ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 25. oktobrī [1]

Lieta C-360/11

Eiropas Komisija
pret

Spānijas Karalisti

Dalībvalsts pienākumu neizpilde — Direktīva 2006/112/EK — III pielikuma 3. un 4. punkts — Samazināta PVN likme — Tādu preču piegāde, kurām var piemērot samazinātas likmes — Farmaceitiskie produkti, kurus parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem — Medicīnas iekārtas, palīgierīces un citas ierīces, kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, un kuras paredzētas tikai invalīdu personīgai izmantošanai

I – Ievads

1. Saskaņā ar Eiropas Savienības tiesību aktiem pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") jomā dalībvalstis var piemērot samazināto PVN likmi farmaceitiskiem produktiem un konkrētām medicīniskām ierīcēm. Komisija cēla šo prasību par valsts pienākumu neizpildi pret Spānijas Karalisti, jo tā uzskata, ka šī dalībvalsts ir piemērojusi samazinātu PVN likmi plašākām preču kategorijām, nekā tas ir noteikts Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") [2] III pielikuma 3. un 4. punktā.

2. Spānijas Karaliste lūdz prasību noraidīt. Tā uzskata, ka PVN direktīvas III pielikumā preču un pakalpojumu kategorijas nav pietiekami skaidri definētas, lai saistībā ar tām varētu celt prasību par valsts pienākumu neizpildi.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Eiropas Savienības tiesību akti*

3. PVN direktīvas 96. pantā ir noteikts, ka:

"Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda."

1 — Oriģinālvaloda – angļu.
2 — OV L 347, 1. lpp.

4. PVN direktīvas 2. iedaļas ar nosaukumu "Samazinātas likmes" 98. pantā ir noteikts, ka:

"1. Dalībvalstis var piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei vai tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minētas III pielikumā.

[..]"

5. PVN direktīvas III pielikuma 3. punkts (turpmāk tekstā – "3. kategorija") attiecas uz šādu preču piegādi:

"farmācijas līdzekļi [farmaceitiskie produkti], kurus parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem, tostarp pretapaugļošanās un higiēnas līdzekļi."

6. PVN direktīvas III pielikuma 4. punkts (turpmāk tekstā – "4. kategorija") attiecas uz šādu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu:

"medicīnas iekārtas, palīgierīces un citas ierīces, kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, tikai invalīdu personīgai izmantošanai, tostarp šādu preču remontu, kā arī bērnu autosēdekļu piegāde."

B – *Valsts tiesību akti*

7. *Ley española del IVA* (Spānijas Likuma par PVN)[3] 91. panta 1. iedaļas 1. panta 5. un 6. punktā ir paredzēta samazinātas PVN likmes piemērošana šādu preču piegādei:

"5. Zāles veterinārai izmantošanai un ārstnieciskas vielas, kuras parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā.

6. Ierīces un palīgierīces, tostarp brilles ar koriģējošām lēcām un kontaktlēcas, ko, objektīvi vērtējot, var izmantot tikai vai galvenokārt, lai atvieglotu cilvēku vai dzīvnieku fizisko invaliditāti, tostarp to pārvietošanās un saziņas spējas.

Medicīniskām precēm, materiāliem, iekārtām vai ierīcēm, ko, objektīvi vērtējot, var izmantot tikai, lai novērstu, diagnosticētu, ārstētu, atvieglotu vai izārstētu cilvēku vai dzīvnieku slimības vai kaites.

Šajā kategorijā nav iekļautas kosmētiskās preces un personīgās higiēnas preces, izņemot higiēniskās paketes, tamponus un biksīšu ieliktnīšus."

8. Spānijas Likuma par PVN 91. panta 2. iedaļas 1. panta 3. punktā ir noteikts, ka samazināto PVN likmi var piemērot šādu preču piegādei:

"Zāles, ko izmanto cilvēki, kā arī ārstnieciskas vielas, zāļu formas un starpprodukti, kurus parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā."

3 — Likums 37/1992.

III – Pirmstiesas procedūra

9. Ar 2010. gada 22. marta vēstuli Komisija paziņoja Spānijas Karalistei, ka tā tādu samazinātās likmes PVN režīmu, kas ir ieviests ar Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedaļas 1. panta 5. un 6. punktu un 91. panta 2. iedaļas 1. panta 3. punktu, uzskata par Spānijas Karalistes pienākumu neizpildi saskaņā ar PVN direktīvu.

10. Spānijas Karaliste 2010. gada 28. maijā atbildēja, ka tā Spānijas tiesību normas par samazināto PVN likmi uzskata par atbilstošām PVN direktīvai.

11. Komisija Spānijas Karalistes sniegtos argumentus neuzskatīja par pietiekamiem un 2010. gada 25. novembrī pieņēma argumentēto atzinumu, pieprasot Spānijas Karalistei veikt nepieciešamās darbības noteiktajā termiņā.

12. Tā kā Spānijas Karaliste nemainīja savu nostāju atbildē uz argumentēto atzinumu, proti, ka Spānijas tiesību normas attiecībā uz precēm, kurām ir piemērojama samazināta PVN likme, tiek piemērotas atbilstoši ES tiesībām, Komisija nolēma celt šo prasību.

