η εφαρμογή του μειωμένου ΦΠΑ στον ιατρικό εξοπλισμό: τα προϊόντα αυτά πρέπει «να προορίζονται αποκλειστικά για προσωπική χρήση από αναπήρους». Είναι δυνατή η διατύπωση δύο παρατηρήσεων ως προς τη συγκεκριμένη διατύπωση: πρώτον, η κατηγορία 4 αφορά ιατρικά μηχανήματα που χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς από ανθρώπους, χωρίς να γίνεται αναφορά σε κτηνιατρική χρήση. Δεύτερον, η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε ιατρικά μηχανήματα επιφυλάσσεται στις περιπτώσεις «αποκλειστικώς *προσωπικής* χρήσεως», εξαιρουμένης της γενικής χρήσεως.

51. Μπορεί να υποτεθεί ότι, αν πρόθεση του νομοθέτη ήταν να συμπεριλάβει και τον ιατρικό εξοπλισμό για κτηνιατρική χρήση, όπως συνέβη στην περίπτωση των φαρμακευτικών προϊόντων της κατηγορίας 3, θα τα είχε συμπεριλάβει ρητώς στην κατηγορία 4. Συνεπώς, είναι προφανές ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε ιατρικά μηχανήματα, υλικό, εξοπλισμό και συσκευές που χρησιμοποιούνται για τη διάγνωση και τη θεραπεία ασθενειών σε ζώα δεν συνάδει με την οδηγία ΦΠΑ.

52. Είναι εξίσου προφανές από το γράμμα της κατηγορίας 4 ότι από τη συγκεκριμένη κατηγορία αποκλείονται ο ιατρικός εξοπλισμός γενικής χρήσεως, τα βοηθητικά όργανα και οι άλλες συσκευές που χρησιμοποιούνται στην υγειονομική περίθαλψη για την πρόληψη ή διάγνωση ασθενειών, παραδείγματος χάρη, από ιατρούς και νοσοκόμες, σε νοσοκομεία ή κλινικές. Αποκλείεται η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε οποιαδήποτε φαρμακευτικό προϊόν γενικής χρήσεως, ακόμη και αν ο όρος ερμηνευτεί διασταλτικώς, όπως εισηγείται το Βασίλειο της Ισπανίας. Δεν φαίνεται να υπάρχουν στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις φραστικές παραλλαγές όσον αφορά την απαίτηση ο εξοπλισμός να προορίζεται για προσωπική χρήση¹⁸.

17 — Υπενθυμίζω ότι στις θεραπείες ασθενειών με υποκατάστατα όπως ο υποθυρεοειδισμός και ο ινσουλινεξαρτώμενος διαβήτης χρησιμοποιούνταν ζωικές ορμόνες πριν οι εξελίξεις στον τομέα της βιοτεχνολογίας καταστήσουν δυνατή την παρασκευή ανθρώπινων ορμονών.

18 — Για παράδειγμα, η ισπανική εκδοχή του σημείου 4 του παραρτήματος III χρησιμοποιεί τον όρο «uso personal y exclusive».

53. Όπως έχει σημειωθεί ανωτέρω, η τελολογία της κατ' εξαίρεση εφαρμογής μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ είναι κοινωνικοπολιτικού χαρακτήρα και έγκειται στη μείωση της επιβαρύνσεως των καταναλωτών στην περίπτωση των προϊόντων που θεωρούνται είδη πρώτης ανάγκης. Δεν συνάδει με τον σκοπό αυτό η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε αγαθά που χρησιμοποιούν επαγγελματίες στον τομέα της παροχής ιατρικής περιθάλψεως, η παροχή των οποίων είναι δυνατό, με τη σειρά της, να απαλλάσσεται από ΦΠΑ βάσει του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ.

54. Επομένως, φρονώ ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην προμήθεια ιατρικών συσκευών, υλικού, εξοπλισμού και οργάνων τα οποία, κατ' αντικειμενική κρίση, μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για την πρόληψη, διάγνωση, αγωγή, ανακούφιση από τα συμπτώματα και θεραπεία ασθενειών ή παθήσεων ανθρώπων ή ζώων, αλλά τα οποία δεν «χρησιμοποιούνται συνήθως για την ανακούφιση ή την αντιμετώπιση αναπηριών, εφόσον προορίζονται αποκλειστικά για προσωπική χρήση από αναπήρους» δεν καλύπτεται από το πεδίο εφαρμογής των κατηγοριών 3 και 4.

55. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι η δεύτερη αιτίαση της Επιτροπής πρέπει να γίνει δεκτή.

