Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н N. JÄÄSKINEN
представено на 25 октомври 2012 година[1]

Дело C-360/11

Европейска комисия
срещу

Кралство Испания

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Директива 2006/112/ЕО — Точки 3 и 4 от приложение III — Намалена ставка на ДДС — Доставка на стоки, за които могат да се прилагат намалени ставки — Фармацевтични продукти, обикновено използвани за здравна помощ, профилактика на заболявания и за лечение за медицински и ветеринарни цели — Медицинско оборудване, помощни и други уреди, обикновено предназначени за облекчаване или лечение на инвалидност, за изключително персонално използване от инвалиди“

I – Въведение

1. В съответствие с правната уредба на Европейския съюз (наричан по-нататък „ЕС“) в областта на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) държавите членки могат да прилагат намалена ставка на ДДС за фармацевтични продукти и някои медицински изделия. Комисията предявява настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка срещу Кралство Испания, тъй като счита, че тази държава членка е приложила намалена ставка на ДДС за по-широки категории стоки от предвидените в точки 3 и 4 от приложение III към Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)[2].

2. Кралство Испания твърди, че искът следва да бъде отхвърлен. То счита, че категориите стоки и услуги в приложение III към Директивата за ДДС не са достатъчно ясно определени, за да обосноват предявяването на иск за неизпълнение на задължения от държава членка.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15.

II – Правна уредба

Законодателство на Европейския съюз

3. Член 96 от Директивата за ДДС гласи:

„Държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги“.

4. Член 98 от Директивата за ДДС, включен в раздел 2, озаглавен „Намалени ставки“, гласи:

„1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.

2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.

[…]“.

5. Точка 3 от приложение III към Директивата за ДДС (наричана по-нататък „категория 3“) обхваща доставката на следните стоки:

„фармацевтични продукти от вид, обикновено използван за здравна помощ, профилактика на заболявания и за лечение за медицински и ветеринарни цели, включително продукти, използвани за противозачатъчни и санитарни цели“.

6. Точка 4 от приложение III към Директивата за ДДС (наричана по-нататък „категория 4“) обхваща доставката на следните стоки и услуги:

„медицинско оборудване, помощни и други уреди, обикновено предназначени за облекчаване или лечение на инвалидност, за изключително персонално използване от инвалиди, включително ремонта на такива стоки и доставката на детски седалки за автомобил“.

Национално законодателство

7. Член 91, раздел 1, параграф 1, пета и шеста алинея от Ley española del IVA (испански Закон за ДДС)[3] предвижда прилагането на намалена ставка на ДДС за следните стоки:

„5. Медикаменти за ветеринарна употреба и лекарствени вещества, за които е подходящо и които могат обичайно да се използват в производството на лекарствени продукти.

6. Уреди и аксесоари, включително очила с лещи за корекция на зрението и контактни лещи, които разгледани обективно, могат основно или предимно да се използват за облекчаване на физически увреждания при хората и животните, включително при ограничени подвижност и способности за комуникация.

Медицински изделия, материали, оборудване и уреди, които разгледани обективно, могат да се използват само за профилактика, диагностициране, лечение, облекчаване или премахване на болести или страдания при хората или животните.

3 — Закон 37/1992.

В тази категория не попадат козметичните продукти и продуктите за лична хигиена с изключение на дамските превръзки, тампони и превръзките, прикрепяни към бельото“.

8. Член 91, раздел 2, параграф 1, трета алинея от Ley española del IVA предвижда прилагането на намалена ставка на ДДС за доставката на следните стоки:

„Медикаменти за хуманна употреба, както и лекарствени вещества, фармацевтични форми и междинни продукти, за които е подходящо и които могат обичайно да се използват в производството на лекарствени продукти“.

III – Досъдебна процедура

9. С писмо от 22 март 2010 г. Комисията уведомява Кралство Испания, че според нея режимът на намалените ставки на ДДС, уреден в параграф 1, пета и шеста алинея от раздел 1 на член 91 и в параграф 1, трета алинея от раздел 2 на член 91 от испанския Закон за ДДС, е в разрез със задълженията на Кралство Испания съгласно Директивата за ДДС.

10. Кралство Испания отговаря на 28 май 2010 г., че според него испанските разпоредби относно намалените ставки на ДДС са в съответствие с Директивата за ДДС.

11. Според Комисията представените от Кралство Испания доводи са недостатъчни и на 25 ноември 2010 г. тя приема мотивирано становище, с което иска в определения в същото срок Кралство Испания да предприеме необходимите в това отношение действия.

