TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2017. gada 9. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — 98. panta 2. punkts — III pielikuma 3. un 4. punkts — Nodokļu neitralitātes princips — Medicīniskā skābekļa terapija — Samazinātā PVN likme — Skābekļa baloni — PVN pamatlikme — Skābekļa koncentratori

Lieta C-573/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *cour d'appel de Liège* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 28. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 9. novembrī, tiesvedībā

État belge

pret

Oxycure Belgium SA .

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretāre V. Džakobo-Peironela [*V. Giacobbo-Peyronnel*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 19. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza

— *Oxycure Belgium SA* vārdā – *F. Fosseur*, *avocat*,

— Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji, kam palīdz *D. Carmen*, *expert*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *J.-F. Brakeland* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 20. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – franču.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 98. panta 1. un 2. punkta, kā arī šīs direktīvas III pielikuma 3. un 4. punkta interpretāciju, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *État belge* un *Oxycure Belgium SA* (turpmāk tekstā – "*Oxycure*") jautājumā par skābekļa koncentratoru un skābekļa terapijas piederumu pārdošanas un/vai nomas aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli (PVN).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas preambulas 4. apsvērumā ir noteikts:

"Lai sasniegtu mērķi – izveidot iekšējo tirgu – iepriekš jāpieņem priekšnoteikums, ka apgrozījuma nodokļa tiesību aktu piemērošana dalībvalstīs nerada konkurences apstākļu izkropļojumus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzīgs tā saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, izmantojot [PVN] sistēmu, lai pēc iespējas likvidētu faktorus, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropļojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā."

4 Šīs direktīvas 96. pantā ir noteikts:

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

5 Minētās direktīvas 98. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

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

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

[..]"

6 PVN direktīvas III pielikuma 3. punktā ir minēti "farmācijas līdzekļi [farmaceitiskie produkti], kurus parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem, tostarp pretapaugļošanās un higiēnas līdzekļi".

7 Šī pielikuma 4. punktā ir ietvertas "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".

Beļģijas tiesības

8 Karaļa 1970. gada 20. jūlija Dekrētā Nr. 20, ar ko nosaka pievienotās vērtības nodokļa likmi un klasificē preces un pakalpojumus saskaņā ar šīm likmēm (turpmāk tekstā – "Karaļa dekrēts Nr. 20"), ir paredzēts, ka precēm un pakalpojumiem, kas norādīti tā A tabulā, PVN tiek uzlikts ar samazinātu likmi 6 %.

9 Šīs A tabulas XXIII sadaļā ir minētas it īpaši "ortopēdiskās ierīces (tostarp ķirurģiskās jostas); līdzekļi un ierīces kaulu lūzumu ārstēšanai (šinas u.c.); protēzes un mākslīgie piederumi zobiem, acīm vai citām ķermeņa daļām; dzirdes aparāti un citas ierīces, ko valkā, nēsā vai implantē ķermenī fiziska defekta vai invaliditātes kompensēšanai; atsevišķas vienības, kas speciāli izgatavotas lietošanai pacientiem ar stomu, un personām, kuras cieš no urīna nesaturēšanas, izņemot higiēniskās salvetes, biksīšu ieliktnīšus, autiņus un autiņbiksītes bērniem līdz 6 gadu vecumam; individuāli piederumi, kas ir daļa no mākslīgās nieres, tostarp izmantojami pārsienamie materiāli", "aerosoli un to piederumi; individuāli materiāli *mucomyst* [elpošanas blokādes] ārstēšanai" un "analgētiski infūzijas sūkņi".

10 Minētās A tabulas XXXIV sadaļa attiecas uz šo preču nomu.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

11 *Oxycure* ir sabiedrība, kuras galvenā darbība ir skābekļa koncentratoru iznomāšana un pārdošana. Šāda veida ierīces ietver daļu, kuras mērķis ir koncentrēt skābekli, kas atrodas apkārtējā gaisā, kā arī deguna kanālu vai skābekļa masku un skābekļa padeves cauruli, kas ir šīs ierīces neatņemama sastāvdaļa. Skābekļa koncentratori ļauj veikt skābekļa terapiju mājās tiem pacientiem, kuri cieš no elpošanas mazspējas vai citiem nopietniem traucējumiem, kuriem ir nepieciešama ārstēšana ar skābekli un kuru stāvokli vairs nevar uzlabot ar tādiem medikamentiem kā aerosoli un bronhodilatatori.