Δ – Τρίτη αιτίαση: συσκευές και εξαρτήματα που χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως προς αποκατάσταση σωματικών αναπηριών των ζώων

56. Η τρίτη αιτίαση που διατύπωσε η Επιτροπή στην προσφυγή της λόγω παραβάσεως κράτους μέλους αφορά την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε συσκευές και εξαρτήματα που χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως προς αποκατάσταση σωματικών αναπηριών των ζώων. Τούτο, κατά την Επιτροπή, δεν συνάδει με την κατηγορία 4, διότι στην εν λόγω διάταξη δεν γίνεται μνεία σε ζώα. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ούτε η ισπανική διάταξη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της κατηγορίας 3, καθότι τέτοιου είδους αγαθά δεν συνιστούν φαρμακευτικά προϊόντα.

57. Το Βασίλειο της Ισπανίας διατείνεται ότι οι ιατρικές και κτηνιατρικές συσκευές είναι φαρμακευτικά προϊόντα κατά την έννοια της κατηγορίας 3.

58. Το γράμμα της κατηγορίας 4 που καλύπτει ιατρικό εξοπλισμό, συσκευές και άλλα εξαρτήματα δεν κάνει λόγο για κτηνιατρική χρήση τέτοιου είδους οργάνων. Δεδομένου ότι στην κατηγορία 3 γίνεται ρητή μνεία στην κτηνιατρική χρήση, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι, αν πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να συμπεριλάβει τον εξοπλισμό για την ανακούφιση και την αποκατάσταση αναπηριών των ζώων, τότε η κατηγορία 4 θα είχε διατυπωθεί κατά τρόπο ώστε να αποτυπώνει την πρόθεση αυτή.

59. Περαιτέρω, λαμβανομένου υπόψη ότι και σε άλλους τομείς του συστήματος ΦΠΑ γίνεται διάκριση μεταξύ κτηνιατρικής και ιατρικής¹⁹, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε συσκευές και εξαρτήματα που χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως προς αποκατάσταση σωματικών αναπηριών των ζώων δεν συνάδει με την οδηγία ΦΠΑ.

60. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι η τρίτη αιτίαση της Επιτροπής πρέπει να γίνει δεκτή.

19 — Στην υπόθεση της 2ας Φεβρουαρίου 1989, 122/87, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1989, σ. 2685), το Δικαστήριο έκρινε ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν οι κτηνίατροι δεν μπορούν να απαλλαγούν από ΦΠΑ, μολονότι οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, απαλλάσσονται.

Ε – Τέταρτη αιτίαση: συσκευές και εξαρτήματα που χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως προς αποκατάσταση σωματικών αναπηριών των ανθρώπων, αλλά δεν προορίζονται αποκλειστικώς για προσωπική χρήση «από αναπήρους»

61. Με την τέταρτη αιτίαση η Επιτροπή θεωρεί ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε ιατρικές συσκευές και εξοπλισμό που χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως προς αποκατάσταση σωματικών αναπηριών των ανθρώπων, αλλά δεν προορίζονται αποκλειστικώς για προσωπική χρήση «από αναπήρους» δεν συνάδει με την οδηγία ΦΠΑ, επειδή η κατηγορία 4 δεν καλύπτει προοριζόμενο για γενική χρήση ιατρικό εξοπλισμό. Η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι οι ισπανικές αρχές ερμηνεύουν τον όρο «ανάπηρος» κατά τρόπο υπερβολικά διασταλτικό, καθιστώντας τον πρακτικώς συνώνυμο του όρου «ασθενής».

62. Το Βασίλειο της Ισπανίας διατείνεται ότι, ελλείψει ορισμού του όρου «ανάπηρος» σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης, ο όρος «ανάπηρος» έχει ορισθεί βάσει της ορολογίας που χρησιμοποιεί η Παγκόσμια Οργάνωση Υγείας (ΠΟΥ). Τούτο, κατά το Βασίλειο της Ισπανίας, έχει ως αποτέλεσμα ο όρος «ανάπηρος» να υποδηλώνει, και στον τομέα της φορολογήσεως, άτομα που πάσχουν από αναπηρία συνεπεία ασθένειας.