12. Тъй като в отговора си на мотивираното становище Кралство Испания поддържа позиция, че испанските разпоредби относно стоките, за които се прилагат намалени ставки на ДДС, са в съответствие с правото на ЕС, Комисията решава да предяви настоящия иск.

IV – Производство пред Съда

13. С исковата си молба от 8 юли 2011 г. Европейската комисия иска от Съда да установи, че Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по член 98 от Директивата за ДДС във връзка с приложение III към нея, като е приложило намалена ставка на ДДС за следните категории стоки:

1) Лекарствени вещества, за които е подходящо и които могат обичайно да се използват в производството на лекарствени продукти (параграф 1, пета алинея от раздел 1 на член 91 и параграф 1, трета алинея от раздел 2 на член 91 от испанския Закон за ДДС).

2) Медицински изделия, материали, оборудване и уреди, които разгледани обективно, могат да се използват само за профилактика, диагностициране, лечение, облекчаване или премахване на болести или страдания при хората или животните, но които не са „обикновено предназначени за облекчаване или лечение на инвалидност, за изключително персонално използване от инвалиди“ (параграф 1, шеста алинея от раздел 1 на член 91 от испанския Закон за ДДС).

3) Помощни уреди и оборудване, които могат основно или предимно да се използват за лечение на физически увреждания при животните (параграф 1, шеста алинея от раздел 1 на член 91 от испанския Закон за ДДС).

4) Помощни уреди и оборудване, основно или предимно използвани за лечение на увреждания при хората, но които не са предназначени за изключително персонално използване от „инвалиди“; следва да се приеме общото значение на това понятие, а именно, че то е различно и по-ограничено от понятието „болен“ (първа част от параграф 1, шеста алинея от раздел 1 на член 91 от испанския Закон за ДДС).

14. Комисията иска и Кралство Испания да бъде осъдено да заплати съдебните разноски.

V – Допустимост

15. Без да повдига официално възражение за недопустимост, в отговор на исковата молба на Комисията Кралство Испания посочва, че тя всъщност е включила в исковата си молба допълнително твърдение за нарушение относно прилагането на намалена ставка на ДДС за „междинни продукти“, без да е въвеждала подобно оплакване в хода на досъдебната процедура.

16. Тъй като не е повдигнато официално възражение за недопустимост, възнамерявам да анализирам твърденията за нарушения на Комисията в съответствие с представянето им в исковата молба до Съда. Освен това според мен включването или изключването на понятието междинен продукт в рамките на настоящото производство за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка е без значение с оглед на неговия изход.

VI – Съображения

A – *Предварителни бележки*

17. В самото начало е необходимо да се напомни, че общата система на ДДС на Европейския съюз „[д]ори ако ставките и освобожданията не са напълно хармонизирани, […] трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение“[4]. Съгласно установената практика на Съда въвеждането и запазването на намалени ставки на ДДС се допускат само ако не нарушават принципа на данъчен неутралитет[5].

18. В самото начало следва да се отбележи също, че режимът на намалени ставки на ДДС е изключение от общото правило за прилагане на стандартната ставка на ДДС. Съгласно установената практика на Съда разпоредбите, предвиждащи изключение от определен принцип, трябва да се тълкуват стриктно, което се прилага и в случая на намалени ставки на ДДС[6].

19. При отчитане на тези съображения следва да се припомни, че колкото повече доставки на стоки и услуги са предмет на облагане с по-ниска ставка или са изцяло освободени от ДДС, толкова по-важно е ясното определяне на групите стоки и услуги, за които се прилага намалена ставка или освобождаване от ДДС. Намалената ставка на ДДС може да се прилага единствено за доставката на стоки и услуги, обхванати от категориите, посочени в приложение III към Директивата за ДДС. Тъй като те по естеството си представляват изключения, техният обхват следва да се тълкува стриктно.

4 — Вж. съображение 7 от Директивата за ДДС.

5 — Вж. Решение на Съда от 3 април 2008 г. по дело Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Сборник, стр. I-1817 точка 42 и цитираната съдебна практика).

6 — Вж. Решение от 18 януари 2001 г. по дело Комисия/Испания (C-83/99, Recueil, стр. I-445, точка 19 и цитираната съдебна практика) и по-новото Решение от 18 март 2010 г. по дело Erotic Center (C-3/09, Сборник, стр. I-2361, точка 15).

