Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2012 m. spalio 25 d.[1]

Byla C-360/11

Europos Komisija
prieš

Ispanijos Karalystę

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — Direktyva 2006/112/EB — III priedo 3 ir 4 punktai — Lengvatinis PVM tarifas — Prekių, kurioms gali būti taikomi lengvatiniai tarifai, tiekimas — Farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui — Medicinos įranga, priemonės ir kiti reikmenys, paprastai skirti naudoti tik asmeniškai neįgaliesiems jų negaliai palengvinti arba gydyti“

I – Įvadas

1. Pagal Europos Sąjungos teisės nuostatas, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), valstybės narės gali taikyti lengvatinį PVM tarifą farmacijos gaminiams ir tam tikriems medicinos prietaisams. Komisija pateikė šį ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo Ispanijos Karalystei, nes mano, kad ši valstybė narė lengvatinį PVM tarifą taiko platesnėms prekių kategorijoms, nei nurodyta Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[2] III priedo 3 ir 4 punktuose.

2. Ispanijos Karalystė teigia, kad ieškinys turėtų būti atmestas. Ji mano, kad PVM direktyvos III priede prekių ir paslaugų kategorijos apibrėžtos nepakankamai aiškiai, kad būtų galima reikšti ieškinį dėl įsipareigojimų nevykdymo.

II – Teisinis pagrindas

Europos Sąjungos teisė

3. PVM direktyvos 96 straipsnyje numatyta, kad:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — OL L 347, p. 1.

4. PVM direktyvos 98 straipsnyje, kuris pateiktas 2 skirsnyje „Lengvatiniai tarifai“, numatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

<...>“

5. PVM direktyvos III priedo 3 punkte (toliau – trečia kategorija) kalbama apie tokių prekių tiekimą:

„3) farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui, įskaitant kontraceptines ir sanitarinės apsaugos priemones“.

6. PVM direktyvos III priedo 4 punkte (toliau – ketvirta kategorija) kalbama apie toliau nurodytų prekių tiekimą ir paslaugų teikimą:

„4) medicinos įranga, priemonės ir kiti reikmenys, paprastai skirti naudoti tik neįgaliesiems jų negaliai palengvinti ar gydyti, įskaitant tokių prekių taisymą, bei vaikams skirtos automobilių sėdynės“.

Nacionalinė teisė

7. Ispanijos PVM įstatymo (*Ley española del IVA*)[3] 91 straipsnio pirmos pastraipos 1 dalies 5 ir 6 punktuose numatyta, kad lengvatinis PVM tarifas taikomas tokioms prekėms:

„5. Veterinarijoje naudojamiems medikamentams ir vaistinėms medžiagoms, kurie gali būti įprastai ir tinkamai naudojami vaistams gaminti.

6. Prietaisams ir reikmenims, įskaitant akinius su korekciniais lęšiais ir glaustinius lęšius, kurie, objektyviai vertinant, iš esmės arba visų pirma gali būti naudojami žmonių ir gyvūnų fizinei negaliai, įskaitant judėjimo ir galimybių bendrauti apribojimus, palengvinti.

Medicinos prietaisams, medžiagoms, įrangai ir reikmenims, kurie, objektyviai vertinant, gali būti naudojami tik žmonių arba gyvūnų ligų arba susirgimų profilaktikai, diagnostikai, gydymui, palengvinimui arba išgydymui.

Į šią kategoriją nepatenka kosmetikos ir asmens higienos produktai, išskyrus higieninius paketus, tamponus ir įklotus.“

8. Ispanijos PVM įstatymo 91 straipsnio antros pastraipos 1 dalies 3 punkte numatyta, kad lengvatinis PVM tarifas taikomas toliau nurodytoms prekėms:

„Žmonėms vartoti skirtiems medikamentams, taip pat vaistinėms medžiagoms, farmacinėms formoms ir tarpiniams produktams, kurie gali būti įprastai ir tinkamai naudojami vaistams gaminti.“

3 — Įstatymas 37/1992.

III – Ikiteisminė procedūra

9. 2010 m. kovo 22 d. raštu Komisija pranešė Ispanijos Karalystei mananti, kad Ispanijos PVM įstatymo 91 straipsnio pirmos pastraipos 1 dalies 5 bei 6 punktuose ir antros pastraipos 1 dalies 3 punkte nurodyta lengvatinių PVM tarifų taikymo tvarka pažeidžiami Ispanijos Karalystės įsipareigojimai pagal PVM direktyvą.

10. 2010 m. gegužės 28 d. Ispanijos Karalystė atsakė mananti, kad Ispanijos teisės nuostatos dėl lengvatinių PVM tarifų atitinka PVM direktyvą.

11. Komisijai neatrodė, kad Ispanijos Karalystės pateiktų argumentų pakanka, todėl 2010 m. lapkričio 25 d. ji pateikė pagrįstą nuomonę ir pareikalavo, kad Ispanijos Karalystė per tam tikrą laikotarpį imtųsi reikiamų veiksmų.

