



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

17 januari 2013*

„Niet-nakoming — Belasting over toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Toepassing van verlaagd tarief — Artikelen 96 en 98, lid 2 — Bijlage III, punten 3 en 4 — ‚Farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen’ — ‚Medische uitrusting, hieronder begrepen in huur, hulpmiddelen en andere apparaten die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten”

In zaak C-360/11,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 8 juli 2011,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door S. Centeno Huerta als gemachtigde,

verweerder,

wijst HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič (rapporteur), kamerpresident, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: A. Calot Escobar,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 oktober 2012,

het navolgende

Arrest

- 1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje, door een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) toe te passen op

* Procestaal: Spaans.

- geneeskrachtige substanties, die gewoonlijk kunnen worden gebruikt bij en geschikt zijn voor de verkrijging van geneesmiddelen;
- medische hulpmiddelen, apparaten, uitrusting of instrumenten die objectief beschouwd alleen kunnen worden gebruikt om ziekten of aandoeningen bij mens of dier te voorkomen, diagnosticeren, behandelen, verlichten of genezen, maar die niet gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten;
- hulpmiddelen en uitrusting die voornamelijk of in de eerste plaats kunnen worden gebruikt voor de behandeling van aandoeningen bij dieren;
- en, ten slotte, op hulpmiddelen en uitrusting die voornamelijk of in de eerste plaats worden gebruikt voor de behandeling van handicaps bij de mens, maar die niet voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten zijn bestemd,

de krachtens artikel 98 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), juncto bijlage III bij deze richtlijn, op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 2 Artikel 96 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”

- 3 Artikel 97, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt dat „[v]anaf 1 januari 2006 tot en met 31 december 2010 [...] het normale tarief niet lager [mag] zijn dan 15 %”.

- 4 Artikel 98 van deze richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]

3. Bij de toepassing van de in lid 1 bedoelde verlaagde tarieven op de categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd, mogen de lidstaten voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur.”

- 5 Artikel 99, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„De verlaagde tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 %.”

6 Artikel 114, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten die op 1 januari 1993 verplicht waren hun op 1 januari 1991 geldende normale tarief met meer dan 2 % te verhogen, mogen voor goederenleveringen en diensten van de in bijlage III genoemde categorieën, een verlaagd tarief toepassen dat onder het in artikel 99 bepaalde minimum ligt.”

7 Bijlage III bij richtlijn 2006/112, met als titel „Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast”, vermeldt in de punten 3 en 4:

„3) farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, met inbegrip van voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw;

4) medische uitrusting, hieronder begrepen in huur, hulpmiddelen en andere apparaten die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten, met inbegrip van de herstelling daarvan, en levering van kinderzitjes voor motorvoertuigen”.

Nationaal recht

8 Ingevolge artikel 91, lid 1, punt 1, 5° en 6°, van wet 37/1992 van 28 december 1992 (BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44247), in de in casu toepasselijke versie (hierna: „btw-wet”), is een verlaagd btw-tarief van 8 % van toepassing op de levering, intracommunautaire verwerving en invoer van de volgende goederen:

„5° Geneesmiddelen voor veterinair gebruik en farmaceutische stoffen die geschikt zijn voor en gewoonlijk gebruikt worden bij de productie van farmaceutica.

6° Apparaten en hulpmiddelen, inclusief brillen met corrigerende glazen en contactlenzen, die objectief beschouwd voornamelijk of in de eerste plaats kunnen worden gebruikt om lichamelijke handicaps van mensen of dieren te verlichten, inclusief beperkingen van de mobiliteit en de communicatiemogelijkheden.

Medische hulpmiddelen, materialen, uitrusting en apparaten die objectief beschouwd alleen kunnen worden gebruikt ter voorkoming, diagnostisering, behandeling, verlichting of genezing van ziekten en aandoeningen bij mens en dier.

Hieronder vallen niet cosmetische producten en persoonlijke hygiënische-beschermingsproducten, exclusief maandverband, tampons en inlegkruisjes.”

9 Volgens artikel 91, lid 2, punt 1, 3°, van de btw-wet is een in artikel 114, lid 1, van richtlijn 2006/112 bedoeld „sterk verlaagd” btw-tarief, dat in het geval van het Koninkrijk Spanje 4 % bedraagt, van toepassing op de levering, intracommunautaire verwerving en invoer van de volgende goederen:

„Geneesmiddelen voor gebruik in de humane geneeskunde, alsmede farmaceutische toedieningsvormen en halffabricaten die geschikt zijn voor en gewoonlijk gebruikt worden bij de productie van farmaceutica.”