20. Кралство Испания не оспорва твърдението на Комисията, че категории 3 и 4 следва да се тълкуват стриктно, а по-скоро поддържа позицията, че тъй като използваната в тези разпоредби формулировка не е била определена в законодателството на ЕС, не е ясно кои продукти попадат в нея. Според Кралство Испания това налага тълкуването им въз основа на националното здравно законодателство.

21. Следва също да се има предвид, че както от изискването за еднакво прилагане на правото на ЕС, така и от принципа за равенство следва, че разпоредба от правото на ЕС, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държава членка с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Европейския съюз, като се отчитат контекстът на разпоредбата и целта на разглежданата правна уредба[7].

22. Изразите, използвани в категории 3 и 4, са сред разпоредбите на правото на ЕС, които не препращат към правото на държавите членки с оглед на определяне на техния смисъл и обхват[8]. Независимо от това, като се има предвид, че социално-политическите цели на системата на намалените ставки на ДДС няма как да се постигнат без отчитане на конкретните обстоятелства в отделните държави членки, обвързването на дефинициите, използвани в националните системи на намалени ставки на ДДС, с разпоредбите на други национални законодателства само по себе си може да бъде обосновано и дори разумно, при положение че тези дефиниции не надхвърлят обхвата на разпоредбите на Директивата за ДДС и не представляват изключение от общата система.

23. В този контекст следва да се напомни, че целта на режима на намалени ставки на ДДС не е била напълно да се подчини правото на преценка на държавите членки при определяне на стоките и услугите, по отношение на които би се прилагала намалена ставка на ДДС. Поне отчасти това се дължи на липсата на практическа приложимост и на неефективността на опитите да се съставят подробни списъци със стоки и услуги на равнище ЕС.

24. Действително това намерение се открива в доклад, който прави преглед на обхвата на приложение 3 към Шеста директива ДДС[9], в който Комисията очертава историческия контекст на посочените в него категории по следния начин:

„Вместо безкрайните обсъждания какво следва да се включи или не в определена категория, беше необходимо Съветът само да постигне съгласие относно най-широките аспекти на общата дефиниция за всяка от категориите на общностно равнище (т.е. основно да вземе решение какво излиза извън обхвата на съответната категория). При спазване на тази обща дефиниция (като не се разширява обхватът на категориите) всяка държава членка впоследствие е свободна в законодателството си по прилагане да използва своя дефиниция за съответните категории в зависимост от това коя конкретна категория продукти или услуги желае да облага с намалена ставка“ [неофициален превод][10].

7 — Вж. например Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark (C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 24 и цитираната съдебна практика).

8 — Съгласно член 100 от Директивата за ДДС въз основа на доклад от Комисията Съветът преглежда на всеки две години намалените ставки и при необходимост променя списъка на стоките и услугите, предвидени в приложение III.

9 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (наричана по-нататък „Шеста директива ДДС“), ОВ L 145, стр. 1. Приложение 3 към Шеста директива преминава в приложение III към преработената Директива за ДДС без промяна във формулировката на точки 3 и 4.

10 — Вж. доклад на Комисията до Съвета в съответствие с член 12, параграф 4 и член 28, параграф 2, буква ж) от Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, COM(94) 584 окончателен, стр. 14.

25. Поради това следва да се приеме, че след като обхватът и смисълът на категории 3 и 4 на равнище ЕС следва да се тълкуват стриктно, като се вземат предвид съдържанието, контекстът и целите на разпоредбите[11], няма пречка за държавите членки да определят отделните продукти, за които се прилага намалена ставка на ДДС, стига те да попадат в категории 3 и 4.

26. Ще разгледам обхвата на категории 3 и 4 по реда на предявяване на основанията на настоящия иск за неизпълнение от Комисията.

Б – *Първо твърдение за нарушение: лекарствени вещества, за които е подходящо и които могат обичайно да се използват в производството на лекарствени продукти*

27. В рамките на първото основание по иска за неизпълнение Комисията счита, че прилагането на намалена ставка на ДДС за лекарствени вещества, за които е подходящо и които могат обичайно да се използват в производството на лекарства съгласно параграф 1, пета алинея от раздел 1 на член 91 и съгласно параграф 1, трета алинея от раздел 2 на член 91 от испанския Закон за ДДС, е недопустимо съгласно Директивата за ДДС.

28. Според Комисията категория 3 позволява на държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС за стоки, отговарящи на две условия. Първо, те трябва да са „фармацевтични продукти“, и второ, тези продукти трябва „обикновено [да се използват] за здравна помощ, профилактика на заболявания и за лечение за медицински и ветеринарни цели“.