IV – Tiesvedība Tiesā

13. Ar 2011. gada 8. jūlija prasības pieteikumu Eiropas Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka Spānijas Karaliste nav izpildījusi savus PVN direktīvas 98. pantā, to aplūkojot kopā ar tās III pielikumu, paredzētos pienākumus, jo tā esot piemērojusi samazināto PVN likmi šādām preču kategorijām:

1) Ārstnieciskām vielām, kuras parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā (Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedaļas 1. panta 5. punkts un 91. panta 2. iedaļas 1. panta 3. punkts).

2) Medicīniskām precēm, materiāliem, iekārtām vai ierīcēm, ko, objektīvi vērtējot, var izmantot tikai, lai novērstu, diagnosticētu, ārstētu, atvieglotu vai izārstētu cilvēku vai dzīvnieku slimības vai kaites, bet kas nav tādas, "kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, un kuras paredzētas tikai invalīdu personīgai izmantošanai" (Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedaļas 1. panta 6. punkts).

3) Palīgierīcēm un iekārtām, kuras pamatā vai galvenokārt var izmantot dzīvnieku fiziskas invaliditātes ārstēšanai (Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedaļas 1. panta 6. punkts).

4) Palīgierīcēm un iekārtām, kuras pamatā vai galvenokārt var izmantot cilvēku invaliditātes ārstēšanai, bet kuras nav paredzētas tikai invalīdu personīgai izmantošanai; izmantojot šī jēdziena vispārpieņemto nozīmi, kurš atšķiras un ir šaurāks par jēdzienu "slims" (Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedaļas 1. panta 6. punkts).

14. Komisija arī lūdz, lai Spānijas Karalistei tiktu piespriests atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

V – Par pieņemamību

15. Neiesniedzot oficiālu sūdzību par nepieņemamību, Spānijas Karaliste savā atbildē uz Komisijas prasības pieteikumu norādīja, ka Komisija savā prasības pieteikumā faktiski ir iekļāvusi papildu sūdzību par samazinātas PVN likmes piemērošanu "starpproduktiem", nenorādot šo iebildumu pirmstiesas procedūrā.

16. Tā kā oficiāla sūdzība par nepieņemamību nav iesniegta, es aplūkošu [tikai] tos Komisijas iebildumus, kas ir norādīti prasības pieteikumā Tiesai. Turklāt es uzskatu, ka jēdziena "starpprodukti" ietveršana vai neietveršana šajā prasībā par valsts pienākumu neizpildi neietekmē prasības iznākumu.

VI – Novērtējums

A – *Ievada apsvērumi*

17. Vispirms ir jāatgādina, ka Eiropas Savienības kopējās PVN sistēmas, "pat ja [tā] pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma"[4]. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru samazināto PVN likmju ieviešana un saglabāšana ir pieļaujama tikai tad, ja ar tām netiek pārkāpts nodokļu neitralitātes princips[5].

18. Tāpat jau no paša sākuma ir jānorāda, ka samazinātas PVN likmes režīms ir izņēmums no vispārējā noteikuma, ka tiek piemērota standarta PVN likme. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru normas, kurām ir atkāpes no kāda principa raksturs, ir interpretējamas šauri, un ir attiecināms arī uz samazinātas PVN likmes gadījumu[6].

19. Ņemot vērā šos apsvērumus, jāatgādina, ka, jo biežāk preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas gadījumiem piemēro samazināto PVN likumi vai tos pavisam atbrīvo no PVN, jo svarīgāk kļūst skaidri definēt to preču un pakalpojumu grupas, kurām piemēro samazināto PVN likmi vai atbrīvojumu no PVN. Samazināto PVN likmi var piemērot tikai to preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, kuras ir ietvertas PVN direktīvas III pielikumā minētajās kategorijās. Tā kā tām ir izņēmuma raksturs, to piemērojamība ir jāinterpretē šauri.

20. Spānijas Karaliste neapstrīd Komisijas priekšlikumu, ka 3. un 4. kategorija būtu jāinterpretē šauri, bet tā argumentē, ka, tā kā šajās normās izmantotie jēdzieni nav definēti Eiropas Savienības tiesību aktos, nav skaidrs, uz kurām precēm tie attiecas. Spānijas Karaliste uzskata, ka tādējādi ir radusies nepieciešamība tos interpretēt, pamatojoties uz valsts tiesību aktiem veselības aizsardzības jomā.

21. Tāpat ir jāatgādina, ka no Eiropas Savienības tiesību vienveidīgas piemērošanas prasības un no vienlīdzības principa izriet, ka Eiropas Savienības tiesību norma, kurā tās satura un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, visā Eiropas Savienībā ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi, ņemot vērā šīs tiesību normas kontekstu un attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi[7].

22. 3. un 4. kategorijā izmantotie jēdzieni ir daļa no Eiropas Savienības tiesību normām, kurās to satura un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav atsauces uz dalībvalstu tiesībām[8]. Tomēr, ņemot vērā, ka samazinātās PVN likmes režīma sociāli-politiskie mērķi nav sasniedzami bez tā, ka tiek ņemti vērā individuālo dalībvalstu īpašie apstākļi, valstu sistēmās izmantoto samazinātās PVN režīma definīciju piesaisti citas valsts tiesību aktu normām var uzskatīt par pamatotu un pat loģisku, ja vien šīs definīcijas nepārsniedz PVN direktīvas normu, kuras ir izņēmums no vispārējās sistēmas, apmēru.