12 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka Beļģijas nodokļu administrācija 2010. gada 26. novembra protokolā konstatēja, ka laikposmā no 2007. gada 1. oktobra līdz 2010. gada 31. martam *Oxycure* skābekļa koncentratoru un to piederumu pārdošanai piemēroja samazinātu PVN likmi 6 %, kaut arī šiem darījumiem bija jāpiemēro pamatlikme 21 %, piemērojot Karaļa dekrētu Nr. 20. Pamatojoties uz šo protokolu, tika izdots maksājuma rīkojums par maksājamo nodokli EUR 1 291 621,17 apmērā un par soda naudu EUR 129 160 apmērā.

13 2011. gada 28. decembrī *Oxycure* cēla prasību par šo rīkojumu *tribunal de première instance de Namur* [Namīras pirmās instances tiesā] (Beļģija), kas to atcēla ar 2013. gada 25. aprīļa spriedumu.

14 2013. gada 27. jūnijā *État belge* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *cour d'appel de Liège* [Ljēžas Apelācijas tiesā] (Beļģija).

15 Šī tiesa ir konstatējusi, ka skābekļa koncentratori ar medicīnas skābekļa baloniem un medicīnas šķidrā skābekļa sistēmu ir viens no trim tirgū pieejamiem skābekļa avotiem un ka šie avoti visi ir savstarpēji aizvietojami un/vai papildina viens otru. Pirmkārt, atbilstoši *Centre fédéral d'expertise des soins de santé* [Veselības aprūpes ekspertīzes centra] (Beļģija) ziņojumam katrs avots ir pieejams liela izmēra fiksētā formā un maza izmēra pārnēsājamā modelī. No šī ziņojuma izrietot arī, ka no klīniskās efektivitātes viedokļa visas skābekļa terapijas esot vienlīdzīgas. Neesot svarīgi, kurā no trim pieejamajiem veidiem skābeklis tiek piegādāts un vai skābekļa avots ir fiksēts vai pārnēsājams, jo šie atšķirīgie faktori ir saistīti vienīgi ar ērtības jautājumiem (troksnis, lietošana ārpus mājām, pieejamais tilpums, pārnēsājamā modeļa uzpildīšana, ko veic pacients) un izmaksām sabiedrībai. Otrkārt, Beļģijas tiesiskais regulējums par obligāto "veselības un slimības pabalstu" apdrošināšanu un pabalstiem apstiprinot šo skābekļa avotu pilnīgu aizstājamību, jo avārijas skābekļa balons ir iekļauts skābekļa koncentratoru atlīdzināmajās izmaksās.

16 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka, piemērojot Karaļa dekrēta Nr. 20 A tabulas XVII sadaļu, samazinātā PVN likme 6 % tiek piemērota skābekļa baloniem.

17 Ņemot vērā šos apsvērumus, iesniedzējtiesa šaubās par to, vai ir jāuzskata, ka šī tabula, lai gan nevienā no tās sadaļām nav tieši norādīti skābekļa koncentratori, ir jāinterpretē, ievērojot Savienības tiesību principus un it īpaši nodokļu neitralitātes principu, tādējādi, ka tajā, vismaz netieši, ir minēti šie skābekļa koncentratori tāpat kā citi līdzekļi skābekļa piegādei.

18 Šādos apstākļos *cour d'appel de Liège* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai PVN direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts, lasot tos kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 3. un 4. punktu un ievērojot it īpaši neitralitātes principu, nepieļauj tādu valsts tiesību normu, kurā ir paredzēta samazināta PVN likme skābekļa terapijai, izmantojot skābekļa gāzes balonu, bet skābekļa terapijai, izmantojot skābekļa koncentratoru, ir paredzēts piemērot PVN pamatlikmi?"