Precontentieuze procedure

- 10 Bij aanmaningsbrief van 22 maart 2010 heeft de Commissie het Koninkrijk Spanje meegedeeld dat zij de toepassing van het in artikel 91, lid 1, punt 1, 5° en 6°, en artikel 91, lid 2, punt 1, 3°, van de btw-wet bedoelde stelsel van verlaagde btw-tarieven niet-nakoming van de uit richtlijn 2006/112 voortvloeiende verplichtingen achtte.
- 11 In zijn antwoord van 28 mei 2010 heeft het Koninkrijk Spanje betoogd dat krachtens de punten 3 en 4 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 een verlaagd btw-tarief kon worden toegepast op de in deze bepalingen van de btw-wet bedoelde goederen en dat deze toepassing derhalve in overeenstemming was met deze richtlijn.
- 12 Ter staving van deze conclusie heeft het Koninkrijk Spanje zich allereerst beroepen op de noodzaak om het begrip „farmaceutische producten” in de zin van punt 3 van deze bijlage III uit te leggen overeenkomstig de in de nationale rechtsorde toepasselijke definitie van farmaceutisch product, die niet alleen geneesmiddelen, maar ook medische apparaten en hulpmiddelen omvat. Voorts heeft het betoogd dat gebruiksklare geneesmiddelen, formulae magistrales, formulae officinales, werkzame stoffen en farmaceutische vormen als omschreven in de nationale wetgeving, moeten worden aangemerkt als „farmaceutische producten” in de zin van punt 3 van deze bijlage. Ten slotte heeft het Koninkrijk Spanje betoogd dat het begrip „gehandicapte” in de zin van punt 4 van deze bijlage volgens de richtsnoeren van de Wereldgezondheidsorganisatie ter zake aldus moet worden begrepen dat het betrekking had op eenieder die lijdt aan een ziekte die tot invaliditeit leidt.
- 13 Van mening dat dit antwoord niet overtuigend was, heeft de Commissie op 25 november 2010 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarin zij het Koninkrijk Spanje heeft verzocht om de maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn om binnen twee maanden na ontvangst ervan aan dit advies te voldoen.
- 14 Bij brief van 31 januari 2011 hebben de Spaanse autoriteiten hun standpunt herhaald dat de litigieuze nationale bepalingen in overeenstemming zijn met richtlijn 2006/112.
- 15 Van mening dat dit antwoord niet afdoende was, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

Overwegingen vooraf

- 16 Vooraf moet het betoog van het Koninkrijk Spanje worden onderzocht, dat de in bijlage III bij richtlijn 2006/112 bedoelde categorieën goederen en diensten onvoldoende duidelijk zijn afgebakend om een beroep wegens niet-nakoming te rechtvaardigen, en dat derhalve aan de enge uitlegging van de punten 3 en 4 van deze bijlage door de Commissie niet de voorkeur moet worden gegeven boven andere mogelijke uitleggingen, die met name op het nationale recht zijn gebaseerd.
- 17 De Commissie is daarentegen van mening dat de bepalingen van deze bijlage voldoende nauwkeurig zijn en overeenkomstig het uniformiteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel autonoom en uniform moeten worden uitgelegd op Unieniveau. Zij wijst er voorts op dat het Koninkrijk Spanje door het met redenen omklede advies van de Commissie voldoende is ingelicht over de omvang van zijn verplichtingen.

- 18 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten bepalingen die een afwijking vormen op een beginsel, strikt worden uitgelegd (zie met name arresten van 12 december 1995, *Oude Luttikhuis e.a.*, C-399/93, Jurispr. blz. I-4515, punt 23; 18 januari 2001, *Commissie/Spanje*, C-83/99, Jurispr. blz. I-445, punt 19, en 3 maart 2011, *Commissie/Nederland*, C-41/09, Jurispr. blz. I-831, punt 58).
- 19 Voorts heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat zowel de eenvormige toepassing van het Unierecht als het gelijkheidsbeginsel vereist dat de bewoordingen van een Unierechtelijke bepaling die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normalerwijs in de gehele Europese Unie autonoom en uniform worden uitgelegd (zie arrest van 21 december 2011, *Ziolkowski en Szeja*, C-424/10 en C-425/10, Jurispr. blz. I-14035, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 20 Uit het voorgaande volgt dat, zoals de Commissie heeft betoogd, de Unierechtelijke bepalingen op grond waarvan een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast, wat een aan de lidstaten toegekende mogelijkheid is in afwijking van het beginsel volgens hetwelk het normale tarief toepasselijk is, strikt moeten worden uitgelegd. Voorts moeten de punten 3 en 4 van bijlage III bij richtlijn 2006/112, aangezien zij niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijzen, in de gehele Unie autonoom en uniform worden uitgelegd.
- 21 Anders dan het Koninkrijk Spanje betoogt, wordt aan deze vaststellingen niet afgedaan door de omstandigheid dat deze punten algemene categorieën goederen opsommen die vervolgens door de lidstaten moeten worden gepreciseerd in hun nationale wettelijke regelingen.
- 22 Dienaangaande kan worden volstaan met de opmerking dat, zoals de advocaat-generaal in punt 25 van zijn conclusie heeft opgemerkt, de lidstaten zich bij de precisering van de bijzondere categorieën goederen waarop zij een verlaagd btw-tarief toepassen, moeten houden aan de afbakening van de categorieën die zijn omschreven in deze punten, zoals uitgelegd door het Hof.