4 — Skat. PVN direktīvas preambulas 7. apsvērumu.

5 — Skat. 2008. gada 3. aprīļa spriedumu lietā C-442/05 *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (Krājums, I-1817. lpp., 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 — Skat. 2001. gada 18.janvāra spriedumu lietā C-83/99 Komisija/Spānija (*Recueil*, I-445. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra) un jaunāku – 2010. gada 18. marta spriedumu lietā C-3/09 *Erotic Center* (Krājums, I-2361. lpp., 15. punkts).

7 — Skat., piemēram, Tiesas 2009. gada 29.oktobra spriedumu lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark* (Krājums, I-10567. lpp., 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 — Saskaņā ar PVN direktīvas 100. pantu pamatojoties uz Komisijas ziņojumu, Padomei reizi divos gados ir jāpārskata samazināto likmju piemērošanas joma un, ja nepieciešams, jāmaina III pielikumā minēto preču un pakalpojumu saraksts.

23. Šajā kontekstā būtu jāatgādina, ka samazinātas PVN likmes režīma nolūks nebija pilnībā ierobežot dalībvalstu rīcības brīvību noteikt tās preces un pakalpojumus, kurām piemērotu samazināto PVN likmi. Tas vismaz daļēji ir noticis tādēļ, ka mēģinājums sniegt detalizētus preču un pakalpojumu sarakstus Eiropas Savienības līmenī bija nepraktisks un neefektīvs.

24. Šis nolūks patiesi parādās ziņojumā par Sestās PVN direktīvas [9] H pielikuma piemērojamību, kurā Komisija šādi norādīja uz pielikumā minēto kategoriju vēsturisko kontekstu:

"Tā vietā, lai turpinātu nebeidzamas diskusijas par to, kas būtu un kas nebūtu jāiekļauj kategorijā, bija vienkārši nepieciešama Padomes piekrišana plašam vispārējās definīcijas aprakstam attiecībā uz katru kategoriju Kopienas līmenī (proti, būtībā, lai tā izlemtu, kas neietilpst kategorijas apmērā). Pēc tam, ievērojot šo vispārējo definīciju (bet nepaplašinot kategorijas apmēru), katra dalībvalsts savos īstenojošos tiesību aktos varēja brīvi izmantot savas kategoriju definīcijas, atkarībā no tā, kurai konkrētai preču vai pakalpojumu kategorijai tā vēlējās uzlikt pazemināto likmes nodokli" [10].

25. Tādēļ ir jāsecina, ka apstāklis, ka Eiropas Savienības līmenī 3. un 4. kategorijas piemērojamība un saturs ir jāinterpretē šauri, ņemot vērā tiesību normu tekstu, kontekstu un mērķi [11], neliedz dalībvalstij noteikt tās individuālās preces, kurām piemēro samazināto PVN likmi, ja vien tās ietilpst 3. un 4. kategorijas piemērošanas jomā.

26. Es 3. un 4. kategorijas piemērojamību aplūkošu tādā kārtībā, kāda ir norādīta šajā Komisijas pieteikumā par valsts pienākumu neizpildi.

B – *Pirmais iebildums: ārstnieciskas vielas, kuras parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā*

27. Prasības par valsts pienākumu neizpildi pirmajā pamatā Komisija uzskata, ka PVN direktīva nepieļauj samazinātas PVN likmes piemērošanu ārstnieciskām vielām, kuras parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā, kā tas ir noteikts Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedaļas 1. panta 5. punktā un 91. panta 2. iedaļas 1. panta 3. punktā.

28. Komisija uzskata, ka 3. kategorija ļauj dalībvalstīm piemērot samazināto PVN likmi precēm, kuras atbilst diviem nosacījumiem. Pirmkārt, tām ir jābūt "farmācijas precēm [farmaceitiskiem produktiem]", un, otrkārt, šīs preces "parasti [jā]izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem".

29. Komisija apgalvo, ka ārstnieciskās vielas nav ietvertas 3. kategorijā, jo tās nav galīgais produkts un tādēļ nevar uzskatīt, ka tās "parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem". Komisija iebilst, ka gadījumos, kad ES likumdevējs ir paredzējis PVN direktīvas III pielikuma kategorijās ietvert arī tās vielas, ko izmanto preču ražošanā, tas ir tieši norādīts. Piemēram, III pielikuma 1. kategorijā papildus "pārtikai" ir ietverti arī "dzīvi dzīvnieki, sēklas, augi un sastāvdaļas, kas parasti ir paredzētas izmantošanai pārtikas sagatavošanā".

9 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.). Sestās PVN direktīvas H pielikums bez izmaiņām 3. un 4. punktā tika pārcelts uz nesenās PVN direktīvas III pielikumu.

10 — Skat. Komisijas ziņojumu Padomei atbilstoši 12. panta 4. punktam un 28. panta 2. punkta g) apakšpunktam 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (COM(94) 584, galīgā redakcija), 14. lpp.

