TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. kovo 9 d.**

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — 98 straipsnio 2 dalis — III priedo 3 ir 4 punktai — Mokesčių neutralumo principas — Medicininis gydymas deguonimi — Lengvatinis PVM tarifas — Deguonies balionai — Standartinis PVM tarifas — Deguonies koncentratoriai“

Byloje C-573/15

dėl *cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija) 2015 m. spalio 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. lapkričio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Belgijos valstybė

prieš

Oxycure Belgium SA

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė V. Giacobbo-Peyronnel, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. rugsėjo 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Oxycure Belgium SA*, atstovaujamos advokato F. Fosseur,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir M. J. C. Halleux, padedamų eksperto D. Carmen,

— Europos Komisijos, atstovaujamos J.-F. Brakeland ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2016 m. spalio 20 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: prancūzų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 98 straipsnio 1 ir 2 dalių, taip pat šios direktyvos III priedo 3 ir 4 punktų išaiškinimu atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Belgijos valstybės ir *Oxycure Belgium S.A*. (toliau – *Oxycure*) ginčą dėl deguonies koncentratorių ir priemonių, skirtų medicininiam gydymui deguonimi, pardavimo ir (arba) nuomos veiklos apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 4 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Daroma prielaida, kad pasiekus tikslą sukurti vidaus rinką, valstybėse narėse bus taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Dėl to reikalingas toks apyvartos mokesčius reglamentuojančių teisės aktų suderinimas naudojant pridėtinės vertės mokesčio [PVM] sistemą, kuris panaikins, kiek tai įmanoma, veiksnius, kurie gali iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.“

4 Šios direktyvos 96 straipsnyje nustatyta:

„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.“

5 Minėtos direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse 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.

<…>“

6 PVM direktyvos III priedo 3 punkte nurodyti „farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui, įskaitant kontraceptines ir sanitarinės apsaugos priemones“.

7 Šio priedo 4 punkte nurodyta „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“.

Belgijos teisė

8 *L'arrêté royal no 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux* (1970 m. liepos 20 d. Karališkasis dekretas Nr. 20, kuriuo nustatomi pridėtinės vertės mokesčio tarifai ir prekės ir paslaugos, kurioms jie taikomi, toliau – Karališkasis dekretas Nr. 20) numatyta, kad A lentelėje nurodytoms prekėms ir paslaugoms taikomas 6 % PVM tarifas.

9 Šios A lentelės XXIII skirsnyje, be kita ko, nurodyti „ortopedijos įtaisai (įskaitant medicininius chirurginius diržus); priemonės ir įtaisai, naudojami lūžiams gydyti (įtvarai ir kitos panašios priemonės); dantų, akių ar kitų kūno dalių protezavimo priemonės ir įtaisai; klausos aparatai ir kiti įtaisai, dedami ant kūno, nešiojami arba implantuojami į kūną, skirti fiziniam trūkumui arba negaliai kompensuoti; individualaus naudojimo priemonės, specialiai sukurtos pacientams, turintiems stomas, arba asmenims, kenčiantiems nuo inkontinencijos, išskyrus higieninius paketus, įklotus ir sauskelnes bei šlapimą sugeriančius įklotus, skirtus vaikams iki šešerių metų; individualaus naudojimo reikmenys, priskiriami prie dirbtinio inksto, įskaitant naudojamus rinkinius", „aerozoliniai įtaisai ir jų priedai; individualaus naudojimo prietaisai, skirti mukolitikų įkvėpimui", ir „pompos, naudojamos analgetikų infuzijai".

10 Šios A lentelės XXXIV skirsnyje numatyta šių prekių nuoma.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

11 *Oxycure* yra bendrovė, kurios pagrindinė veikla yra deguonies koncentratorių nuoma ir pardavimas. Šį prietaisą sudaro dalis, skirta ore esančiam deguoniui koncentruoti, nosies kaniulė arba deguonies kaukė ir deguonies tiekimo žarnelė, kaip sudedamoji prietaiso dalis. Naudodami deguonies koncentratorius, kvėpavimo nepakankamumą turintys ar kitomis sunkiomis ligomis sergantys pacientai, kuriems reikalingas gydymas deguonimi ir kurių būklės nebeįmanoma pagerinti naudojant medikamentus, pavyzdžiui, aerozolius ir bronchodilatatorius, deguonies terapiją gali atlikti namuose.