29. Комисията твърди, че лекарствените вещества не попадат в категория 3, тъй като не са крайни продукти, поради което не може да се счита, че „обикновено [се използват] за здравна помощ, профилактика на заболявания и за лечение за медицински и ветеринарни цели“. Комисията защитава тезата, че когато законодателят на ЕС е имал намерение категориите в приложение III към Директивата за ДДС да обхващат и вещества, използвани в производството на стоки, това е било изрично заявено. Например категория 1 от приложение III включва освен „хранителни продукти“ и „живи животни, семена за посев, растения и съставки, които обикновено са предназначени за подготвяне на хранителни продукти“.

30. Кралство Испания твърди, че лекарствените вещества са фармацевтични продукти по смисъла на категория 3. Кралство Испания застъпва позицията, че в отсъствието на определение в правото на ЕС е обосновано да се прилага определението съгласно националното право. Понятието за лекарствено вещество, използвано в испанския Закон за ДДС, води произхода си от испански закон (Закон 25/1990), който впоследствие е отменен. Според испанските власти това понятие се отличава от понятието за суровини [materias primas], използвано в действащия понастоящем закон (Закон 29/2006), за доставката на които не се прилага намалена ставка на ДДС.

31. Съгласен съм с тълкуването на Комисията относно критериите за стоките, за които в рамките на категория 3 може да се прилага намалена ставка на ДДС. Следователно първият въпрос е дали лекарствените вещества, за които е подходящо и които могат обичайно да се използват за производството на лекарствени продукти, представляват фармацевтични продукти.

11 — Вж. Решение по дело NCC Construction Danmark, точка 23 и цитираната съдебна практика.

32. Според Комисията в понятието за фармацевтичен продукт следва да се вложи смисъл, подобен на определения в член 1 от Директива 2001/83/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 6 ноември 2001 година за утвърждаване на кодекс на Общността относно лекарствени продукти за хуманна употреба [12] по следния начин:

„Всяка субстанция или комбинация от субстанции, представени за лечение или превенция на заболявания на хората.

Всяка субстанция или комбинация от субстанции, които могат да бъдат давани на човек, с цел да се постави медицинска диагноза, или да възстановят, коригират или променят физиологичните функции на хората, също се смята за лекарствен продукт“.

33. В текстовете на повечето езици са използвани различни изрази в категория 3 и в член 1 от Директива 2001/83 [13]. Комисията отбелязва обаче, че в текста на немски език и на двете разпоредби се използва понятието „Arzneimittel“. Действително това понятие е по-тясно от „фармацевтичен продукт“, но изглежда се явява изключение от по-широката тенденция да се използват различни формулировки.

34. Според мен е ясно, че лекарствените продукти са фармацевтични продукти, но се съмнявам дали е уместно да се приеме, че и обратното е вярно, както допуска Комисията. Двете директиви имат доста различни цели и в отсъствието на изрично позоваване на определение в друга директива бих се въздържал от установяването на връзка помежду им.

35. Освен това определението за лекарствен продукт в член 1 от Директива 2001/83 обвързва понятието с медицинските грижи за хора. От своя страна понятието за фармацевтичен продукт от категория 3 обхваща и ветеринарната употреба. Според мен изразът „фармацевтичен продукт“, използван в категория 3, цели по-голяма широта от понятието за медицински продукт съгласно определението в Директива 2001/83.

36. Вторият критерий продуктите „обикновено [да се използват] за здравна помощ, профилактика на заболявания и за лечение за медицински и ветеринарни цели“ според мен е решаващ при определяне дали категория 3 не допуска прилагането на намалена ставка на ДДС за лекарствени вещества, за които е подходящо и които могат обичайно да се използват в производството на лекарствени продукти.

37. Текстът на категория 3 обвързва дефиницията на понятието за фармацевтичен продукт с неговата употреба. Той показва, че фармацевтичните продукти са достигнали определен етап в процеса на тяхното производство, който позволява да се използват „за здравна помощ, профилактика на заболявания и за лечение за медицински и ветеринарни цели“. Този напреднал етап отразява и целите на режима на намалена ставка на ДДС.

38. Целта на данъка върху добавената стойност е да се облагат стоки, предназначени за лично потребление, и поради това тежестта му се понася от крайните потребители [14]. Целта на режима на намалената ставка на ДДС е да се намали отражението на ДДС върху крайните потребители по отношение на стоки, считани за такива от първа необходимост, например фармацевтични продукти и медицинско оборудване за хора с увреждания [15].