11 — Skat. spriedumu lietā *NCC Construction Danmark* (minēts iepriekš, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

30. Spānijas Karaliste apgalvo, ka ārstnieciskās vielas ir farmaceitiskie produkti 3. kategorijas izpratnē. Spānijas Karaliste argumentē, ka, tā kā Eiropas Savienības tiesību līmenī definīcijas nav, tas, ka tā ir izmantojusi valsts tiesību definīciju, ir attaisnojami. Spānijas Likumā par PVN izmantotais ārstnieciskās vielas jēdziens ir pārņemts no pašreiz atceltā Spānijas likuma (Likums 25/1990). Spānijas iestādes norāda, ka šis jēdziens atšķiras no pašreiz spēkā esošajā likumā (Likums 29/2006) izmantotā izejvielu [*materias primas*] jēdziena, kuru piegādei netiek piemērota samazinātā PVN likme.

31. Es piekrītu Komisijas interpretācijai, ko tā ir sniegusi par kritērijiem precēm, kurām var piemērot samazināto PVN likmi atbilstoši 3. kategorijai. Tādēļ pirmais jautājums ir, vai ārstnieciskās vielas, kuras parasti un piemēroti izmanto zāļu ražošanā, ir farmaceitiskie produkti.

32. Komisija iesaka, ka farmaceitisko produktu jēdziens ar zāļu definīciju Eiropas Parlamenta un Padomes 2001. gada 6. novembra Direktīvā 2001/83/EK par Kopienas kodeksu, kas attiecas uz cilvēkiem paredzētām zālēm [12], būtu jāsaista šādi:

"Jebkura viela vai vielu salikums, kas paredzēts cilvēku slimību ārstēšanai vai novēršanai.

Visas vielas vai vielu salikumus, ko var izmantot cilvēkiem, lai noteiktu medicīnisko diagnozi vai atjaunotu, izlabotu vai mainītu cilvēku fizioloģiskās funkcijas, arī uzskata par zālēm."

33. Lielākajā daļā valodu versijās 3. kategorijā un Direktīvas 2001/83/EK 1. pantā ir izmantoti dažādi jēdzieni [13]. Komisija uzsver, ka vācu valodas versijā jēdziens "Arzneimittel" tomēr ir izmantots abās tiesību normās. Tas patiešām ir šaurāks jēdziens nekā "farmaceitiskie produkti", bet šķiet, ka tas ir izņēmums no vispārīgākas tendences izmantot dažādus jēdzienus.

34. Manuprāt, ir skaidrs, ka zāles ir farmaceitiskie produkti, bet es šaubos, vai var atbilstoši pieņemt, ka arī pretējais ir patiesība, kā to norāda Komisija. Abās direktīvās ir izvirzīti diezgan atšķirīgi mērķi, un bez tiešas atsauces uz definīciju citā direktīvā es atturētos iedibināt jebkādu saikni starp tām.

35. Turklāt zāļu definīcija Direktīvas 2001/83/EK 1. pantā piesaista šo konceptu cilvēku medicīniskai aprūpei. Savukārt farmaceitisko produktu koncepts 3. kategorijā ietver arī izmantošanu veterināriem nolūkiem. Man šķiet, ka 3. kategorijā izmantotais farmaceitisko produktu jēdziens ir ieplānots plašāks nekā zāļu jēdziens, kā tas ir definēts Direktīvā 2001/83/EK.

36. Manuprāt, lai noteiktu, vai 3. kategorija nepieļauj piemērot samazināto PVN likmi ārstnieciskām vielām, kuras parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā, otrais kritērijs precēm, kuras "parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem", ir izšķirošais.

37. 3. kategorijas teksts sasaista farmaceitisko produktu koncepta definīciju un šī produkta izmantošanu. Tajā ir norādīts, ka farmaceitiskie produkti ir sasnieguši konkrētu stadiju to ražošanas procesā, kurā tos var izmantot "veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem". Šī brieduma stadija arī atspoguļo samazinātās PVN likmes režīma mērķi.

38. Pievienotās vērtības nodokļa mērķis ir aplikt ar nodokli preces, kas ir paredzētas personīgai lietošanai, un kā tādu to sedz galapatērētājs [14]. Samazinātās PVN likmes režīma mērķis ir atvieglot galapatērētāja PVN slogu saistībā ar precēm, kuras tiek uzskatītas par nepieciešamību, kā, piemēram, farmaceitiskiem produktiem un medicīnas iekārtām invalīdiem [15].

12 — OV L 311, 67. lpp.

13 — Piemēram, angļu valodā "*pharmaceutical product*" un "*medicinal product*", franču valodā – "*les produits pharmaceutiques*" un "*médicament*", itāļu valodā – "*prodotti farmaceutici*" un "*medicinale*".

14 — Skat., piemēram, 2012. gada 3. maija spriedumu lietā C-520/10 *Lebara* (24. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 — Skat., piemēram, 2001. gada 3.maija spriedumu lietā C-481/98 Komisija/Francija (*Recueil*, I-3369. lpp., 32. punkts).

39. Manuprāt, ir skaidrs, ka ārstnieciskās vielas, ko izmanto farmaceitisko produktu ražošanā, galapatērētājam nevar pārdot pašas par sevi, bet tikai kā galīgās preces sastāvdaļu. Tomēr tiktāl, ciktāl šādas ārstnieciskās vielas arī "parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem" un ciktāl tās ir laistas tirgū, lai patērētāji tās pirktu, nav iemesla tām nepiemērot samazināto PVN likmi.