12 Iš Teisingumo Teismo turimos medžiagos matyti, kad Belgijos mokesčių administratorius 2010 m. lapkričio 26 d. surašė protokolą ir konstatavo, jog nuo 2007 m. spalio 1 d. iki 2010 m. kovo 31 d. *Oxycure* deguonies koncentratorių ir priemonių nuomai ir pardavimui taikė lengvatinį 6 % PVM tarifą, nors šiems sandoriams turėjo būti taikomas standartinis 21 % tarifas remiantis Karališkuoju dekretu Nr. 20. Remiantis šiuo protokolu buvo pateiktas nurodymas sumokėti 1 291 621,17 euro mokėtino mokesčio ir 129 160 eurų baudą.

13 2011 m. gruodžio 28 d. *Oxycure* pareiškė ieškinį dėl šio nurodymo *tribunal de première instance de Namur* (Namiūro pirmosios instancijos teismas, Belgija), o šis nurodymą panaikino 2013 m. balandžio 25 d. sprendimu.

14 2013 m. birželio 27 d. Belgijos valstybė dėl tokio sprendimo padavė apeliacinį skundą *cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija).

15 Šis teismas teigia, kad, kaip ir medicininio deguonies balionai ir skysto medicininio deguonies talpyklos, deguonies koncentratoriai yra vienas iš trijų rinkoje prieinamų deguonies šaltinių ir visi jie yra tarpusavyje pakeičiami ir (arba) papildo vienas kitą. Iš tiesų, pirma, iš *Centre fédéral belge des soins de santé* (Belgijos federalinis sveikatos centras) ataskaitos matyti, kad kiekviena iš šių priemonių gali būti didelė ir stacionari arba maža ir nešiojama. Iš šios ataskaitos taip pat matyti, kad klinikinio veiksmingumo aspektu visas gydymas deguonimi yra vienodas. Iš tiesų nelabai svarbu, kuriuo iš šių trijų šaltinių deguonis tiekiamas, ar šis prietaisas stacionarus, ar nešiojamas, nes šių šaltinių skirtumai susiję tik su patogumo klausimais (triukšmas, naudojimas ne namuose, galimas deguonies srautas, galimybė pačiam pacientui pripildyti nešiojamą prietaisą) ir bendrovės patiriamomis išlaidomis. Antra,

pagal Belgijos teisės aktus dėl „privalomojo sveikatos“ draudimo ir žalos atlyginimo pripažįstamas visiškas šių deguonies šaltinių tarpusavio pakeičiamumas, todėl deguonies balionas įtraukiamas į kompensuojamą deguonies koncentratoriaus kainą, jeigu koncentratorius sugenda.

16 Iš Teisingumo Teismo turimos medžiagos matyti, kad remiantis Karališkojo dekreto Nr. 20 A lentelės XVII skirsniu lengvatinis 6 % PVM tarifas taikomas deguonies balionams.

17 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, net darant prielaidą, kad nė viename Karaliaus dekreto Nr. 20 A sąrašo skirsnyje deguonies koncentratoriai aiškiai nenurodyti, reikia manyti, kad šią lentelę reikia aiškinti atsižvelgiant į Sąjungos teisės principus, be kita ko, mokesčių neutralumo principą, nes nagrinėjamoje lentelėje šie prietaisai bent numanomai priskirti tam pačiam skirsniui kaip ir kiti deguonies tiekimo šaltiniai.

18 Tokiomis aplinkybėmis *cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalimis, siejamomis su tos pačios direktyvos III priedo 3 ir 4 punktais, ypač atsižvelgiant į neutralumo principą, draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią numatoma taikyti lengvatinį PVM tarifą gydymui deguonimi naudojant deguonies balionus, nors gydymui deguonimi naudojant deguonies koncentratorių taikomas standartinis PVM tarifas?“

Dėl prejudicinio klausimo

19 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalimis ir tos pačios direktyvos III priedo 3 ir 4 punktais, atsižvelgiant į neutralumo principą, draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią numatoma taikyti standartinį PVM tarifą deguonies koncentratorių tiekimui ar nuomai, nors šioje nuostatoje numatytas lengvatinis PVM tarifas deguonies balionų tiekimui.

20 Pirmiausia primintina, kad pagal PVM direktyvos 96 straipsnį prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomas toks pats, t. y. kiekvienos valstybės narės nustatytas standartinis, PVM tarifas (2015 m. birželio 4 d. Sprendimas *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-161/14, nepaskelbtas Rink., EU:C:2015:355, 22 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

21 Nukrypstant nuo šio principo galimybė taikyti lengvatinį tarifą numatyta šios direktyvos 98 straipsnyje. Šios direktyvos III priede pateiktas prekių ir paslaugų, kurias teikiant ir tiekiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, baigtinis sąrašas.