Par prejudiciālo jautājumu

19 Uzdodot šo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts un tās III pielikuma 3. un 4. punkts, skatīti kopā ar nodokļu neitralitātes principu, liedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kurā ir paredzēts, ka skābekļa koncentratoru piegādei vai nomai ir piemērojama PVN pamatlikme, lai gan šajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka skābekļa balonu piegādei ir piemērojama samazināta PVN likme.

20 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 96. pantam preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai ir piemērojama tā pati PVN likme, proti, katrs dalībvalsts noteiktā pamatlikme (spriedums, 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/Apvienotā Karaliste, C-161/14, nav publicēts, EU:C:2015:355, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 Atkāpjoties no šī principa, iespēja piemērot samazinātas PVN likmes ir paredzēta saskaņā ar šīs direktīvas 98. pantu. Minētās direktīvas III pielikumā ir izsmeļoši uzskatītas preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas kategorijas, kam saskaņā ar šo 98. pantu var piemērot samazinātās likmes.

22 Šī pielikuma mērķis ir padarīt atsevišķus produktus, kuri tiek uzskatīti par īpaši nepieciešamiem, lētākus un tādējādi pieejamākus galapatērētājam, kurš galu galā maksā PVN (spriedums, 2013. gada 17. janvāris, Komisija/Spānija, C-360/11, EU:C:2013:17, 48. punkts).

23 Attiecībā uz PVN direktīvas III pielikuma specifisko saturu Tiesa ir nospriedusi, ka Savienības likumdevējam ir jāatzīst plaša rīcības brīvība, jo tam, pieņemot ar budžetu saistītus pasākumus, ir jāizdara izvēle politiskos, ekonomiskos un sociālos jautājumos un jāpiešķir prioritātes atšķirīgām interesēm vai jāveic sarežģīti vērtējumi (spriedums, 2017. gada 7. marts, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, 54. punkts).

24 Jānorāda, ka šis likumdevējs, pieņemot PVN direktīvas III pielikuma 3. un 4. punktu, izvēlējās ļaut piemērot samazinātu PVN likmi pamatlikmes vietā noteiktu atsevišķu kategoriju preču piegādēm.

25 Kā izriet no PVN direktīvas 98. panta formulējuma, vienas vai divu samazināto likmju piemērošana nav obligāta. Tā ir dalībvalstu atzīta iespēja, atkāpjoties no principa, saskaņā ar kuru ir piemērojama pamatlikme. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka normas, kurām ir atkāpes no kāda principa raksturs, ir interpretējamas šauri (spriedums, 2010. gada 17. jūnijs, Komisija/Francija, C-492/08, EU:C:2010:348, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Tādējādi dalībvalstis principā var izvēlēties piemērot samazinātu PVN likmi farmaceitiskajiem produktiem, kas ir norādīti PVN direktīvas III pielikuma 3. punktā, tomēr piemērojot pamatlikmi šī pielikuma 4. punktā minētajām medicīnas precēm. Tās var arī izvēlēties piemērot samazinātu PVN likmi noteiktiem farmaceitiskiem produktiem vai specifiskām medicīnas precēm, kuras ietilpst 3. un 4. punktā minēto vidū, bet piemērot pamatlikmi citiem šī veida produktiem vai precēm. Katrā ziņā dalībvalstīm ir jāpiemēro pamatlikme produktiem, kas nav minēti šajā pielikumā.

27 No minētā izriet, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā nav paredzēta samazināta PVN likme skābekļa koncentratoriem, principā ir saderīgs ar PVN direktīvas 98. pantu.

28 Tomēr, ja dalībvalsts izvēlas selektīvi piemērot samazinātu PVN likmi noteiktām specifiskām precēm un pakalpojumiem, kas ir minēti PVN direktīvas III pielikumā, tai ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips (skat. it īpaši spriedumus, 2008. gada 3. aprīlis, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung* un *Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, 41. un 43. punkts; 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, 30. punkts, kā arī 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 45. punkts).