12. Kadangi atsakyme į pagrįstą nuomonę Ispanijos Karalystė ir toliau laikėsi požiūrio, kad Ispanijos teisės nuostatos, susijusios su prekėmis, kurioms taikomi lengvatiniai PVM tarifai, atitinka ES teisę, Komisija nusprendė pateikti šį ieškinį.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

13. 2011 m. liepos 8 d. ieškiniu Europos Komisija Teisingumo Teismo prašo pripažinti, kad Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų, numatytų PVM direktyvos 98 straipsnyje kartu su jos III priedu, nes taikė lengvatinį PVM tarifą tokių kategorijų prekėms:

1) vaistinėms medžiagoms, kurios gali būti įprastai ir tinkamai naudojamos vaistams gaminti (Ispanijos PVM įstatymo 91 straipsnio pirmos pastraipos 1 dalies 5 punktas ir antros pastraipos 1 dalies 3 punktas);

2) medicinos prietaisams, medžiagoms, įrangai ir reikmenims, kurie, objektyviai vertinant, gali būti naudojami tik žmonių arba gyvūnų ligų arba susirgimų profilaktikai, diagnostikai, gydymui, palengvinimui arba išgydymui, tačiau nėra „įprastai skirti negaliai palengvinti arba gydyti, išskirtinai ir asmeniškai naudoti neįgaliesiems“ (Ispanijos PVM įstatymo 91 straipsnio pirmos pastraipos 1 dalies 6 punktas);

3) priemonėms ir įrangai, kurios gali būti iš esmės arba visų pirma naudojamos gyvūnų fizinei negaliai gydyti (Ispanijos PVM įstatymo 91 straipsnio pirmos pastraipos 1 dalies 6 punktas);

4) priemonėms ir įrangai, kurios iš esmės arba visų pirma naudojamos žmonių negaliai gydyti, tačiau kurios nėra skirtos išskirtinai ir asmeniškai naudoti „neįgaliesiems“; bendrai suprantant šį žodį kaip labiau apribotą nei žodis „sergantis“ (Ispanijos PVM įstatymo 91 straipsnio pirmos pastraipos 1 dalies 6 punkto pirma dalis).

14. Komisija taip pat prašo iš Ispanijos Karalystės priteisti bylinėjimosi išlaidas.

V – Priimtinumas

15. Ispanijos Karalystė oficialiai neginčijo ieškinio priimtinumo, tačiau atsiliepime į Komisijos ieškinį nurodė, kad Komisija į ieškinį iš tiesų įtraukė papildomą klausimą, susijusį su lengvatinio PVM tarifo taikymu „tarpiniams produktams“, nors per ikiteisminę procedūrą šio klausimo nekėlė.

16. Kadangi oficialiai priimtinumas neginčijamas, ketinu analizuoti Komisijos ieškinio pagrindus, kurie buvo išdėstyti Teisingumo Teismui pateiktame ieškinyje. Be to, manau, kad, nepaisant to, ar tarpiniai produktai bus įtraukti į šį ieškinį dėl įsipareigojimų nevykdymo, ieškinio nagrinėjimo baigtis nesikeis.

VI – Vertinimas

A – *Pirminės pastabos*

17. Iš pradžių būtina prisiminti, kad taikant Europos Sąjungos bendrą PVM sistemą, „net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio“ [4]. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nustatyti ir išlaikyti lengvatinius PVM tarifus leidžiama tik jeigu taip nėra pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas [5].

18. Taip pat pirmiausia pažymėtina, kad lengvatinio PVM tarifo režimas yra bendrosios taisyklės, pagal kurią taikomas standartinis PVM tarifas, išimtis. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nuostatos, kuriomis nukrypstama nuo tam tikro principo, turi būti aiškinamos siaurai ir kalbant apie lengvatinius PVM tarifus [6].

19. Atsižvelgiant į šias aplinkybes reikėtų priminti, kad kuo daugiau prekių ir paslaugų taikomas mažesnis PVM tarifas arba visai neapmokestinama PVM, tuo svarbiau tampa aiškiai apibrėžti prekių ir paslaugų, kurioms taikomas lengvatinis PVM tarifas arba kurios nėra apmokestinamos, grupes. Lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik prekėms ir paslaugoms, patenkančioms į PVM direktyvos III priede išvardytas kategorijas. Kadangi šios kategorijos yra laikomos išimtimis, jos turi būti aiškinamos siaurai.

20. Ispanijos Karalystė neginčija Komisijos teiginio, kad trečia ir ketvirta kategorijos turėtų būti aiškinamos siaurai, tačiau teigia, kad šiose nuostatose vartojamos formuluotės neapibrėžtos Europos Sąjungos teisės aktuose, todėl neaišku, kurie produktai į jas patenka. Ispanijos Karalystė nurodo, kad todėl buvo būtina jas aiškinti remiantis nacionaliniais sveikatos sistemos teisės aktais.

21. Nereikėtų pamiršti, kad iš būtinybės vienodai taikyti Europos Sąjungos teisę ir iš lygybės principo išplaukia, kad Europos Sąjungos teisės nuostatos, kurioje dėl jos prasmės bei apimties nustatymo nedaroma aiški nuoroda į valstybių narių teisę, sąvokos visoje Europos Sąjungoje paprastai turi būti aiškinamos autonomiškai ir vienodai, atsižvelgiant į nuostatos kontekstą ir nagrinėjamu teisės aktu siekiamą tikslą [7].

4 — Žr. PVM direktyvos 7 konstatuojamąją dalį.

5 — Žr. 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, Rink. p. I-1817, 42 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką.

6 — Žr. 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-83/99, Rink. p. I-445, 19 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką, o iš naujesnių sprendimų – 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Erotic Center*, C-3/09, Rink. p. I-2361, 15 punktą.