12 — ОВ L 311, 2001 г., стр. 67; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 33, стр. 3.

13 — Например на английски „pharmaceutical product“ и „medicinal product“, на френски „les produits pharmaceutiques“ и „medicament“, италиански „prodotti farmaceutici“ и „medicinale“.

14 — Вж. например Решение от 3 май 2012 г. по дело Lebara (C-520/10, точка 24 и цитираната съдебна практика).

15 — Вж. например Решение от 3 май 2001 г. по дело Комисия/Франция (C-481/98, Recueil, стр. I-3369, точка 32).

39. Според мен е ясно, че лекарствените вещества, използвани в производството на фармацевтични продукти, не могат да се продават на крайни потребители самостоятелно, а само като компоненти в съответните крайни продукти. Все пак, доколкото такива лекарствени вещества също „обикновено [се използват] за здравна помощ, профилактика на заболявания и за лечение за медицински и ветеринарни цели“ и се пускат в продажба за потребители, няма основание за тях да не се прилага намалена ставка на ДДС.

40. Също така е ясно, че ако за фармацевтичните продукти се прилага намалена ставка на ДДС, тя се прилага без оглед на фармацевтичната им форма или разфасовка. Данъчният неутралитет изисква сходни, конкуриращи се стоки да се облагат с еднаква ставка, за да не се допуска нарушаване на конкуренцията. Различията единствено във физическата форма, в която се продават стоките, например таблетки или течности, сами по себе си не обуславят разлики в третирането за целите на ДДС.

41. Поради това според мен е ясно, че прилагането на намалена ставка на ДДС за лекарствени вещества, за които е подходящо и които могат обичайно да се използват в производството на лекарствени продукти, не може да се приеме за съответстващо с Директивата за ДДС, освен ако те „обикновено [се използват] за здравна помощ, профилактика на заболявания и за лечение за медицински и ветеринарни цели“ и се пускат в продажба за потребители.

42. Поради това смятам, че първото твърдение за нарушение на Комисията трябва да се приеме.

B – *Второ твърдение за нарушение: медицински изделия, материали, оборудване и уреди, които се използват само за профилактика, диагностициране, лечение, облекчаване или премахване на болести или страдания при хората или животните*

43. В рамките на второто основание на иска за неизпълнение Комисията приема, че прилагането на намалена ставка на ДДС за медицинските изделия, материали, оборудване и уреди, които разгледани обективно, могат да се използват само за профилактика, диагностициране, лечение, облекчаване или премахване на болести или страдания при хората или животните, но които не са „обикновено предназначени за облекчаване или лечение на инвалидност, за изключително персонално използване от инвалиди“, както предвижда член 1, параграф 6 от раздел 1 на член 91 от испанския Закон за ДДС, не е в съответствие с Директивата за ДДС, тъй като такива стоки не попадат в категории 3 и 4.

44. Във връзка с категория 4 доводите на Комисията се състоят от две части. Първо, медицинското оборудване за ветеринарни цели не попада в категория 4, която се отнася до медицинско оборудване, помощни и други уреди, предназначени за изключително използване от хората. Второ, категория 4 се отнася за изключително персонално използване, с което се изключва общото ползване.

45. Кралство Испания твърди, че изразът „фармацевтичен продукт“, използван в категория 3, обхваща и медицинските изделия, тъй като член 168 ДФЕС свързва понятията медицински продукти и изделия с една обща цел в рамките на общественото здравеопазване, като посочва, че от защитата, предоставена на едните, трябва да се ползват и другите [16]. Според Кралство Испания това тълкуване не обезсмисля категория 4, тъй като тя се отнася до твърде специфична употреба на медицински изделия, която не попада в понятието фармацевтичен

16 — Член 168, параграф 4, буква в) ДФЕС посочва „мерки[те] за определяне на високи стандарти за качество и безопасност на медицинските продукти и изделия“ като средство за постигане на целите по член 168.

продукт, използвано в категория 3. Следователно според него включването в категория 3 на медицински изделия, които не са предназначени за тази специфична употреба, но „обикновено [се използват] за здравна помощ, профилактика на заболявания и за лечение за медицински и ветеринарни цели“, не е противоречив извод.

46. В резултат от широкото тълкуване на фармацевтичните продукти, възприето от Кралство Испания, испанските данъчни органи (Dirección General de Tributos, наричана по-нататък „DGT“) прилагат ставка на ДДС от 8 процента например за уреди за измерване на кръвно налягане, термометри, игли и материали за акупунктура, както и за ръкавици, маски, роби и шапки с медицинско приложение.