40. Tāpat ir skaidrs arī tas, ka, ja samazināto PVN likmi piemēro farmaceitiskiem produktiem, tā tiem tiek piemērota, neraugoties uz šo preču farmaceitisko jeb devas formu. Nodokļu neitralitāte pieprasa, lai līdzīgām precēm, kuras savstarpēji konkurē, piemērotu vienādu likmi konkurences traucējumu novēršanai. Tikai pārdodamo preču fiziskās formas atšķirības, piemēram, tabletes vai šķidruma formā, nevar pašas par sevi attaisnot dažāda PVN piemērošanu.

41. Tādēļ man šķiet skaidrs, ka samazinātas PVN likmes piemērošanu ārstnieciskām vielām, kuras parasti un piemēroti izmanto zāļu ražošanā, nevar uzskatīt par atbilstošu PVN direktīvai, ja vien šīs vielas "parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem" un tās tiek laistas tirgū, lai patērētāji tās pirktu.

42. Tāpēc es secinu, ka Komisijas pirmais iebildums ir jāapmierina.

C – *Otrais iebildums: medicīniskās preces, materiāli, iekārtas un ierīces, ko izmanto tikai, lai novērstu, diagnosticētu, ārstētu, atvieglotu vai izārstētu cilvēku vai dzīvnieku slimības vai kaites*

43. Prasības par valsts pienākumu neizpildi otrajā pamatā Komisija uzskata, ka samazinātas PVN likmes piemērošana medicīniskām precēm, materiāliem, iekārtām un ierīcēm, ko, objektīvi vērtējot, var izmantot tikai, lai novērstu, diagnosticētu, ārstētu, atvieglotu vai izārstētu cilvēku vai dzīvnieku slimības vai kaites, bet kas nav tādas, "kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, tikai invalīdu personīgai izmantošanai", kas paredzēts Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedaļas 1. panta 6. punktā, ir pretrunā PVN direktīvai, jo šādas preces nav ietvertas 3. un 4. kategorijā.

44. Attiecībā uz 4. kategoriju Komisijas arguments ir divdaļīgs. Pirmkārt, medicīnas iekārtas, ko izmanto veterināriem nolūkiem, neesot ietvertas 4. kategorijā, kas attiecas uz medicīnas iekārtām, palīgiekārtām un ierīcēm tikai cilvēkiem paredzētai lietošanai. Otrkārt, 4. kategorija attiecoties tikai uz personīgo izmantošanu, tādējādi no tās ir izslēgta vispārēja izmantošana.

45. Spānijas Karaliste apgalvo, ka 3. kategorijā izmantotais jēdziens "farmaceitiskie produkti" ietver arī medicīnas ierīces, jo LESD 168. pantā jēdzieni zāles un medicīnas ierīces ir sagrupēti pie viena mērķa – sabiedrības veselības aizsardzība, norādot, ka vienām piešķirtā aizsardzība būtu jāattiecina arī uz otro [16]. Spānijas Karaliste uzskata, ka šādas interpretācijas dēļ 4. kategorija nezaudē jēgu, jo tā attiecas uz ļoti konkrētu medicīnas ierīču izmantošanu, uz kurām neattiecas 3. kategorijā izmantotais jēdziens "farmaceitiskie produkti". Līdz ar to tā uzskata, ka tādu medicīnas ierīču ietveršana 3. kategorijā, kuras nav paredzētas šai īpašajai izmantošanai, bet kuras "parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem", nav pretrunīgs secinājums.

46. Spānijas Karalistes izvēlētā jēdziena "farmaceitiskie produkti" plašā interpretācija ir izraisījusi to, ka Spānijas nodokļu administrācija (*Dirección General de Tributos*, turpmāk tekstā – "*DGT*") piemēro 8 % PVN likmi, piemēram, ierīcēm asinsspiediena mērīšanai, termometriem, akupunktūras adatām un materiāliem, kā arī medicīniskiem cimdiem, maskām, halātiem un cepurēm.

16 — LESD 168. panta 4. punkta c) apakšpunktā "pasākumi, ar kuriem nosaka augstus kvalitātes un drošības standartus zālēm un medicīnas ierīcēm", ir norādīti kā priekšmets 168. pantā minēto mērķu sasniegšanai.

47. Iesākumam man ir jāpiekrīt Komisijai, ka LESD 168. pantam šajā kontekstā nav nozīmes, jo šī norma attiecas tikai uz zāļu un medicīnas ierīču kvalitāti un drošību.

48. Kas attiecas uz Spānijas Karalistes argumentu, ka jēdziens "farmaceitiskie produkti" ietver ne tikai 4. kategorijā minētās medicīnas ierīces, man šķiet, ka 3. un 4. kategorijas teksts un struktūra ir pašsaprotama. Ja patiešām būtu paredzēts, ka jēdzienam "farmaceitiskie produkti" ir jāietver 4. kategorijā neminētas medicīnas ierīces, būtu bijis vienkāršāk izveidot tikai vienu kategoriju, kas ietvertu "farmaceitiskos produktus", tostarp arī īpašo izmantošanu, kas ir norādīta 4. kategorijā, un nevis divas atsevišķi sīkāk definētas kategorijas.