7 — Žr., pavyzdžiui, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 24 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką.

22. Trečios ir ketvirtos kategorijų formuluotės yra Europos Sąjungos teisės nuostatos, kuriose dėl jų prasmės ir taikymo srities nustatymo nedaroma nuoroda į valstybių narių teisę [8]. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad lengvatinio PVM tarifo sistemos sociopolitiniai tikslai negali būti pasiekti neatsižvelgiant į atskirose valstybėse narėse susiklosčiusias konkrečias aplinkybes, nacionalinėse lengvatinio PVM tarifo sistemose vartojamų apibrėžčių susiejimas su kitų nacionalinių teisės aktų nuostatomis gali būti pateisinamas ir net pagrįstas, jeigu tokiomis apibrėžtimis neišplečiama PVM direktyvos nuostatų, kurios yra bendros sistemos išimtis, taikymo sritis.

23. Atsižvelgiant į tai pažymėtina, kad lengvatinių PVM tarifų režimu nebuvo siekiama visiškai apriboti valstybių narių diskrecijos nustatyti prekes ir paslaugas, kurioms taikomas lengvatinis PVM tarifas. Taip bent jau iš dalies yra todėl, kad mėginti pateikti smulkius prekių ir paslaugų sąrašus Europos Sąjungos lygmeniu yra nepraktiška ir neveiksminga.

24. Toks ketinimas iš tiesų akivaizdžiai matyti iš ataskaitos, kurioje apžvelgiama Šeštosios PVM direktyvos [9] H priedo taikymo sritis ir kurioje Komisija istorines aplinkybes, kuriomis šiame priede buvo išvardytos atitinkamos kategorijos, apibūdino taip:

„Užuot be galo aptarinėjus, kas turėtų arba neturėtų būti įtraukta į tam tikrą kategoriją, Tarybai tapo būtina tik susitarti dėl plataus kiekvienos kategorijos bendros apibrėžties apibūdinimo Bendrijos lygmeniu (t. y. iš esmės nuspręsti, kas nepatenka į tam tikros kategorijos taikymo sritį). Vėliau kiekviena valstybė narė, nepažeisdama tokios bendros apibrėžties (neplėsdama kategorijos taikymo srities), galėjo savo priimtuose įgyvendinimo teisės aktuose vartoti savo pačios nustatytas kategorijų apibrėžtis, atsižvelgdama į tai, kokią konkrečią produktų arba paslaugų grupę ji norėjo apmokestinti lengvatiniu tarifu.“ [10]

25. Todėl darytina išvada, jog tuo, kad trečios ir ketvirtos kategorijų taikymo sritis ir reikšmė Europos Sąjungos lygmeniu turėtų būti aiškinama siaurai, atsižvelgiant į šių nuostatų formuluotę, kontekstą bei tikslus [11], netrukdoma valstybėms narėms nustatyti konkrečių produktų, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas, jeigu tokie produktai patenka į trečios ir ketvirtos kategorijų taikymo sritį.

26. Trečios ir ketvirtos kategorijų taikymo sritį aptarsiu eilės tvarka, kuria Komisija išdėstė šio ieškinio dėl įsipareigojimų nevykdymo pagrindus.

B – *Pirmasis ieškinio pagrindas: vaistinės medžiagos, kurios gali būti įprastai ir tinkamai naudojamos vaistams gaminti*

27. Kaip pirmąjį ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo pagrindą Komisija nurodo, kad taikyti lengvatinį PVM tarifą vaistinėms medžiagoms, kurios gali būti įprastai ir tinkamai naudojamos vaistams gaminti, kaip numatyta Ispanijos PVM įstatymo 91 straipsnio pirmos pastraipos 1 dalies 5 punkte ir antros pastraipos 1 dalies 3 punkte, draudžiama pagal PVM direktyvą.

8 — PVM direktyvos 100 straipsnyje numatyta, kad, remdamasi Komisijos pranešimu, Taryba kas dveji metai peržiūri lengvatinių tarifų taikymo sritį ir prireikus keičia III priede pateiktą prekių ir paslaugų sąrašą.

9 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji PVM direktyva) (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23); Šeštosios PVM direktyvos H priedas buvo perkeltas į naujos redakcijos PVM direktyvos III priedą nepakeitus 3 ir 4 punktų formuluočių.

10 — Žr. Komisijos ataskaitą Tarybai pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, COM(94) 584 galutinis, p. 14.

11 — Žr. Sprendimo *NCC Construction Danmark* 23 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką.

28. Komisija teigia, kad remdamosi trečia kategorija valstybės narės gali taikyti lengvatinį PVM tarifą prekėms, kurios atitinka dvi sąlygas. Pirma, jos turi būti „farmacijos gaminiai“ ir, antra, šie gaminiai turi būti „paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui“.

29. Komisijos teigimu, vaistinės medžiagos nepatenka į trečios kategorijos taikymo sritį, nes jos nėra galutiniai produktai, todėl negali būti laikoma, kad jos „paprastai naudojamos sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui“. Komisija nurodo, kad tais atvejais, kai ES teisės aktų leidėjas siekė, kad PVM direktyvos III priede nurodytos kategorijos apimtų ir medžiagas, naudojamas produktų gamybai, jis tai aiškiai nurodė. Pavyzdžiui, III priede nurodyta pirma kategorija, be „maisto produktų“, taip pat apima „gyvus gyvūnus, sėklas, augalus ir sudedamąsias dalis, paprastai naudojamas maisto produktams paruošti“.