47. Най-напред трябва да се съглася с Комисията, че член 168 ДФЕС е ирелевантен в настоящия контекст, тъй като разпоредбата се отнася само за качеството и безопасността на лекарствените продукти и медицинските изделия.

48. По отношение на довода на Кралство Испания, че фармацевтичните продукти обхващат медицински изделия, освен посочените в категория 4, според мен формулировката и структурата на категории 3 и 4 са ясни сами по себе си. Ако в действителност фармацевтичните продукти трябваше да обхващат медицинските изделия, освен посочените в категория 4, би било по-лесно да се въведе само една категория, обхващаща всички „фармацевтични продукти“, включително за специфичната употреба, посочена в категория 4, а не две отделни и по-подробно определени категории.

49. В рамките на категория 3 текстовете на повечето езици на Директивата за ДДС си служат с дума, произхождаща от латинската дума „pharmaceuticus“, която обозначава „връзка с лекарство“. Оттук релевантният фактор, който определя стоките, попадащи в тази категория, е химичният или биохимичен[17] състав на стоките, а не само целта за използване за профилактика, диагностициране, лечение или облекчаване на болести.

50. Текстът на категория 4 въвежда следните критерии за медицинското оборудване, към което могат да се прилагат намалени ставки на ДДС: тези стоки трябва да са „за изключително персонално използване от инвалиди“. Ще отбележа две неща във връзка с този текст: първо, категория 4 се отнася за медицински изделия, изключително използвани от хора, без да се упоменава употребата за ветеринарни цели. Второ, прилагането на намалена ставка на ДДС за медицински изделия е запазено за „изключително *персонално* използване“, което изключва общото ползване.

51. Може да се допусне, че ако законодателят е възнамерявал да включи и медицинското оборудване за ветеринарна употреба, както в случая на фармацевтичните продукти в категория 3, то би било включено изрично в категория 4. Поради това е очевидно, че прилагането на намалена ставка за ДДС за медицински изделия, материали, оборудване и уреди, използвани за диагностициране и лечение на заболявания при животни, не е в съответствие с Директивата за ДДС.

52. Също с оглед на текста на категория 4 е очевидно, че тя изключва общото използване на медицинско оборудване, помощни или други уреди, използвани в здравеопазването за профилактика или диагностициране на заболявания, например от лекари и медицински сестри в болници или клиники. Всякакво общо използване на фармацевтични продукти, макар и да се

17 — Напомням, че при заместващото лечение на заболявания като хипотироидизъм и инсулинозависим диабет, преди напредъкът в биотехнологиите да позволи синтезирането на човешки хормони, се използваха хормони с животински произход.

възприеме широко тълкуване на това понятие, както предлага Кралство Испания, би се оказало изключено от прилагането на намалена ставка на ДДС. Не се установяват различия в текстовете на различни езици, що се отнася до изискването за персонално използване на оборудването [18].

53. Както отбелязах по-горе, целта на изключението, което представляват намалените ставки на ДДС, е социално-политическа, насочена към облекчаване на физическите лица от тежестта на ДДС във връзка със стоките, считани като такива от първа необходимост. Не е в съответствие с посочената цел прилагането на намалена ставка на ДДС за стоки, които се използват от професионалисти при предоставянето на медицински грижи, доставката на които от своя страна може да се освободи от ДДС в съответствие с член 132 от Директивата за ДДС.

54. Поради това съм на мнение, че прилагането на намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на медицински изделия, материали, оборудване и уреди, които разгледани обективно, могат да се използват само за профилактика, диагностициране, лечение, облекчаване или премахване на болести или страдания при хората или животните, но които не са „обикновено предназначени за облекчаване или лечение на инвалидност, за изключително персонално използване от инвалиди“, не попада в обхвата на категории 3 и 4.

55. Следователно считам, че второто твърдение за нарушение на Комисията трябва да се приеме.

Г – *Трето твърдение за нарушение: помощни уреди и оборудване, които могат основно или предимно да се използват за лечение на физически увреждания при животните*

56. Третото основание на Комисията по иска за неизпълнение е свързано с прилагането на намалена ставка на ДДС за помощни уреди и оборудване, които могат основно или предимно да се използват за лечение на физически увреждания при животните. Според Комисията това не е в съответствие с категория 4, тъй като разпоредбата не упоменава животните. Комисията също твърди, че испанската разпоредба не попада в обхвата на категория 3, тъй като тези стоки не са фармацевтични продукти.