49. Vairākumā valodu versijās PVN direktīvā ir izmantots vārds, kurš cēlies no latīņu vārda *pharmaceuticus*, kas 3. kategorijā apzīmē "no zālēm". Tādējādi atbilstošais rādītājs, lai noteiktu, vai preces ir iekļaujamas šai kategorijā, ir preču ķīmiskais jeb bioķīmiskais saturs, ne tikai to izmantošanas mērķis [17] – novērst, diagnosticēt, ārstēt, atvieglot vai izārstēt slimības.

50. Uz medicīnas ierīcēm, kurām var piemērot samazināto PVN likmi, 4. kategorijas teksts attiecina kritēriju, ka šādām precēm ir jābūt "tikai invalīda personīgai izmantošanai". Man par šo tekstu ir divi novērojumi: pirmkārt, 4. kategorija attiecas uz medicīnas ierīcēm, kuras izmanto tikai cilvēki, neminot veterināro izmantošanu. Otrkārt, samazinātās PVN likmes piemērošana medicīnas ierīcēm attiecas tikai uz tām ierīcēm, kas ir paredzētas "tikai *personīgai* izmantošanai", izslēdzot vispārēju izmantošanu.

51. Var pieņemt, ka, ja likumdevējs būtu vēlējies ietvert arī medicīnas iekārtas, kuras izmanto veterināriem nolūkiem, kā tas ir gadījumā ar farmaceitiskiem produktiem 3. kategorijā, tas būtu bijis tieši norādīts 4. kategorijā. Tādēļ ir acīmredzami, ka samazinātas PVN likmes piemērošana medicīniskām precēm, materiāliem, iekārtām un ierīcēm, ko izmanto, lai diagnosticētu un ārstētu dzīvnieku slimības, neatbilst PVN direktīvai.

52. Tāpat no 4. kategorijas teksta acīmredzami skaidri šķiet tas, ka no tās ir izslēgtas vispārējas izmantojamības medicīnas iekārtas, palīgierīces un ierīces, ko veselības aprūpē izmanto, piemēram, ārsti un medmāsas, slimnīcās vai klīnikās slimību novēršanā vai diagnosticēšanā. Jebkāda farmaceitisko produktu vispārēja izmantošana, pat ja šo terminu interpretētu plaši, kā to iesaka Spānijas Karaliste, būtu izslēgta no samazinātas PVN likmes piemērošanas. Nešķiet, ka dažādās valodu versijās būtu variācijas par iekārtas personīgas izmantošanas prasībām [18].

53. Kā es norādīju iepriekš, samazinātās PVN likmes izņēmuma mērķis ir sociāli-politisks: samazināt indivīdu PVN slogu saistībā ar precēm, kuras tiek uzskatītas par nepieciešamību. Šim mērķim neatbilst tas, ka samazināta PVN likme tiek piemērota precēm, ko izmanto profesionāļi medicīniskās aprūpes sniegšanā, kuras sniegšana savukārt var tikt atbrīvota no PVN atbilstoši PVN direktīvas 132. pantam.

54. Tādēļ es uzskatu, ka samazinātās PVN likmes piemērošana tādu medicīnisko preču, materiālu, iekārtu un ierīču piegādei, ko, objektīvi vērtējot, var izmantot tikai, lai novērstu, diagnosticētu, ārstētu, atvieglotu vai izārstētu cilvēku vai dzīvnieku slimības vai kaites, bet kas nav tādas, "kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, un kuras paredzētas tikai invalīdu personīgai izmantošanai", nav ietverta 3. un 4. kategorijā.

55. Tāpēc es secinu, ka Komisijas otrais iebildums ir apmierināms.

17 — Es atgādinu, ka aizvietotājterapijā tādu slimību kā hipotireoze un diabēta, kas ir atkarīgs no insulīna, ārstēšanā, pirms biotehnoloģijas attīstība ļāva sintētiski ražot cilvēku hormonus, tika izmantoti dzīvnieku izcelsmes hormoni.

18 — Piemēram, III pielikuma 4. punkta spāņu valodas versijā ir izmantots jēdziens "uso personal y exclusivo".

D – *Trešais iebildums: palīgierīces un iekārtas, kuras pamatā vai galvenokārt var izmantot dzīvnieku fiziskās invaliditātes ārstēšanai*

56. Komisijas prasības par valsts pienākumu neizpildi trešais pamats attiecas uz samazinātas PVN likmes piemērošanu palīgierīcēm un iekārtām, kuras pamatā vai galvenokārt var izmantot dzīvnieku fiziskās invaliditātes ārstēšanai. Komisija uzskata, ka tas ir pretrunā 4. kategorijai, jo šajā normā nav atsauces uz dzīvniekiem. Komisija argumentē, ka arī Spānijas normā, uz kuru attiecas 3. kategorija, nav šādas atsauces, jo šādas preces nav farmaceitiskie produkti.

57. Spānijas Karaliste argumentē, ka medicīniskās un veterinārās ierīces ir farmaceitiskie produkti 3. kategorijas izpratnē.