Eerste grief: toepassing van een verlaagd btw-tarief op geneeskrachtige substanties, die gewoonlijk kunnen worden gebruikt bij en geschikt zijn voor de verkrijging van geneesmiddelen

Strekking van de eerste grief

– Argumenten van partijen

- 23 Zowel in zijn verweerschrift als in dupliek bestrijdt het Koninkrijk Spanje het betoog van de Commissie betreffende de in artikel 91, lid 2, punt 1, 3^o, van de btw-wet genoemde „halffabricaten”.
- 24 Volgens deze lidstaat heeft de eerste grief van de Commissie, zoals omschreven in de precontentieuze procedure en in het verzoekschrift, alleen betrekking op geneeskrachtige substanties, met uitsluiting van deze „halffabricaten”.
- 25 De Commissie weerlegt de door het Koninkrijk Spanje in zijn verweerschrift en in dupliek aangevoerde beweringen met betrekking tot de „halffabricaten” en bevestigt dat zij opkomt tegen de toepassing van een verlaagd btw-tarief op deze producten.

– Beoordeling door het Hof

- 26 Volgens artikel 120, sub c, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof en de desbetreffende rechtspraak moet elk inleidend verzoekschrift het voorwerp van het geschil en een summiere uiteenzetting van de aangevoerde middelen bevatten. Deze aanduidingen moeten zo duidelijk en nauwkeurig zijn dat de verweerder zijn verweer kan voorbereiden en het Hof zijn toezicht kan

uitoefenen. Daaruit volgt dat de wezenlijke elementen, feitelijk en rechtens, waarop het beroep is gebaseerd, coherent en begrijpelijk moeten worden weergegeven in de tekst van het verzoekschrift zelf en dat het petitum op ondubbelzinnige wijze moet zijn geformuleerd, teneinde te vermijden dat het Hof ultra petita recht doet of nalaat op een van de grieven recht te doen (zie arrest van 14 januari 2010, Commissie/Tsjechië, C-343/08, Jurispr. blz. I-275, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 27 In casu zij vastgesteld dat de Commissie de „halffabricaten” weliswaar herhaaldelijk in haar aanmaningsbrief, haar met redenen omklede advies en haar verzoekschrift vermeldt, doch niet in de grieven en evenmin in haar petitum.
- 28 Bijgevolg moet de eerste grief van het onderhavige beroep aldus worden begrepen dat de Commissie het Koninkrijk Spanje verwijt alleen op geneeskrachtige substanties die gewoonlijk kunnen worden gebruikt bij en geschikt zijn voor de verkrijging van geneesmiddelen, een verlaagd btw-tarief toe te passen.

Ten gronde

– Argumenten van partijen

- 29 Volgens de eerste grief van de Commissie is de in artikel 91, lid 1, punt 1, 5°, en artikel 91, lid 2, punt 1, 3°, van de btw-wet voorziene toepassing van verlaagde btw-tarieven op geneeskrachtige substanties die gewoonlijk kunnen worden gebruikt bij en geschikt zijn voor de verkrijging van geneesmiddelen, in strijd met richtlijn 2006/112.
- 30 Dienaangaande betoogt zij dat de lidstaten op grond van punt 3 van bijlage III bij deze richtlijn een verlaagd btw-tarief kunnen toepassen op goederen die aan bepaalde voorwaarden voldoen. Ten eerste moet het gaan om „farmaceutische producten” en ten tweede moeten deze producten „gewoonlijk worden gebruikt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen”.
- 31 Volgens de Commissie zijn geneeskrachtige substanties geen eindproducten en kunnen zij derhalve niet worden aangemerkt als producten die „gewoonlijk gebruikt worden voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen”.
- 32 Deze conclusie wordt bevestigd door de overweging dat de Uniewetgever, indien hij niet alleen eindproducten maar ook bij de vervaardiging ervan gebruikte producten onder een punt van bijlage III bij richtlijn 2006/112 had willen doen vallen, dat uitdrukkelijk zou hebben aangegeven.
- 33 De Commissie verwijst voorts naar de definities van richtlijn 2001/83/EG van het Europees Parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor menselijk gebruik (PB L 311, blz. 67). Uit deze richtlijn blijkt dat formulae magistrales en formulae officinales farmaceutische eindproducten zijn, terwijl werkzame stoffen, die worden omschreven als alle stoffen die worden opgenomen in geneesmiddelen, geen voor menselijk of dierlijk gebruik bestemde eindproducten zijn.
- 34 Het Koninkrijk Spanje betoogt daarentegen dat geneeskrachtige substanties „farmaceutische producten” zijn in de zin van punt 3 van bijlage III bij richtlijn 2006/112.
- 35 Het is van mening dat de lidstaten, omdat een definitie van het begrip „farmaceutische producten” op Unieniveau ontbreekt, de in hun nationale rechtsorde bestaande definities mogen toepassen. In veel nationale wettelijke regelingen wordt dit begrip ruim omschreven en omvat het ook geneeskrachtige substanties.