29 Tādējādi, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, jāpārbauda, vai tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, pārkāpj nodokļu neitralitātes principu.

30 Vispirms jāatgādina, ka šis princips nepieļauj atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa pret līdzīgām precēm vai līdzīgiem pakalpojumiem, starp kuriem pastāv savstarpēja konkurence (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka šis princips ļauj paplašināt samazinātas likmes piemērošanas jomu tikai tad, ja pastāv nepārprotama tiesību norma (it īpaši skat. spriedumus, 2015. gada 5. marts, Komisija/Luksemburga, C-502/13, EU:C:2015:143, 51. punkts, un 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, 37. punkts).

32 Minētais princips nav primāro tiesību noteikums, kurš var noteikt samazinātās likmes spēkā esamību, bet gan interpretācijas princips, kas ir jāpiemēro vienlaikus ar samazinātu likmju šauras interpretācijas principu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 45. punkts).

33 Šajā gadījumā ieinteresētajām personām, kas ir iesniegušas apsvērumus Tiesā, ir skaidrs, ka uz pamatlietā aplūkotajiem skābekļa koncentratoriem, izņemot skābekļa balonus, neattiecas PVN direktīvas III pielikuma 3. punkts, kurā ir norādīti noteikti farmaceitiskie produkti, proti, tie, kas parasti tiek lietoti veselības aprūpei, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem. No Tiesas judikatūras izriet, ka šis "farmaceitisko produktu" jēdziens, lai gan tas neattiecas tikai uz zālēm, neietver visas medicīnā vai veterinārijā izmantojamās preces, materiālus, iekārtas un ierīces (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, Komisija/Spānija, C-360/11, EU:C:2013:17, 61.–65. punkts).

34 Šādu interpretāciju apstiprina minētā III pielikuma 4. punkts, kas precīzi attiecas uz specifiski izmantojamām medicīnas precēm (spriedums, 2013. gada 17. janvāris, Komisija/Spānija, C-360/11, EU:C:2013:17, 64. punkts). Šī tiesību norma attiecas uz medicīnas iekārtām, palīgierīcēm un citām ierīcēm, kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, tikai invalīdu personīgai izmantošanai.

35 Ciktāl nešķiet skaidrs, ka pamatlietā aplūkotie skābekļa koncentratori ir paredzēti "tikai invalīdu personīgai izmantošanai", šīs tiesību normas nevar ietilpt arī PVN direktīvas III pielikuma 4. punkta piemērošanas jomā, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

36 Šādos apstākļos, ņemot vērā šī sprieduma 31. punktā atgādināto judikatūru, nodokļu neitralitātes princips neliek dalībvalstij, kāda tiek aplūkota pamatlietā, kas ir izmantojusi tai piešķirto iespēju piemērot samazinātu PVN likmi PVN direktīvas III pielikuma 3. punktā minētiem specifiskiem produktiem, paplašināt šo samazinātās likmes piemērošanu skābekļa koncentratoriem pat tad, ja patērētāji tos uztver kā līdzīgus produktiem, kam tiek piešķirta šāda samazinātā likme.

37 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts un šīs direktīvas III pielikuma 3. un 4. punkts, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kurā ir paredzēts, ka skābekļa koncentratoru piegādei vai nomai ir piemērojama PVN pamatlikme, lai gan šajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka skābekļa balonu piegādei ir piemērojama samazināta PVN likme.

Tiesāšanās izdevumi

38 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 98. panta 1. un 2. punkts un tās III pielikuma 3. un 4. punkts, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kurā ir paredzēts, ka skābekļa koncentratoru piegādei vai nomai ir piemērojama pievienotās vērtības nodokļa pamatlikme, lai gan šajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka skābekļa balonu piegādei ir piemērojama samazināta pievienotās vērtības nodokļa likme.

[Paraksti]