30. Ispanijos Karalystė nurodo, kad vaistinės medžiagos yra trečioje kategorijoje numatyti farmacijos gaminiai. Ispanijos Karalystės teigimu, kadangi nėra Europos Sąjungos teisės lygmeniu numatytos apibrėžties, pateisinama, kad buvo remiamasi nacionalinėje teisėje pateikta apibrėžtimi. Ispanijos PVM įstatyme vartojama vaistinės medžiagos sąvoka buvo numatyta Ispanijos įstatyme (Įstatymas Nr. 25/1990), kuris buvo panaikintas pirmuoju įstatymu. Kaip nurodo Ispanijos valdžios institucijos, ši sąvoka skiriasi nuo pirminių žaliavų (*materijas primas*), kurioms netaikomas lengvatinis PVM tarifas, sąvokos, vartojamos dabartiniame įstatyme (Įstatymas Nr. 29/2006).

31. Sutinku su Komisijos pateiktu kriterijų, taikomų prekėms, kurioms remiantis trečia kategorija gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, aiškinimu. Todėl pirmasis klausimas yra, ar vaistinės medžiagos, įprastai ir tinkamai naudojamos vaistams gaminti, yra farmacijos gaminiai.

32. Komisija siūlo farmacijos gaminio sąvoką prilyginti vaisto sąvokai, kuri 2001 m. lapkričio 6 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2001/83/EB dėl Bendrijos kodekso, reglamentuojančio žmonėms skirtus vaistus [12], 1 straipsnyje apibrėžta taip:

„Vaistinės medžiagos arba jų deriniai, vartojami žmonėms gydyti arba ligų profilaktikai.

Vaistinės medžiagos arba jų deriniai, kurios gali būti skiriamos žmogui siekiant nustatyti diagnozę ar atkurti, pakoreguoti ar pakeisti žmogaus fiziologines funkcijas, taip pat yra laikomos vaistais.“

33. Daugelyje redakcijų skirtingomis kalbomis trečios kategorijos ir Direktyvos 2001/83/EB 1 straipsnio formuluotės skiriasi [13]. Komisija pažymi, kad vis dėlto redakcijose vokiečių kalba abiejose nuostatose vartojamas žodis „Arzneimittel“. Jo reikšmė iš tiesų siauresnė nei „pharmaceutical product“ (farmacijos gaminys), tačiau panašu, kad, atsižvelgiant į bendresnę tendenciją vartoti skirtingas formuluotes, jo vartojimas yra išimtis.

34. Manau, kad akivaizdu, jog vaistai yra farmacijos gaminiai, tačiau abejoju, ar galima laikyti, kad teisingas ir priešingas teiginys – kad farmacijos gaminiai yra vaistai, kaip nurodo Komisija. Šiomis dviem direktyvomis siekiama gana skirtingų tikslų, todėl jeigu nebūtų aiškios nuorodos į kitoje direktyvoje pateiktą apibrėžtį, jų tarpusavyje nesiečiau.

35. Be to, Direktyvos 2001/83/EB 1 straipsnyje pateiktoje vaisto apibrėžtyje ši sąvoka siejama su žmonių medicinine priežiūra. O trečios kategorijos farmacijos gaminių sąvoka apima ir veterinarijoje naudojamus gaminius. Mano manymu, siekiama, kad trečioje kategorijoje vartojama farmacijos gaminių sąvoka būtų platesnė už vaisto sąvoką, apibrėžtą Direktyvoje 2001/83/EB.

12 — OL L 311, p. 67; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 13 sk., 27 t., p. 69.

13 — Pavyzdžiui, anglų kalba – „pharmaceutical product“ ir „medicinal product“, prancūzų kalba – „les produits pharmaceutiques“ ir „médicament“, italų kalba – „prodotti farmaceutici“ ir „medicinale“.

36. Mano nuomone, antrasis kriterijus, pagal kurį gaminiai turi būti „paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui“, yra lemiamas norint nustatyti, ar remiantis trečia kategorija draudžiama lengvatinį PVM tarifą taikyti vaistinėms medžiagoms, kurios gali būti įprastai ir tinkamai naudojamos vaistams gaminti.

37. Pagal trečios kategorijos formuluotę farmacijos gaminio sąvokos apibrėžtis siejama su jo naudojimu. Joje numatyta, kad farmacijos gaminių gamybos procese pasiektas toks etapas, kad jie gali būti naudojami „sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui“. Šis vienas iš baigiamųjų etapų taip pat atspindi lengvatinio PVM tarifo taikymo tikslus.

38. Pridėtinės vertės mokesčio tikslas – apmokestinti prekes, skirtas asmeniniam vartojimui, todėl jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui [14]. Lengvatinio PVM tarifo režimas skirtas PVM poveikiui galutiniams vartotojams, įsigyjantiems prekes, kurios laikomos būtiniausiomis, kaip antai farmacijos gaminius ir medicinos įrangą neįgaliesiems, sumažinti [15].