63. Είναι προφανές από το γράμμα της κατηγορίας 4 ότι το σύστημα μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ προορίζεται για ιατρικό εξοπλισμό που χρησιμοποιείται αποκλειστικώς από ανάπηρους και η εν λόγω χρήση πρέπει να είναι προσωπική, ήτοι όχι γενική όπως προαναφέρθηκε. Δύο ζητήματα τίθενται εν προκειμένω: πρώτον, ποια έννοια έχει ο όρος «ανάπηρος» στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, δεύτερον, αν η «αποκλειστική χρήση» καλύπτει και τη χρήση που προβλέπει το άρθρο 91, παράγραφος 1.1., έκτο εδάφιο, του ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ.

64. Όσον αφορά την ερμηνεία του όρου ανάπηρος, χρήση του οποίου γίνεται στην κατηγορία 4, φρονώ ότι, ελλείψει ρητού ορισμού του όρου στο πλαίσιο του ΦΠΑ, είναι δυνατή η προσφυγή στον ορισμό της Συμβάσεως των Ηνωμένων Εθνών για τα δικαιώματα των ατόμων με αναπηρία, συμβαλλόμενο μέρος στην οποία είναι η Ευρωπαϊκή Ένωση²⁰: «[σ]τα άτομα με αναπηρία περιλαμβάνονται τα άτομα με μακροχρόνιες σωματικές, ψυχικές, νοητικές ή αισθητηριακές διαταραχές, οι οποίες, σε συνδυασμό με διάφορα εμπόδια, μπορεί να δυσχεραίνουν την πλήρη και αποτελεσματική συμμετοχή τους στην κοινωνία σε ισότιμη βάση με τα άλλα»²¹.

65. Τούτο υποδηλώνει ότι ουσιώδες μέρος του ορισμού του αναπήρου είναι αναπηρία που μπορεί να δυσχεραίνει μακροπρόθεσμα τη φυσιολογική λειτουργία ενός ατόμου στην κοινωνία. Κατ' εμέ, η αιτία της αναπηρίας είναι άνευ σημασίας, στον βαθμό που ο όρος «ανάπηρος», χρήση του οποίου γίνεται στην κατηγορία 4, είναι τόσο ευρύς, που περιλαμβάνει και αναπηρίες οι οποίες απορρέουν από σοβαρές και χρόνιες ασθένειες, χωρίς να είναι κατ' ανάγκη συνώνυμος των όρων «ασθένεια» ή «ασθενής»²².

66. Το πεδίο εφαρμογής της κατηγορίας 4 περιορίζεται περαιτέρω από την απαίτηση ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ να εφαρμόζεται μόνο σε ιατρικό εξοπλισμό, συσκευές και εξαρτήματα που προορίζονται αποκλειστικώς για προσωπική χρήση από αναπήρους. Αποκλείεται συνεπώς η γενική χρήση προϊόντων τα οποία, μολονότι προορίζονται για την ανακούφιση ή θεραπεία σωματικών αναπηριών, χρησιμοποιούνται σε νοσοκομεία, κέντρα υγείας, κλινικές ή άλλους φορείς επιφορτισμένους με την μέριμνα των αναπήρων. Αποκλείονται επίσης προϊόντα που χρειάζεται ο ανάπηρος αλλά μπορούν να χρησιμοποιηθούν και κατ' άλλο τρόπο.

20 — Απόφαση 2010/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Νοεμβρίου 2009, σχετικά με τη σύναψη, από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα, της Σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών για τα Δικαιώματα των Ατόμων με Αναπηρία (ΕΕ L 23, σ. 35).

21 — Σύμβαση των Ηνωμένων Εθνών για τα δικαιώματα των ατόμων με αναπηρία, *United Nations Treaty Series*, τόμος 2515, σ. 3.

22 — Βλ. επίσης, κατ' αναλογία, την απόφαση της 11ης Ιουλίου 2006, C-13/05, Chacón Navas (Συλλογή 2006, σ. I-6467, σκέψη 44), στην οποία το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «αναπηρία» και «ασθένεια» δεν μπορούν να θεωρούνται ταυτόσημες στο πλαίσιο της οδηγίας 2000/78/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 2000, για τη διαμόρφωση γενικού πλαισίου για την ίση μεταχείριση στην απασχόληση και την εργασία (ΕΕ L 303, σ. 16).

67. Ορισμένα αγαθά είναι δυνατό να προορίζονται τόσο για χρήση από ανάπηρους όσο και για άλλους σκοπούς. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο σκοπός της παραδόσεως ενός αγαθού ενδέχεται πράγματι να υποδεικνύει αν μπορεί να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ ή όχι²³. Εντούτοις, στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας θα ήταν πρακτικώς αδύνατο να διασφαλισθεί ότι από την υπαγωγή σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ θα επωφελούνταν μόνον οι ανάπηροι, οι οποίοι είναι προφανώς οι κατεξοχήν αποδέκτες του συστήματος μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.