36 Het Koninkrijk Spanje betoogt voorts dat bepaalde geneeskrachtige substanties in de handel mogen worden gebracht als eindproducten, zonder dat zij hoeven te worden gemengd met andere substanties.

37 In repliek erkent de Commissie dat, indien geneeskrachtige substanties als farmaceutische eindproducten in de handel worden gebracht om rechtstreeks door de consument te worden gebruikt, er geen bezwaar bestaat tegen de toepassing van een verlaagd btw-tarief daarop. Zij herinnert dienaangaande aan de rechtspraak van het Hof volgens welke, indien een goed voor verschillende gebruiksdoeleinden kan worden benut, de toepassing van een verlaagd btw-tarief voor elke levering afhankelijk is van het gebruik dat de koper in concreto van dit goed maakt (reeds aangehaald arrest Commissie/Nederland, punt 65).

– Beoordeling door het Hof

38 Partijen zijn het niet eens over de uitlegging van het begrip „farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen” in de zin van punt 3 van bijlage III bij richtlijn 2006/112. Het gaat met name om de vraag of dit begrip farmaceutische stoffen kan omvatten die geschikt zijn voor en gewoonlijk worden gebruikt bij de productie van geneesmiddelen.

39 Dienaangaande zij opgemerkt dat, zoals de Commissie in haar verzoekschrift heeft betoogd, op grond van dit punt 3 een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op goederen die aan twee voorwaarden voldoen. Ten eerste moet het gaan om „farmaceutische producten” en ten tweede moeten deze producten „gewoonlijk gebruikt worden voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen”.

40 De Commissie stelt voor om het begrip „farmaceutische producten” in de zin van deze bijlage III te beschouwen als vergelijkbaar met het begrip „geneesmiddel” in artikel 1 van richtlijn 2001/83.

41 Evenwel zij erop gewezen dat er, zoals de advocaat-generaal in de punten 33 tot en met 35 van zijn conclusie heeft opgemerkt, aanzienlijke verschillen tussen deze twee begrippen bestaan.

42 Allereerst zij vastgesteld dat in de meeste taalversies van richtlijn 2001/83 en bijlage III bij richtlijn 2006/112 voor deze begrippen verschillende termen worden gebruikt. Zo wordt bijvoorbeeld in de Engelse taalversie van deze twee teksten naar de begrippen „geneesmiddel” en „farmaceutisch product” verwezen als „medicinal product” respectievelijk „pharmaceutical product”. Hetzelfde geldt met name voor de Spaanse („medicamento” en „producto farmacéutico”), de Litouwse („vaistai” en „farmacijos gaminiai”), de Poolse („produkt leczniczy” en „produkty farmaceutyczne”), de Roemeense („medicament” en „produsele farmaceutice”), de Sloveense („zdravilo” en „farmaceutski izdelki”) en de Zweedse („läkemedel” en „farmaceutiska produkter”) taalversie. Voorts verschillen de doelstellingen van bijlage III bij richtlijn 2006/112 duidelijk van die van richtlijn 2001/83, aangezien met deze laatste richtlijn wordt beoogd de voorwaarden te harmoniseren voor het in de handel brengen van geneesmiddelen voor menselijk gebruik. Ten slotte dient eraan te worden herinnerd dat, terwijl richtlijn 2001/83 uitsluitend van toepassing is op geneesmiddelen voor menselijk gebruik, onder punt 3 van bijlage III ook het veterinaire gebruik valt.

43 Derhalve moet, anders dan de Commissie heeft betoogd, worden vastgesteld dat het begrip „farmaceutisch product” in de zin van dit punt 3, waaronder het begrip „geneesmiddel” in de zin van richtlijn 2001/83 valt, aldus moet worden uitgelegd dat het een ruimere betekenis heeft dan dit laatste begrip.