39. Man atrodo akivaizdu, kad farmacijos gaminiams gaminti naudojamos vaistinės medžiagos galutiniams vartotojams negali būti parduodamos atskirai, o turi būti parduodamos tik kaip galutinio gaminio sudedamosios dalys. Tačiau jeigu tokios vaistinės medžiagos taip pat „paprastai naudojamos sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui“ ir pateikiamos rinkai, kad vartotojai galėtų jų nusipirkti, niekas nekliudo joms taikyti lengvatinį PVM tarifą.

40. Taip pat akivaizdu, kad jeigu farmacijos gaminiams taikomas lengvatinis PVM tarifas, jis jiems taikomas nepaisant jų farmacinės formos. Pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, jog panašioms tarpusavyje konkuruojančioms prekėms būtų taikomas vienodas tarifas, kad būtų išvengta konkurencijos iškraipymo. Skirtingo PVM režimo taikymo negalima pateisinti vien skirtinga fizine parduodamų prekių forma, pavyzdžiui, tabletės arba skystis.

41. Todėl man atrodo akivaizdu, kad negali būti laikoma, jog lengvatinio PVM tarifo taikymas vaistinėms medžiagoms, įprastai ir tinkamai naudojamoms vaistams gaminti, neprieštarauja PVM direktyvai, jeigu tokios medžiagos nėra „paprastai naudojamos sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui“ ir jeigu jos nėra pateiktos rinkai, kad vartotojai galėtų jų nusipirkti.

42. Todėl darau išvadą, kad pirmajam Komisijos nurodytam ieškinio pagrindui reikia pritarti.

C – *Antrasis ieškinio pagrindas: medicinos prietaisai, medžiagos, įranga ir reikmenys, naudojami tik žmonių arba gyvūnų ligų arba susirgimų profilaktikai, diagnostikai, gydymui, palengvinimui arba išgydymui*

43. Pateikdama ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo antrąjį pagrindą Komisija nurodo, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas medicinos prietaisams, medžiagoms, įrangai ir reikmenims, kurie, objektyviai vertinant, gali būti naudojami tik žmonių arba gyvūnų ligų arba susirgimų profilaktikai, diagnostikai, gydymui, palengvinimui arba išgydymui, tačiau nėra „įprastai skirti negaliai palengvinti arba gydyti, išskirtinai ir asmeniškai naudoti neįgaliesiems“, kaip numatyta Ispanijos PVM įstatymo 91 straipsnio pirmos pastraipos 1 dalies 6 punkte, neatitinka PVM direktyvos, nes tokios prekės nepatenka į trečią ir ketvirtą kategorijas.

14 — Žr., pavyzdžiui, 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Lebara*, C-520/10, 24 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką.

15 — Žr., pavyzdžiui, 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-481/98, Rink. p. I-3369, 32 punktą.

44. Dėl ketvirtos kategorijos Komisija nurodo dvejopus argumentus. Pirma, veterinarijoje naudojama medicinos įranga nepatenka į ketvirtą kategoriją, kuri apima medicinos įrangą, priemones ir reikmenis, skirtus naudoti tik žmonėms. Antra, ketvirta kategorija susijusi tik su asmeniniu naudojimu, todėl ji neapima bendro naudojimo.

45. Ispanijos Karalystė teigia, kad trečioje kategorijoje nurodyti farmacijos gaminiai apima ir medicinos prietaisus, nes SESV 168 straipsnyje vaistai ir medicinos tikslams naudojami prietaisai įrašyti prie to paties tikslo, susijusio su visuomenės sveikatos apsauga, o tai reiškia, kad vieniems taikoma apsauga turėtų būti taikoma ir kitiems [16]. Kaip nurodo Ispanijos Karalystė, taikant tokį aiškinimą ketvirta kategorija netampa beprasmė, nes joje kalbama apie labai specifinį medicinos prietaisų, kurie nepatenka į trečioje kategorijoje vartojamos farmacijos gaminių sąvokos taikymo sritį, naudojimą. Todėl, jos nuomone, išvada, kad į trečią kategoriją patenka medicinos prietaisai, kurie nėra skirti šiam specifiniam naudojimui, tačiau kurie „paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui“, nėra prieštaringa.

46. Dėl tokio plataus Ispanijos Karalystės taikomo farmacijos gaminių aiškinimo Ispanijos mokesčių inspekcija (*Dirección General de Tributos*, toliau – DGT) 8 % PVM tarifą taiko, pavyzdžiui, kraujo spaudimo matavimo prietaisams, termometrams, akupunktūros adatoms ir medžiagoms, taip pat medicininėms pirštinėms, kaukėms, chalatams ir kepuraitėms.

47. Visų pirma turėčiau sutikti su Komisija, kad SESV 168 straipsnis nesusijęs su šios bylos aplinkybėmis, nes šioje nuostatoje kalbama tik apie vaistų ir medicinos prietaisų kokybę bei saugą.

48. Dėl Ispanijos Karalystės argumento, kad farmacijos gaminiai apima medicinos prietaisus, išskyrus tuos, kurie patenka į ketvirtą kategoriją, manau, kad trečios ir ketvirtos kategorijų formuluotės ir struktūra yra akivaizdžios. Jeigu iš tiesų būtų siekta, kad farmacijos gaminiai apimtų medicinos prietaisus, kurie nepatenka į ketvirtą kategoriją, būtų buvę paprasčiau nurodyti vieną kategoriją, kuri apimtų visus „farmacijos gaminius“, įskaitant ir skirtus specifiniam naudojimui, kaip numatyta ketvirtoje kategorijoje, o ne dvi atskiras labiau apibrėžtas kategorijas.