57. Кралство Испания поддържа позицията, че медицинските и ветеринарните изделия са фармацевтични продукти по смисъла, влаган в категория 3.

58. Текстът на категория 4, обхващаща медицинско оборудване, помощни и други уреди, не упоменава изобщо ветеринарната употреба на такива изделия. Тъй като категория 3 изрично упоменава ветеринарната употреба, може да се направи извод, че ако законодателят на ЕС е имал волята да включи оборудването за облекчаване и лечение на увреждания при животните, той би формулирал текста на категория 4 в съответствие с тази воля.

59. Освен това, като се има предвид, че ветеринарната медицина се отличава от хуманната и в други области на режима на ДДС [19], се налага да направя заключението, че прилагането на намалена ставка на ДДС за помощни уреди и оборудване, които могат основно или предимно да се използват за лечение на физически увреждания при животните, не е в съответствие с Директивата за ДДС.

60. Следователно смятам, че третото твърдение за нарушение на Комисията трябва да се приеме.

18 — Например в точка 4 от приложение III на испански език се използва „uso personal y exclusivo“.

19 — В Решение от 24 май 1988 г. по дело Комисия/Италия (122/87, Recueil, стр. 2685) Съдът заявява, че предоставяните от ветеринарни лекари услуги не могат да се освобождават от ДДС, въпреки че предоставянето на медицински грижи при упражняването на медицинската и парамедицинската професия са освободени от облагане.

Д – *Четвърто твърдение за нарушение: помощни уреди и оборудване, основно или предимно използвани за лечение на увреждания при хората, но които не са предназначени за изключително персонално използване от „инвалиди“*

61. Като четвърто основание според Комисията прилагането на намалена ставка на ДДС за помощни медицински уреди и оборудване, *основно или предимно* използвани за облекчаване на физически увреждания при хората, но които не са предназначени за изключително персонално използване от „инвалиди“, не е в съответствие с Директивата за ДДС, тъй като категория 4 не обхваща медицинското оборудване за общо ползване. Комисията също твърди, че тълкуването на Испания на понятието „инвалид“ е твърде широко, като на практика става синоним на понятието „болен“.

62. Кралство Испания твърди, че в отсъствието в правото на ЕС на определение за понятието „инвалид“ то дефинира същото в съответствие с терминологията, използвана от Световната здравна организация (СЗО). Според Кралство Испания това води до тълкуване, валидно и в данъчната област, съгласно което посоченото понятие обозначава всички увредени от заболяване лица.

63. От текста на категория 4 е видно, че режимът на намалени ставки на ДДС е предназначен за медицинско оборудване, което е предназначено за изключително ползване от лица с увреждания, като използването трябва да е персонално, т.е. да не е общо, както бе посочено по-горе. Оттук възникват два въпроса: първо, как следва понятието „инвалид“ да се разбира в рамките на режима на ДДС в Европейския съюз, и второ, обхваща ли „изключителното използване“ и използването съгласно първата част от параграф 1, шеста алинея от раздел 1 на член 91 от испанския Закон за ДДС.

64. Що се отнася до тълкуването на понятието „инвалид“, използвано в категория 4, в отсъствието на изрично определение на това понятие в контекста на ДДС считам, че е възможно позоваване на дефиницията по Конвенцията на ООН за правата на хората с увреждания, по която Европейският съюз е страна [20]: „[х]ората с увреждания включват лица с трайна физическа, психическа, интелектуална и сетивна недостатъчност, която при взаимодействие с различни пречки би могла да възпрепятства тяхното пълноценно и ефективно участие в обществото, равноправно с останалите“ [21].

65. Видно от изложеното, основна част от определението за инвалид е увреждането, което възпрепятства нормалното функциониране на индивида в обществото в дългосрочен план. По мое мнение причината за увреждането е без значение, като понятието „инвалид“, използвано в категория 4, е достатъчно широко, за да включи и увреждания, произтичащи от тежки или хронични заболявания, без да е синоним на „болен“ или „заболял“ [22].

20 — Решение 2010/48/ЕО на Съвета от 26 ноември 2009 г. относно сключването от Европейската общност на Конвенцията на Организацията на обединените нации за правата на хората с увреждания (ОВ L 23, 2010 г., стр. 35).

21 — The Convention on the Rights of Persons with Disabilities [Конвенция за правата на хората с увреждания], United Nations Treaty Series, том 2515, стр. 3.