- 44 Bovendien strookt deze uitlegging met het begrip „farmaceutisch product” in hoofdstuk 30 van de gecombineerde nomenclatuur die is opgenomen in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiekomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB L 256, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EU) nr. 1238/2010 van het Europees Parlement en de Raad van 15 december 2010 (PB L 348, blz. 36), waarin als farmaceutische producten niet alleen geneesmiddelen worden vermeld maar ook andere bereidingen en farmaceutische artikelen, zoals watten, gaas, verband en dergelijke artikelen.
- 45 Voorts verwijst punt 3, laatste zin, van bijlage III bij richtlijn 2006/112 naar goederen die niet onder het begrip „geneesmiddel” in de zin van richtlijn 2001/83 kunnen vallen, zoals „voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw”.
- 46 Dat neemt niet weg dat goederen slechts tot de in dit punt 3 bedoelde categorie behoren indien zij bovendien „gewoonlijk gebruikt worden voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen”.
- 47 Uit het voorgaande blijkt dat dit punt 3 alleen ziet op eindproducten die rechtstreeks door de eindconsument kunnen worden gebruikt, met uitsluiting van producten die kunnen worden gebruikt bij de vervaardiging van geneesmiddelen, die normaal verder moeten worden verwerkt.
- 48 Deze uitlegging wordt bevestigd door het doel van bijlage III bij richtlijn 2006/112 om bepaalde bijzonder noodzakelijk geachte goederen goedkoper te maken en dus toegankelijker voor de eindconsument, die de btw uiteindelijk draagt.
- 49 Ten slotte is er, zoals de advocaat-generaal in punt 39 van zijn conclusie heeft opgemerkt, geen reden waarom geen verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op een geneeskrachtige substantie die in de handel kan worden gebracht als eindproduct, zonder dat zij hoeft te worden gemengd met andere substanties, en derhalve rechtstreeks door de eindconsument kan worden gebruikt „voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen”.
- 50 Gelet op het voorgaande zij vastgesteld dat op grond van punt 3 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 een verlaagd btw-tarief slechts kan worden toegepast op geneeskrachtige substanties voor zover deze substanties rechtstreeks door de eindconsument kunnen worden gebruikt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen.
- 51 Derhalve is de eerste grief van de Commissie gegrond.

Tweede grief: toepassing van een verlaagd btw-tarief op medische hulpmiddelen, apparaten, uitrusting of instrumenten die objectief beschouwd alleen kunnen worden gebruikt om ziekten of aandoeningen bij mens of dier te voorkomen, diagnosticeren, behandelen, verlichten of genezen

Argumenten van partijen

- 52 De Commissie is van mening dat de in artikel 91, lid 1, punt 1, 6°, tweede alinea, van de btw-wet bedoelde toepassing van een verlaagd btw-tarief op medische hulpmiddelen, apparaten, uitrusting of instrumenten die objectief beschouwd alleen kunnen worden gebruikt om ziekten of aandoeningen bij mens of dier te voorkomen, diagnosticeren, behandelen, verlichten of genezen, in strijd is met richtlijn 2006/112.
- 53 De toepassing krachtens deze nationale bepaling van een verlaagd btw-tarief op voor diagnose en veterinaire behandeling gebruikte medische uitrusting is niet in overeenstemming met punt 4 van bijlage III bij richtlijn 2006/112, dat alleen betrekking heeft op uitrusting, hulpmiddelen en apparaten voor uitsluitend menselijk gebruik.

- 54 Voorts is punt 3 van deze bijlage niet van toepassing. Het begrip „farmaceutische producten” in de zin van deze bepaling moet immers worden begrepen als synoniem van het begrip „geneesmiddel” in de zin van richtlijn 2001/83. Derhalve kunnen deze medische hulpmiddelen, apparaten, materialen en uitrusting voor algemeen gebruik niet onder dit begrip „farmaceutische producten” vallen.
- 55 Het Koninkrijk Spanje is daarentegen van mening dat de in artikel 91, lid 1, punt 1, 6°, tweede alinea, van de btw-wet bedoelde goederen binnen de werkingssfeer van punt 3 van deze bijlage vallen.
- 56 Het betoogt dat de in dat punt 3 bedoelde categorie niet alleen geneesmiddelen, maar ook medische hulpmiddelen bevat. Ter ondersteuning van deze uitlegging stelt het dat artikel 168 VWEU betrekking heeft op zowel geneesmiddelen als medische hulpmiddelen, en dat derhalve dezelfde bescherming moet worden geboden aan deze twee categorieën goederen, die worden aangeduid met de term „farmaceutische producten”.
- 57 Voorts ontnemt deze uitlegging aan punt 4 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 niet elke betekenis. De in dat punt bedoelde medische hulpmiddelen, „die bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten”, zijn ontworpen voor een specifiek gebruik. Het is dus niet tegenstrijdig te oordelen dat het begrip „farmaceutisch product” in de zin van punt 3 van deze bijlage niet alleen geneesmiddelen, maar ook medische hulpmiddelen omvat die niet voor een specifiek gebruik zijn ontworpen, maar „gewoonlijk gebruikt worden voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen”.