49. Daugelyje PVM direktyvos redakcijų skirtingomis kalbomis trečioje kategorijoje vartojamas žodis, kilęs iš lotyniško *pharmaceuticus*, kuris reiškia „vaistų“. Taigi, reikšmingas veiksnys, į kurį atsižvelgiant nustatomos šios kategorijos prekės, yra prekių cheminė arba biocheminė [17] sudėtis, o ne vien jų naudojimo tikslas, susijęs su ligų profilaktika, diagnostika, gydymu arba palengvinimu.

50. Pagal 4 kategorijos formuluotę medicinos įrangai, kuriai gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, taikomi tokie kriterijai: tokios prekės turi būti „skirtos naudoti tik [asmeniškai] neįgaliesiems“. Atsižvelgiant į šią formuluotę galima nurodyti dvi pastabas: pirma, 4 kategorija susijusi su medicinos prietaisais, kuriuos naudoja tik žmonės, o apie naudojimą veterinarijoje neužsimenama. Antra, lengvatinis PVM tarifas taikomas tik medicinos prietaisams, skirtiems „naudoti tik [*asmeniškai*]“, o ne bendrai.

51. Galima manyti, kad jeigu teisės aktų leidėjas būtų ketinęs įtraukti ir medicinos įrangą, skirtą naudoti veterinarijoje, kaip jis padarė nurodydamas trečios kategorijos farmacijos gaminius, tokia medicinos įranga būtų buvusi aiškiai įtraukta į ketvirtą kategoriją. Todėl akivaizdu, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas medicinos prietaisams, medžiagoms, įrangai ir reikmenims, naudojamiems gyvūnų ligoms diagnozuoti ir gydyti, neatitinka PVM direktyvos.

16 — SESV 168 straipsnio 4 dalies c punkte „priemonės, nustatančios aukštus vaistų ir medicinos tikslams naudojamų prietaisų kokybės bei saugos standartus“, nurodytos kaip priemonės, kuriomis siekiama 168 straipsnyje numatytų tikslų.

17 — Primenu, kad taikant pakaitinį ligų, kaip antai hipotireozės ir cukrinio diabeto, gydymą iki tol, kol biotechnologijos specialistams pavyko pagaminti dirbtinius žmogaus hormonus, buvo naudojami gyvulinės kilmės hormonai.

52. Iš ketvirtos kategorijos formuluotės taip pat akivaizdu, kad į ją nepatenka bendro naudojimo medicinos įranga, priemonės arba reikmenys, kuriuos sveikatos priežiūros sistemoje ligų profilaktikai arba diagnostikai naudoja, pavyzdžiui, gydytojai ir slaugytojai, dirbantys ligoninėse arba klinikose. Lengvatinis PVM tarifas nebūtų taikomas jokiems bendro naudojimo farmacijos gaminiams, net jeigu ši sąvoka būtų aiškinama plačiai, kaip siūlo Ispanijos Karalystė. Panašu, kad redakcijose skirtingomis kalbomis reikalavimas dėl asmeninio įrangos naudojimo nesiskiria [18].

53. Kaip jau esu pažymėjęs, lengvatinių PVM tarifų išimties tikslas yra sociopolitinis – ja siekiama palengvinti PVM naštą, tenkančią asmenims, įsigyjantiems prekes, kurios laikomos būtiniausiomis prekėmis. Lengvatinio PVM tarifo taikymas prekėms, kurias naudoja sveikatos priežiūros paslaugas teikiantys specialistai (tokios paslaugos, savo ruožtu, gali būti neapmokestinamos PVM remiantis PVM direktyvos 132 straipsniu), neatitinka minėto tikslo.

54. Todėl manau, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas medicinos prietaisams, medžiagoms, įrangai ir reikmenims, kurie, objektyviai vertinant, gali būti naudojami tik žmonių arba gyvūnų ligų arba susirgimų profilaktikai, diagnostikai, gydymui, palengvinimui arba išgydymui, tačiau nėra „įprastai skirti negaliai palengvinti arba gydyti, išskirtinai ir asmeniškai naudoti neįgaliesiems“, nepatenka į trečios ir ketvirtos kategorijų taikymo sritį.

55. Todėl darau išvadą, kad antrajam Komisijos nurodytam ieškinio pagrindui reikia pritarti.

D – *Trečiasis ieškinio pagrindas: priemonės ir įranga, kurios gali būti iš esmės arba visų pirma naudojamos gyvūnų fizinei negaliai gydyti*

56. Trečiasis Komisijos nurodytas ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo pagrindas susijęs su lengvatinio PVM tarifo taikymu priemonėms ir įrangai, kurios gali būti iš esmės arba visų pirma naudojamos gyvūnų fizinei negaliai gydyti. Komisijos teigimu, tai neatitinka ketvirtos kategorijos, nes šioje nuostatoje nėra nuorodos į gyvūnus. Be to, kaip teigia Komisija, ši Ispanijos teisės nuostata nepatenka į trečios kategorijos taikymo sritį, nes tokios prekės nėra farmacijos gaminiai.

57. Ispanijos Karalystė nurodo, kad medicinos ir veterinarijos prietaisai yra farmacijos gaminiai, kaip jie suprantami atsižvelgiant į trečią kategoriją.