58. 4. kategorijas tekstā, kurš ietver medicīnas iekārtas, palīgierīces un citas ierīces, nav nekādas atsauces uz šādu ierīču veterināro izmantošanu. Tā kā 3. kategorijā ir tieši minēta izmantošana veterināriem nolūkiem, var secināt, ka, ja Eiropas Savienības likumdevējs būtu vēlējies iekļaut iekārtas, kas paredzētas dzīvnieku invaliditātes atvieglošanai un ārstēšanai, tas būtu izteicis 4. kategorijas tekstu atbilstoši šādai vēlmei.

59. Turpinot – ņemot vērā arī to, ka veterinārās zāles ir nošķirtas no cilvēku zālēm arī citās PVN režīma jomās[19], man jāsecina, ka samazinātas PVN likmes piemērošana palīgierīcēm un iekārtām, kuras pamatā vai galvenokārt var izmantot dzīvnieku invaliditātes ārstēšanai, neatbilst PVN direktīvai.

60. Tāpēc es secinu, ka Komisijas trešais iebildums ir jāapmierina.

E – *Ceturtais iebildums: palīgierīces un iekārtas, kuras pamatā vai galvenokārt tiek izmantotas cilvēku invaliditātes ārstēšanai, bet kuras nav paredzētas tikai "invalīda" personīgai izmantošanai*

61. Ceturtajā pamatā Komisija uzskata, ka samazinātas PVN likmes piemērošana medicīnas palīgierīcēm un iekārtām, kuras tiek *pamatā vai galvenokārt* izmantotas, lai atvieglotu cilvēku fizisko invaliditāti, bet kuras nav paredzētas tikai "invalīdu" personīgai izmantošanai, neatbilstot PVN direktīvai, jo 4. kategorijā neesot iekļautas vispārējas izmantojamības medicīnas iekārtas. Komisija arī apgalvo, ka Spānijas veiktā jēdziena "invalīds" interpretācija ir pārāk plaša, praktiski tā esot pielīdzināta jēdzienam "slimnieks".

62. Spānijas Karaliste argumentē, ka, tā kā Eiropas Savienības tiesībās jēdziens "invalīds" nav definēts, tā jēdzienu "invalīds" definēja atbilstoši Pasaules Veselības organizācijas (PVO) izmantotajai terminoloģijai. Spānijas Karaliste uzskata, ka tas arī nodokļu jomā rada tādu interpretāciju, ka ar jēdzienu "invalīds" apzīmē visas personas, kuras slimības dēļ ir kļuvušas par darba nespējīgām.

63. No 4. kategorijas formulējuma ir skaidrs, ka samazinātas PVN likmes režīms ir paredzēts medicīnas iekārtām tikai invalīdu izmantošanai un ka šai izmantošanai ir jābūt personīgai, proti, tā nevar būt vispārīga, kā ir aplūkots iepriekš. No tā rodas divi jautājumi: pirmkārt, kā ir jāsaprot jēdziens "invalīds" Eiropas Savienības PVN režīmā, un, otrkārt, vai "ekskluzīva izmantošana" attiecas arī uz to izmantošanu, kura ir norādīta Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedaļas 1. panta 6. punkta pirmajā daļā.

19 — 1988. gada 24. maija spriedumā lietā 122/87 Komisija/Itālija (*Recueil*, 2685. lpp.) Tiesa nosprieda, ka veterināro ķirurgu sniegtie pakalpojumi nav atbrīvojami no PVN, lai gan no tā tika atbrīvota medicīniskās aprūpes sniegšana, ko sniedz ārstu un paramediķu profesiju ietvaros.

64. Attiecībā uz 4. kategorijā izmantotā jēdziena "invalīds" interpretāciju es uzskatu, ka, neesot tiešai šī jēdziena definīcijai PVN kontekstā, var atsaukties uz definīciju, kas ir sniegta ANO Konvencijā par personu ar invaliditāti tiesībām, kuras dalībvalsts ir Eiropas Savienība [20], – "pie personām ar invaliditāti pieder personas, kurām ir ilgstoši fiziski, garīgi, intelektuāli vai maņu traucējumi, kas mijiedarbībā ar dažādiem šķēršļiem var apgrūtināt to pilnvērtīgu un efektīvu līdzdalību sabiedrības dzīvē vienlīdzīgi ar citiem" [21].

65. No tā izriet, ka invalīda definīcijas būtiska daļa ir traucējumi, kas neļauj indivīdam normāli funkcionēt sabiedrībā ilgterminā. Manuprāt, traucējumu cēlonim nav nozīmes, jo 4. kategorijā izmantotais jēdziens "invalīds" ir pietiekami plašs, ietverot arī to invaliditāti, kas ir radusies smagas vai hroniskas slimības dēļ, bet tas nav sinonīms jēdzienam "slims" vai "saslimis" [22].

66. 4. kategorijas apjomu vēl jo vairāk ierobežo prasība, ka samazināta PVN likme ir piemērojama tikai medicīnas iekārtām, palīgierīcēm un ierīcēm, kuras ir paredzētas *tikai [ekskluzīvi] personīgai* invalīda izmantošanai. Tas izslēdz preču vispārēju izmantošanu, pat ja tās tiek izmantotas, lai atvieglotu vai ārstētu fizisku invaliditāti, slimnīcās, veselības centros, klīnikās un citās invalīdu aprūpes iestādēs. Tas izslēdz arī preces, kuras ir nepieciešamas invalīdiem, bet kuras var izmantot arī citā veidā.