22 — Вж. също по аналогия Решение от 11 юли 2006 г. дело Chacón Navas (C-13/05, Recueil, стр. I-6467, точка 44), в което Съдът стига до извода, че понятията „инвалидност“ и „заболяване“ не могат да се считат за идентични в контекста на Директива 2000/78/ЕО на Съвета от 27 ноември 2000 година за създаване на основна рамка за равно третиране в областта на заетостта и професиите (ОВ L 303, стр. 16; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 6, стр. 7).

66. Обхватът на категория 4 е допълнително ограничен от изискването намалена ставка на ДДС да се прилага само за медицинско оборудване, помощни и други уреди, които са за *изключително персонално* използване от инвалиди. Това изключва общото използване на стоки, които макар да се прилагат за облекчаване или лечение на физически увреждания, се използват в болници, здравни центрове, клиники или други институции, в които се полагат грижи за лица с увреждания. Изключват се и стоките, от които се нуждаят лица с увреждания, но които имат и друго предназначение.

67. Някои стоки могат да са предназначени за използване от лица с увреждания, но и за други цели. Съдът е приел, че предназначението на доставката на стоки действително може да укаже дали е възможно прилагането на намалена ставка на ДДС или не[23]. В контекста на настоящото производство обаче на практика би било невъзможно да се гарантира, че единствено лицата с увреждания, за които очевидно е било планирано да се ползват от схемата на намалените ставки на ДДС, биха се ползвали от намалената ставка на ДДС.

68. В своите указания Комитетът по ДДС заявява, че „държавите членки могат да прилагат намалена ставка на ДДС за стоки, конкретно предназначени за лица с увреждания (медицинско оборудване, помощни и други сходни уреди), които обикновено се купуват или използват единствено от лица с (трайни или временни) увреждания за облекчаване или лечение на техните оплаквания. Продуктите, обичайно използвани за други цели (напр. безжични телефони), се изключват от тази разпоредба, също както и медицинското оборудване и помощните уреди, предназначени за общо ползване, а не конкретно за лица с увреждания (напр. рентгеновата апаратура)“[24].

69. Наскоро Комисията предложи в категория 4 да се включат съоръженията и уредите, специално проектирани или адаптирани за инвалиди (например брайлови клавиатури, специално приспособени коли и др.), които не отговарят на условията за прилагане на намалени данъчни ставки, независимо от факта, че отговарят на същите потребности[25], но тези промени не бяха включени в Директива 2009/47/ЕО за изменение на Директивата за ДДС[26].

70. В този контекст следва да се напомни, че съществуват и други методи, освен намалените ставки на ДДС, които са на разположение на държавите членки, които желаят да облекчат финансовата тежест за лицата с увреждания, нуждаещи се от оборудване, което може да се използва и за други цели.

71. Следователно застъпвам мнението, че обхватът на категория 4 изключва прилагането на намалена ставка на ДДС за стоки, основно или предимно използвани от лица с увреждания.

72. Следователно смятам, че четвъртото твърдение за нарушение на Комисията трябва да се приеме.

23 — Вж. Решение от 3 март 2011 г. по дело Комисия/Нидерландия (C-41/09, Сборник, стр. I-831, точка 57), в което Съдът установява, че с намалена ставка на ДДС може да се облага доставката на коне за клане, предназначени за подготвянето на хранителни продукти, въпреки че доставката на коне като цяло не може.

24 — Вж. Насоки на Комитета по ДДС, приети на 54-ото заседание от 16—18 февруари 1998 г., на разположение на адрес в интернет: 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 окончателен.

26 — ОВ L 116, 2009 г., стр. 18.

VII – Заключение

73. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда:

1) Да установи, че като е приложило намалена ставка на ДДС за следните категории стоки, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по член 98 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, във връзка с приложение III към нея:

   — лекарствени вещества, за които е подходящо и които могат обичайно да се използват в производството на лекарствени продукти,

   — медицински изделия, материали, оборудване и уреди, които разгледани обективно, могат да се използват само за профилактика, диагностициране, лечение, облекчаване или премахване на болести или страдания при хората или животните, но които не са „обикновено предназначени за облекчаване или лечение на инвалидност, за изключително персонално използване от инвалиди“,

   — помощни уреди и оборудване, които могат основно или предимно да се използват за лечение на физически увреждания при животните,

   — помощни уреди и оборудване, основно или предимно използвани за лечение на увреждания при хората, но които не са предназначени за изключително персонално използване от инвалиди.

2) Да осъди Кралство Испания да заплати съдебните разноски.