58. Ketvirtos kategorijos formuluotėje, susijusioje su medicinos įranga, priemonėmis ir kitais reikmenimis, nėra jokių nuorodų į tokių prietaisų naudojimą veterinarijoje. Kadangi trečioje kategorijoje aiškiai minimas naudojimas veterinarijoje, galima daryti išvadą, kad jeigu Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų ketinęs įtraukti įrangą, skirtą gyvūnų negaliai palengvinti ir gydyti, jis būtų suformulavęs ketvirtą kategoriją taip, kad ši atitiktų tokį ketinimą.

59. Be to, atsižvelgdamas į tai, kad veterinarinė medicina skiriasi nuo žmonių medicinos ir kitose apmokestinimo PVM srityse [19], turiu padaryti išvadą, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas priemonėms ir įrangai, kurios iš esmės arba visų pirma gali būti naudojamos gyvūnų fizinei negaliai gydyti, prieštarauja PVM direktyvai.

60. Todėl darau išvadą, kad trečiajam Komisijos ieškinio pagrindui reikia pritarti.

18 — Pavyzdžiui, III priedo 4 punkto redakcijoje ispanų kalba vartojama formuluotė „uso personal y exclusivo“.

19 — 1988 m. gegužės 24 d. Sprendime *Komisija prieš Italiją*, 122/87, Rink. p. 2685, Teisingumo Teismas nurodė, kad veterinarijos chirurgų teikiamos paslaugos negali būti neapmokestinamos PVM, nors šiuo mokesčiu neapmokestinamos medicininės priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai ir paramedikai.

E – *Ketvirtasis ieškinio pagrindas: priemonės ir įranga, kurios iš esmės arba visų pirma naudojamos žmonių negaliai gydyti, tačiau kurios nėra skirtos išskirtinai ir asmeniškai naudoti „neįgaliesiems“*

61. Pateikdama ketvirtąjį ieškinio pagrindą Komisija nurodo, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas medicinos priemonėms ir įrangai, kurios *iš esmės arba visų pirma* naudojamos žmonių fizinei negaliai palengvinti, tačiau kurios nėra skirtos išskirtinai ir asmeniškai naudoti „neįgaliesiems“, neatitinka PVM direktyvos, nes į ketvirtą kategoriją nepatenka bendro naudojimo medicinos įranga. Komisija taip pat teigia, kad Ispanijos taikomas žodžio „neįgalieji“ aiškinimas yra pernelyg platus ir iš esmės sinonimiškas sąvokai „sergantys asmenys“.

62. Ispanijos Karalystės teigimu, kadangi Europos Sąjungos teisėje nepateikiama sąvokos „neįgalieji“ apibrėžtis, ji „neįgaliuosius“ apibrėžė remdamasi Pasaulio sveikatos organizacijos (PSO) vartojama terminija. Kaip nurodo Ispanijos Karalystė, remiantis šia apibrėžtimi sąvoka „neįgalieji“ ir apmokestinimo srityje turi būti aiškinama taip, kad ji apima visus dėl ligos nedarbingus asmenis.

63. Iš ketvirtos kategorijos formuluotės aišku, kad lengvatinių PVM tarifų režimas turi būti taikomas medicinos įrangai, kuri skirta naudoti tik neįgaliesiems, ir kad toks naudojimas turi būti asmeninis, t. y. ne bendras, kaip aptarta pirma. Iš to kyla du klausimai: pirma, kaip, kalbant apie apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje, turi būti suprantama sąvoka „neįgalieji“ ir, antra, ar žodžiai „naudoti tik“ apima ir naudojimą, apie kurį kalbama Ispanijos PVM įstatymo 91 straipsnio pirmos pastraipos 1 dalies 6 punkto pirmoje dalyje.

64. Dėl ketvirtoje kategorijoje vartojamos neįgaliųjų sąvokos manau, jog kadangi ši sąvoka nėra aiškiai apibrėžta PVM srityje, galima remtis apibrėžtimi, pateikta JT neįgaliųjų teisių konvencijoje, kurios šalis yra Europos Sąjunga [20]: „prie neįgaliųjų priskiriami asmenys, turintys ilgalaikių fizinių, psichikos, intelekto ar jutimo sutrikimų, kurie sąveikaudami su įvairiomis kliūtimis gali trukdyti šiems asmenims visapusiškai ir veiksmingai dalyvauti visuomenėje lygiai su kitais asmenimis“ [21].

65. Kaip matyti, esminė neįgaliųjų apibrėžties dalis yra sutrikimas, kuris ilgą laiką trukdo asmeniui įprastai dalyvauti visuomenėje. Mano nuomone, sutrikimo priežastis nėra reikšminga, todėl ketvirtoje kategorijoje vartojama sąvoka „neįgalieji“ yra pakankamai plati ir taip pat apima negalią, atsirandančią dėl sunkių arba lėtinių ligų, tačiau nėra sinonimiška žodžiams „sergantys asmenys“ arba „ligoniai“ [22].

66. Be to, ketvirtos kategorijos taikymo sritis ribojama reikalavimu, pagal kurį lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik medicinos įrangai, priemonėms ir reikmenims, skirtiems naudoti *tik asmeniškai* neįgaliesiems. Į jos taikymo sritį nepatenka bendro naudojimo prekės, kurios, nors ir naudojamos fizinei negaliai palengvinti arba gydyti, tačiau naudojamos ligoninėse, sveikatos priežiūros centruose, klinikose arba kitose neįgaliaisiais besirūpinančiose įstaigose. Į ketvirtos kategorijos taikymo sritį nepatenka ir prekės, kurios reikalingos neįgaliesiems, tačiau naudojamos ir kitiems tikslams.