Beoordeling door het Hof

- 58 De Commissie verwijt het Koninkrijk Spanje dat het een verlaagd btw-tarief heeft toegepast op de categorie goederen bestaande uit medische hulpmiddelen, materialen, uitrusting en apparaten „die objectief beschouwd alleen kunnen worden gebruikt ter voorkoming, diagnostisering, behandeling, verlichting of genezing van ziekten en aandoeningen bij mens en dier”.
- 59 Zoals de Commissie heeft betoogd, kan op grond van punt 4 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 geen verlaagd btw-tarief worden toegepast op deze categorie goederen, aangezien medische hulpmiddelen, materialen, uitrusting en apparaten voor algemeen gebruik niet onder dat punt vallen, en het voorts alleen op het menselijk gebruik ziet, met uitsluiting van het veterinaire gebruik.
- 60 Daarom moet voor de beoordeling van de gegrondheid van de tweede grief van de Commissie worden onderzocht of de in artikel 91, lid 1, punt 1, 6°, tweede alinea, van de btw-wet bedoelde goederen kunnen worden aangemerkt als „farmaceutische producten” in de zin van punt 3 van deze bijlage III.
- 61 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat, zoals in punt 43 van het onderhavige arrest is vastgesteld, het begrip „farmaceutisch product” in de zin van deze bepaling, waaronder het begrip „geneesmiddel” in de zin van richtlijn 2001/83 valt, aldus moet worden uitgelegd dat het een ruimere betekenis heeft dan dit laatste begrip.
- 62 Het betoog van het Koninkrijk Spanje, dat het begrip „farmaceutisch product” alle medische hulpmiddelen, apparaten, materialen of uitrusting voor algemeen gebruik kan omvatten, kan echter niet worden aanvaard.
- 63 Het is immers zo dat niet alleen de in bijlage III bij richtlijn 2006/112 bedoelde categorieën volgens de in punt 18 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak strikt moeten worden uitgelegd aangezien de betrokken Unierechtelijke bepaling een afwijkende bepaling is, maar ook de in deze bijlage gebruikte begrippen moeten worden uitgelegd volgens de gebruikelijke betekenis van de

betrokken bewoordingen. Vastgesteld zij dat, gelet op de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis van het begrip „farmaceutisch product”, niet alle hulpmiddelen, uitrusting, apparaten of materialen voor medisch of veterinair gebruik kunnen worden geacht onder dit begrip te vallen.

- 64 Deze uitlegging wordt bevestigd door de algemene opzet van bijlage III bij richtlijn 2006/112 en met name door de omstandigheid dat punt 4 van deze bijlage specifiek ziet op voor een specifiek gebruik bestemde medische hulpmiddelen. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, zou aan deze bepaling immers elke betekenis worden ontnomen indien punt 3 van deze bijlage aldus moest worden uitgelegd dat op grond hiervan een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op alle medische hulpmiddelen of apparaten, ongeacht het beoogde gebruik ervan.
- 65 Voorts zij eraan herinnerd dat, zoals in punt 48 van het onderhavige arrest is opgemerkt, de toepassing van verlaagde btw-tarieven met name tot doel heeft de kostprijs voor de eindconsument van bepaalde essentiële goederen te verminderen. De kostprijs van medische en veterinaire hulpmiddelen, apparaten, materialen en uitrusting wordt echter zelden rechtstreeks gedragen door de eindconsument, aangezien deze producten in de eerste plaats worden gebruikt door gezondheidszorgbeoefenaars voor het aanbieden van diensten, die zelf krachtens artikel 132 van richtlijn 2006/112 van btw kunnen worden vrijgesteld.
- 66 Deze uitlegging is voorts niet onverenigbaar met artikel 168 VWEU. Dienaangaande volstaat de vaststelling dat dit artikel in lid 4, sub c, weliswaar ziet op geneesmiddelen en medische hulpmiddelen, maar dat het doel van deze bepaling, te weten de vaststelling van hoge kwaliteits- en veiligheidsnormen, wezenlijk verschilt van het hierboven uiteengezette doel van bijlage III bij richtlijn 2006/112.
- 67 Uit de voorgaande overwegingen vloeit voort dat noch op grond van punt 4 noch op grond van punt 3 van deze bijlage een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op „medische hulpmiddelen, apparaten, uitrusting of instrumenten die objectief beschouwd alleen kunnen worden gebruikt om ziekten of aandoeningen bij mens of dier te voorkomen, diagnosticeren, behandelen, verlichten of genezen”.
- 68 Derhalve is de tweede grief van de Commissie gegrond.

Derde grief: toepassing van een verlaagd btw-tarief op goederen die worden gebruikt voor de behandeling van aandoeningen bij dieren

Argumenten van partijen

- 69 De Commissie betoogt dat de in artikel 91, lid 1, punt 1, 6°, eerste alinea, van de btw-wet bedoelde toepassing van een verlaagd btw-tarief op goederen die worden gebruikt voor de behandeling van aandoeningen bij dieren, in strijd is met richtlijn 2006/112. Zoals blijkt uit de door de Commissie in de eerste twee grieven aangevoerde argumenten, kan noch op grond van punt 3 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 – dat alleen ziet op farmaceutische producten stricto sensu –, noch op grond van punt 4 van deze bijlage – dat alleen ziet op het menselijk gebruik van de betrokken goederen – een dergelijk tarief worden toegepast op deze goederen.
- 70 In zijn verweerschrift verwijst het Koninkrijk Spanje naar de in de verschillende fasen van de precontentieuze procedure voorgestelde antwoorden, waarin het in wezen heeft betoogd dat onder punt 3 van deze bijlage medische en veterinaire hulpmiddelen en apparaten vallen.