68. Η επιτροπή ΦΠΑ δήλωσε στις κατευθυντήριες γραμμές της ότι «τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν περιορισμένο συντελεστή ΦΠΑ σε προϊόντα ειδικά σχεδιασμένες για τους αναπήρους (ιατρικό εξοπλισμό, συσκευές και άλλα παρεμφερή εξαρτήματα) τα οποία αγοράζουν κατά κανόνα ή χρησιμοποιούν μόνον (μονίμως ή προσωρινώς) ανάπηροι για την ανακούφιση ή τη θεραπεία των παθήσεών τους. Τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται κατά κανόνα για άλλους σκοπούς (για παράδειγμα, τα ασύρματα τηλέφωνα) αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής, όπως και ο ιατρικός εξοπλισμός και συσκευές που έχουν σχεδιαστεί για γενική χρήση και όχι ειδικώς για αναπήρους (π.χ. συσκευές ακτίνων Χ)»²⁴.

69. Η Επιτροπή πρότεινε προσφάτως να συμπεριληφθούν στην κατηγορία 4 ο εξοπλισμός ή οι συσκευές που έχουν σχεδιασθεί ή προσαρμοσθεί ειδικώς για αναπήρους (π.χ. ηλεκτρολόγια Μπράιγ, αυτοκίνητα με ειδικά χαρακτηριστικά κ.λπ.) οι οποίες δεν είναι επιλέξιμες για εφαρμογή μειωμένου συντελεστή, ακόμη και αν ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες²⁵, αλλά οι αλλαγές αυτές δεν περιελήφθησαν στην οδηγία 2009/47/ΕΚ, η οποία τροποποίησε την οδηγία περί ΦΠΑ²⁶.

70. Στο πλαίσιο αυτό επιβάλλεται η υπόμνηση ότι υπάρχουν και άλλες μέθοδοι πλην της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στη διάθεση των κρατών μελών που επιθυμούν να ελαφρύνουν την οικονομική επιβάρυνση αναπήρων, οι οποίοι χρήζουν εξοπλισμού που μπορεί να χρησιμοποιηθεί και για άλλους σκοπούς.

71. Συνεπώς, φρονώ ότι το πεδίο εφαρμογής της κατηγορίας 4 αποκλείει την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε αγαθά που χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως από αναπήρους.

72. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι η τέταρτη αιτίαση της Επιτροπής πρέπει να γίνει δεκτή.

VII – Πρόταση

73. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο:

- (1) να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ αυτής, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις εξής κατηγορίες προϊόντων:

— φαρμακευτικές ουσίες που χρησιμοποιούνται κατά συνήθη και πρόσφορο τρόπο στην παρασκευή φαρμάκων,

23 — Βλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, C-41/09, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 2011, σ. I-831, σκέψη 57), στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η παράδοση αλόγου προς σφαγή με σκοπό να χρησιμοποιηθεί στην παρασκευή τροφίμων μπορεί να υπαχθεί σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, έστω και αν η παράδοση αλόγων γενικώς δεν μπορεί.

24 — Βλ. VAT Committee guidelines, guidelines resulting from the 54th meeting of 16-18 February 1998 (Κατευθυντήριες γραμμές της Επιτροπής ΦΠΑ που αναδείχθηκαν από τη 54η σύσκεψη της 16ης-18ης Φεβρουαρίου 1998, προσβάσιμο στην ακόλουθη διεύθυνση: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf).

25 — COM(2008) 428 τελικό.

26 — ΕΕ L 116, σ. 18.

- ιατρικές συσκευές, υλικό, εξοπλισμό ή όργανα που, κατ' αντικειμενική κρίση, μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για την πρόληψη, διάγνωση, αγωγή, ανακούφιση από τα συμπτώματα και θεραπεία ασθενειών ή παθήσεων ανθρώπων ή ζώων, που όμως «χρησιμοποιούνται συνήθως για την ανακούφιση ή την αντιμετώπιση αναπηριών, και προορίζονται αποκλειστικά για προσωπική χρήση από αναπήρους,
- συσκευές και εξαρτήματα που χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως προς αποκατάσταση σωματικών αναπηριών των ζώων,
- συσκευές και εξαρτήματα που χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον ή κυρίως προς αποκατάσταση ανθρώπινων σωματικών αναπηριών αλλά δεν προορίζονται αποκλειστικά για προσωπική χρήση από αναπήρους.

(2) Να καταδικάσει το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.