20 — 2009 m. lapkričio 26 d. Tarybos sprendimas dėl Jungtinių Tautų neįgaliųjų teisių konvencijos sudarymo Europos Bendrijos vardu (2010/48/EB) (OL L 23, 2010, p. 35).

21 — Neįgaliųjų teisių konvencija, Jungtinės Tautos, Sutarčių rinkinys, 2515 tomas, p. 3.

22 — Pagal analogiją taip pat žr. 2006 m. liepos 11 d. Sprendimo *Chacón Navas*, C-13/05, Rink. p. I-6467, 44 punktą, kuriame Teisingumo Teismas konstatuoja, kad negalima laikyti, jog su 2000 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 2000/78/EB, nustatančia vienodo požiūrio užimtumo ir profesinėje srityje bendruosius pagrindus (OL L 303, 2000, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 4 t., p. 79), susijusiomis aplinkybėmis „negalios“ ir „ligos“ sąvokos yra vienodos.

67. Tam tikros prekės gali būti skirtos tiek naudotis neįgaliesiems, tiek kitiems tikslams. Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad iš tiesų atsižvelgiant į prekės tiekimo tikslą galima nustatyti, ar gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas [23]. Tačiau šiomis aplinkybėmis bylos praktiškai būtų neįmanoma užtikrinti, kad lengvatiniu PVM tarifu galėtų pasinaudoti tik neįgalieji, kurių naudai akivaizdžiai ir sukurta lengvatinio PVM tarifo sistema.

68. PVM komitetas gairėse yra nurodęs, kad „valstybės narės lengvatinį PVM tarifą gali taikyti produktams, kurie yra specialiai sukurti neįgaliesiems (medicinos įrangai, priemonėms ir kitiems panašiems reikmenims) ir kuriuos paprastai perka arba naudoja (nuolat arba laikinai) tik neįgalieji, kad palengvintų arba gydytų savo negalavimus. Nuostata dėl lengvatinio PVM tarifo netaikoma produktams, kurie paprastai naudojami kitiems tikslams (pvz., bevieliai telefonai), taip pat medicinos įrangai ir priemonėms, skirtoms naudoti bendrai, o ne specialiai neįgaliesiems (pvz., rentgeno įrenginiai)“ [24].

69. Neseniai Komisija pasiūlė į ketvirtą kategoriją įtraukti įrangą arba aparatus, specialiai suprojektuotus arba pritaikytus neįgaliesiems (pvz., Brailio klaviatūros, specialiai pritaikyti automobiliai ir kt.), kuriems negali būti taikomas lengvatinis tarifas, nors jie skirti tiems patiems poreikiams tenkinti [25], tačiau šie pakeitimai nebuvo įtraukti į Direktyvą 2009/47/EB, iš dalies keičiančią PVM direktyvą [26].

70. Tokiomis aplinkybėmis pažymėtina, kad finansinę naštą, tenkančią neįgaliesiems, kuriems reikalinga įranga, kuri gali būti naudojama ir kitiems tikslams, valstybės narės gali palengvinti ir kitais būdais, nesusijusiais su lengvatiniais PVM tarifais.

71. Taigi, mano nuomone, remiantis ketvirta kategorija lengvatinis PVM tarifas netaikomas prekėms, kurias iš esmės arba visų pirma naudoja neįgalieji.

72. Todėl darau išvadą, kad ketvirtajam Komisijos ieškinio pagrindui reikia pritarti.

VII – Išvada

73. Remdamasis šiais motyvais, siūlau Teisingumo Teismui:

1. Pripažinti, kad Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnį kartu su jo III priedu, taikydama lengvatinį PVM tarifą toliau nurodytų kategorijų prekėms:

   — vaistinėms medžiagoms, kurios gali būti įprastai ir tinkamai naudojamos vaistams gaminti,

   — medicinos prietaisams, medžiagoms, įrangai ir reikmenims, kurie, objektyviai vertinant, gali būti naudojami tik žmonių arba gyvūnų ligų arba susirgimų profilaktikai, diagnostikai, gydymui, palengvinimui arba išgydymui, tačiau kurie nėra „įprastai skirti negaliai palengvinti arba gydyti, išskirtinai ir asmeniškai naudoti neįgaliesiems“,

23 — Žr. 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-41/09, Rink. p. I-831, 57 punktą, kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, kad skersti tiekiamiems arkliams, kurie naudojami maisto produktams ruošti, gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, nors apskritai tiekiamiems arkliams jis negali būti taikomas.

24 — Žr. PVM komiteto gaires, priimtas per 1998 m. vasario 16–18 d. vykusį 54-ąjį posėdį, su kuriomis galima susipažinti tinklapyje 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 galutinis.

26 — OL L 116, 2009, p. 18.

— priemonėms ir įrangai, kurios gali būti iš esmės arba visų pirma naudojamos gyvūnų fizinei negaliai gydyti,

— priemonėms ir įrangai, kurios iš esmės arba visų pirma naudojamos žmonių negaliai gydyti, tačiau kurios nėra skirtos išskirtinai ir asmeniškai naudoti neįgaliesiems.

2. Priteisti iš Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.