Beoordeling door het Hof

- 71 Voor de beoordeling van de gegrondheid van de derde grief van de Commissie zij opgemerkt dat, zoals in de punten 61 tot en met 67 van het onderhavige arrest is uiteengezet, het begrip „farmaceutisch product” in de zin van punt 3 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 niet aldus kan worden uitgelegd dat daaronder medische en veterinaire apparaten en hulpmiddelen vallen.
- 72 Bijgevolg kan op grond van deze bepaling geen verlaagd btw-tarief worden toegepast op hulpmiddelen en uitrusting die kunnen worden gebruikt voor de behandeling van aandoeningen bij dieren.
- 73 Voorts blijkt uit de tekst van punt 4 van deze bijlage duidelijk dat deze bepaling alleen ziet op medische uitrusting, hulpmiddelen en andere apparaten die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps bij de mens. Het is immers algemeen bekend dat de in de tweede zin van deze bepaling gebruikte term „gehandicapten” niet naar dieren met een lichamelijke handicap verwijst, maar alleen naar personen.
- 74 Bovendien moet, zoals de Commissie terecht heeft betoogd, ervan worden uitgegaan dat, indien de Uniewetgever het veterinaire aspect in de in punt 4 van deze bijlage bedoelde categorie goederen had willen opnemen, hij dat uitdrukkelijk zou hebben vermeld, zoals met name het geval is voor punt 3 van deze bijlage.
- 75 Bijgevolg kan noch op grond van punt 4 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 noch op grond van punt 3 ervan een verlaagd btw-tarief worden toegepast op hulpmiddelen en uitrusting die kunnen worden gebruikt voor de behandeling van aandoeningen bij dieren.
- 76 Derhalve is de derde grief van de Commissie gegrond.

Vierde grief: toepassing van een verlaagd btw-tarief op hulpmiddelen en uitrusting die voornamelijk of in de eerste plaats worden gebruikt voor de behandeling van handicaps bij de mens, maar die niet voor het uitsluitend persoonlijke gebruik door gehandicapten zijn bestemd

Argumenten van partijen

- 77 De Commissie betoogt dat de in artikel 91, lid 1, punt 1, 6°, eerste alinea, van de btw-wet bedoelde toepassing van een verlaagd btw-tarief op hulpmiddelen en uitrusting die voornamelijk of in de eerste plaats worden gebruikt voor de behandeling van handicaps bij de mens, maar die niet voor het uitsluitend persoonlijke gebruik door gehandicapten zijn bestemd, in strijd is met richtlijn 2006/112.
- 78 Zij merkt dienaangaande op dat de lidstaten op grond van punt 4 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 een verlaagd btw-tarief kunnen toepassen op goederen die aan bepaalde voorwaarden voldoen. Ten eerste moeten deze goederen kunnen worden aangemerkt als „medische uitrusting, hulpmiddelen en andere apparaten” en ten tweede moeten zij „gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten”.
- 79 Derhalve betreft dit punt 4 niet medische uitrusting voor algemeen gebruik, maar alleen medische uitrusting voor „uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten”. Deze uitlegging wordt overigens bevestigd door de richtsnoeren van het btw-comité.
- 80 Gelet op deze overwegingen is de Commissie van mening dat de btw-wet, voor zover zij voorziet in de toepassing van een verlaagd btw-tarief op hulpmiddelen en uitrusting „die voornamelijk of in de eerste plaats worden gebruikt voor de behandeling van handicaps”, een ruimere werkingsfeer heeft dan door richtlijn 2006/112 is toegestaan.

- 81 De Commissie is voorts van mening dat het Koninkrijk Spanje in zijn antwoord op de aanmaningsbrief aan het begrip „handicap” een veel te ruime betekenis heeft gegeven door dit begrip als synoniem van „ziekte” te beschouwen.
- 82 Het Koninkrijk Spanje betwist de door de Commissie voorgestelde uitlegging van het begrip „handicap”. Het betoogt dat, omdat een uniforme definitie van dit begrip op Unieniveau ontbreekt, de meest recente door de Wereldgezondheidsorganisatie vastgestelde begrippen moeten worden toegepast. Uitgaande van deze begrippen moet als gehandicapte worden aangemerkt, eenieder die lijdt aan een ziekte die tot invaliditeit leidt. Op basis van deze definitie kunnen personen die lijden aan ziekten zoals aids, kanker of nierinsufficiëntie, derhalve worden aangemerkt als gehandicapten, zodat eventuele discriminatie van personen die aan deze ziekten lijden, wordt voorkomen. Deze uitlegging kan niet anders zijn louter omdat het in casu om een belastingzaak gaat.
- 83 Voorts beroept het Koninkrijk Spanje zich opnieuw op moeilijkheden om een niet-nakoming te baseren op bijlage III bij richtlijn 2006/112 door de onnauwkeurigheid ervan en het betoogt dat het moeilijk is om te bepalen welke medische hulpmiddelen van nut zijn in geval van een handicap. Het herinnert er ten slotte aan dat de richtsnoeren van het btw-comité, waarnaar de Commissie in haar verzoekschrift verwijst, geen dwingende interpretatieve waarde hebben.