67. Dažas preces var būt paredzētas gan izmantošanai invalīdiem, gan citiem mērķiem. Tiesa uzskatīja, ka piegādājamo preču izmantošanas mērķis patiešām var norādīt, vai var piemērot samazināto PVN likmi, vai ne [23]. Tomēr praktiski šīs tiesvedības kontekstā nebūtu iespējams nodrošināt, ka tikai invalīdi, kuriem skaidri ir paredzēts piemērot samazināto PVN likmi, patiešām saņemtu šo samazināto PVN likmi.

68. PVN Komiteja savās pamatnostādnēs norādīja, ka "dalībvalstis var piemērot samazināto PVN likmi precēm, kas ir īpaši izgudrotas invalīdiem (medicīnas iekārtas, palīgierīces un citas līdzīgas ierīces), kuras invalīdi parasti pērk vai izmanto (pastāvīgi vai uz laiku), lai atvieglotu vai ārstētu savu slimību. Preces, ko parasti izmanto citiem mērķiem (piemēram, bezvadu telefoni) nav iekļauti šajā normā; tāpat netiek iekļautas arī vispārlietojamas medicīnas iekārtas un palīgierīces, kas nav paredzētas tikai izmantošanai invalīdiem (piemēram, rentgena iekārtas) [24].

69. Komisija nesen piedāvāja 4. kategorijā iekļaut iekārtas vai aparatūru, kuri ir īpaši izgatavoti vai pielāgoti invalīdiem (piemēram, Braila tastatūras, īpaši pielāgotas automašīnas u.tml.), kurām nav piemērojama samazinātā likme, pat ja tās apmierina tās pašas vajadzības [25], bet šīs izmaiņas netika iekļautas Direktīvā 2009/47/EK, ar kuru grozīja PVN direktīvu [26].

70. Šajā kontekstā jāatgādina, ka bez samazinātām PVN likmēm dalībvalstīm, kas vēlas atvieglot invalīdu, kuriem ir nepieciešamas arī citiem mērķiem izmantojamas iekārtas, finanšu slogu, ir pieejamas arī citas metodes.

20 — Padomes 2009. gada 26. novembra Lēmums 2010/48/EK par to, lai Eiropas Kopiena noslēgtu Apvienoto Nāciju Organizācijas Konvenciju par personu ar invaliditāti tiesībām (OV 2010, L 23, 35. lpp.).

21 — Konvencija par personu ar invaliditāti tiesībām, Apvienotās Nācijas, Līgumu sērija, 2515. sējums, 3. lpp.

22 — Skat. arī pēc analoģijas 2006. gada 11.jūlija spriedumu lietā C-13/05 *Chacón Navas* (Krājums, I-6467. lpp., 41. punkts), kurā Tiesa secina, ka jēdzienus "invaliditāte" un "slimība" nevar aplūkot kā identiskus Padomes 2000. gada 27. novembra Direktīvas 2000/78/EK, ar ko nosaka kopēju sistēmu vienlīdzīgai attieksmei pret nodarbinātību un profesiju (OV L 303, 16. lpp.), ietvaros.

23 — Skat. 2011. gada 3.marta spriedumu lietā C-41/09 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-831. lpp., 57. punkts), kurā Tiesa konstatēja, ka nokaušanai paredzētu zirgu, lai tos izmantotu pārtikas sagatavošanā, piegādei var piemērot samazināto PVN likmi, lai gan zirgu piegādēm vispārējā nozīmē to nedrīkst darīt.

24 — Skat. PVN Komitejas pamatnostādnes, pieņemtas 1998. gada 16.–18. februāra sapulcē, [angļu valodā] pieejamas: 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, galīgā redakcija.

26 — OV L 116, 18. lpp.

71. Līdz ar to es uzskatu, ka no 4. kategorijas apjoma ir izslēgta samazinātas PVN likmes piemērošana precēm, kuras pamatā vai galvenokārt izmanto invalīdi.

72. Tāpēc es secinu, ka Komisijas ceturtais iebildums ir jāapmierina.

VII – Secinājumi

73. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai lemt šādi:

1) atzīt, ka Spānijas Karaliste nav izpildījusi Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 98. pantā, to aplūkojot kopā ar tās III pielikumu, paredzētos pienākumus, piemērojot samazinātas PVN likmes šādām preču kategorijām:

   — ārstnieciskām vielām, kuras parasti un galvenokārt var izmantot zāļu ražošanā,

   — medicīniskām precēm, materiāliem, iekārtām vai ierīcēm, ko, objektīvi vērtējot, var izmantot tikai, lai novērstu, diagnosticētu, ārstētu, atvieglotu vai izārstētu cilvēku vai dzīvnieku slimības vai kaites, bet kas nav tādas, "kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, tikai invalīdu personīgai izmantošanai",

   — palīgierīcēm un iekārtām, kuras pamatā vai galvenokārt var izmantot fiziskas dzīvnieku invaliditātes ārstēšanai,

   — palīgierīcēm un iekārtām, kuras pamatā vai galvenokārt var izmantot cilvēku invaliditātes ārstēšanai, bet kuras nav paredzētas tikai invalīdu personīgai izmantošanai;

2) piespriest Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.