Beoordeling door het Hof

- 84 Voor de behandeling van de vierde grief van de Commissie moet worden vastgesteld of punt 4 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 kan worden toegepast op hulpmiddelen en uitrusting die niet voor het uitsluitend persoonlijke gebruik door gehandicapten zijn bestemd, maar die voornamelijk of in de eerste plaats worden gebruikt voor de behandeling van handicaps bij gehandicapten.
- 85 Dienaangaande zij opgemerkt dat uit de betekenis van de termen „persoonlijk” en „uitsluitend” in dit punt 4 zelf blijkt dat dit punt niet op hulpmiddelen voor algemeen gebruik ziet.
- 86 Derhalve kan het in punt 48 van het onderhavige arrest uiteengezette doel om de kostprijs voor de eindconsument van bepaalde essentiële goederen te verminderen, geen rechtvaardiging zijn voor de toepassing van een verlaagd btw-tarief op medische hulpmiddelen voor algemeen gebruik die door ziekenhuizen en gezondheidszorgbeoefenaars worden gebruikt.
- 87 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het betoog van het Koninkrijk Spanje, dat bepaalde hulpmiddelen en apparaten zowel voor algemeen gebruik als voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten kunnen worden benut. Dienaangaande volstaat het eraan te herinneren dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat, indien een goed voor verschillende gebruiksdoeleinden kan worden benut, de toepassing van een verlaagd btw-tarief voor elke levering afhankelijk is van het gebruik dat de koper in concreto van dit goed maakt (zie naar analogie reeds aangehaald arrest Commissie/Nederland, punt 65).
- 88 Bijgevolg kan op hulpmiddelen en uitrusting die voornamelijk of in de eerste plaats worden gebruikt voor de behandeling van handicaps bij de mens, maar die niet voor het uitsluitend persoonlijke gebruik door gehandicapten zijn bestemd, geen verlaagd btw-tarief krachtens punt 4 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 worden toegepast.
- 89 Derhalve is de vierde grief gegrond, zodat het beroep van de Commissie moet worden toegewezen.
- 90 Gelet op een en ander moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk Spanje, door een verlaagd btw-tarief toe te passen op

- geneeskrachtige substanties, die gewoonlijk kunnen worden gebruikt bij en geschikt zijn voor de verkrijging van geneesmiddelen;
- medische hulpmiddelen, apparaten, uitrusting of instrumenten die objectief beschouwd alleen kunnen worden gebruikt om ziekten of aandoeningen bij mens of dier te voorkomen, diagnosticeren, behandelen, verlichten of genezen, maar die niet gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten;
- hulpmiddelen en uitrusting die voornamelijk of in de eerste plaats kunnen worden gebruikt voor de behandeling van aandoeningen bij dieren,
- en, ten slotte, op hulpmiddelen en uitrusting die voornamelijk of in de eerste plaats worden gebruikt voor de behandeling van handicaps bij de mens, maar die niet voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten zijn bestemd,

de krachtens artikel 98 van richtlijn 2006/112, juncto bijlage III bij deze richtlijn, op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

- ⁹¹ Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk Spanje in het ongelijk is gesteld, dient het overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in de kosten.

Het Hof (Derde kamer) verklaart:

1) Door een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op

- **geneeskrachtige substanties, die gewoonlijk kunnen worden gebruikt bij en geschikt zijn voor de verkrijging van geneesmiddelen;**
- **medische hulpmiddelen, apparaten, uitrusting of instrumenten die objectief beschouwd alleen kunnen worden gebruikt om ziekten of aandoeningen bij mens of dier te voorkomen, diagnosticeren, behandelen, verlichten of genezen, maar die niet gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten;**
- **hulpmiddelen en uitrusting die voornamelijk of in de eerste plaats kunnen worden gebruikt voor de behandeling van aandoeningen bij dieren,**
- **en, ten slotte, op hulpmiddelen en uitrusting die voornamelijk of in de eerste plaats worden gebruikt voor de behandeling van handicaps bij de mens, maar die niet voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten zijn bestemd,**

is het Koninkrijk Spanje de krachtens artikel 98 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, juncto bijlage III bij deze richtlijn, op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

2) Het Koninkrijk Spanje wordt verwezen in de kosten.

ondertekeningen