22 Šio priedo tikslas yra toks, kad tam tikros prekės, kurios laikomos ypač būtinomis, būtų pigesnės, todėl prieinamesnės galutiniam vartotojui, kuriam galiausiai tenka PVM našta (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-360/11, EU:C:2013:17, 48 punktas).

23 Dėl specifinio PVM direktyvos III priedo turinio Teisingumo Teismas jau pripažino didelę Sąjungos teisės aktų leidėjo diskreciją, kai jis priimdamas fiskalinio pobūdžio priemonę turi pasirinkti politinį, ekonominį ir socialinį pobūdį, suskirstyti pagal prioritetą skirtingus interesus ar atlikti sudėtingus vertinimus (2017 m. kovo 7 d. Sprendimo *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, 54 punktas).

24 Primintina, kad šis teisės aktų leidėjas, priimdamas PVM direktyvos III priedo 3 ir 4 punktus, pasirinko leisti taikyti tam tikrų atskirų prekių kategorijoms lengvatinį, o ne standartinį PVM tarifą.

25 Kaip matyti iš PVM direktyvos 98 straipsnio, neprivaloma taikyti vieno ar dviejų lengvatinių tarifų. Tai yra valstybėms narėms pripažįstama galimybė, nukrypstant nuo principo, jog turi būti taikomas standartinis tarifas. Tačiau iš nusistovėjusios jurisprudencijos matyti, kad nukrypti leidžiančios nuostatos turi būti aiškinamos siaurai (2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-492/08, EU:C:2010:348, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

26 Todėl iš esmės valstybės narės gali pasirinkti taikyti lengvatinį PVM tarifą farmacijos gaminiams, nurodytiems PVM direktyvos III priedo 3 punkte, bet taikyti standartinį tarifą medicininiams prietaisams, numatytiems šio priedo 4 punkte. Jos taip pat gali pasirinkti taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikriems šiuose 3 ir 4 punktuose numatytiems farmacijos gaminiams ar medicininiams prietaisams ir taikyti standartinį tarifą kitiems tokiems gaminiams ar prietaisams. Bet kuriuo atveju valstybės narės privalo taikyti standartinį tarifą gaminiams, nenurodytiems šiame priede.

27 Iš to matyti, kad nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuriuose nenumatytas lengvatinis PVM tarifas deguonies koncentratoriams, iš esmės suderinami su PVM direktyvos 98 straipsniu.

28 Vis dėlto, jei valstybė narė pasirenka atrankiniu būdu taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikroms specialioms prekėms ar paslaugoms, nurodytoms PVM direktyvos III priede, ji turi laikytis mokesčių neutralumo principo (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, 41 ir 43 punktus; 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-94/09, EU:C:2010:253, 30 punktą ir 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 45 punktą).

29 Todėl siekiant atsakyti į pateiktą klausimą reikia patikrinti, ar nacionalinės teisės aktas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kelia grėsmę mokesčių neutralumo principui.

30 Pirmiausia primintina, kad pagal mokesčių neutralumo principą draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

31 Vis dėlto iš nusistovėjusios jurisprudencijos matyti, kad šis principas neleidžia išplėsti lengvatinio tarifo taikymo srities, nesant tuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos (žr., be kita ko, 2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C-502/13, EU:C:2015:143, 51 punktą ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendimo *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, 37 punktą).

32 Iš tiesų, minėtas principas yra ne pirminės teisės norma, kurioje gali būti nustatytas lengvatinio tarifo teisėtumas, o aiškinimo principas, kuris turi būti taikomas kartu su principu, pagal kurį lengvatinis tarifas aiškinamas siaurai (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 45 punktą).

33 Šiuo atveju Teisingumo Teismui pastabas pateikę suinteresuotieji asmenys nesiginčija, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami deguonies koncentratoriai, priešingai nei deguonies balionai, nepatenka į PVM direktyvos III priedo 3 punktą, kuriame numatyti tam tikri farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui. Iš tiesų, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad sąvoka „farmacijos gaminiai“, nors neapsiriboja vaistais, neapima kiekvieno medicininiam ar veterinariniam naudojimui skirto prietaiso, įrangos, aparato ar medžiagos (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-360/11, EU:C:2013:17, 61–65 punktus).

34 Šis aiškinimas pagrindžiamas III priedo 4 punktu, kuriame konkrečiai numatyti medicinos prietaisai, skirti specialiam naudojimui (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-360/11, EU:C:2013:17, 64 punktas). Iš tiesų, šioje nuostatoje numatyta medicinos įranga, priemonės ir kiti reikmenys, paprastai skirti naudoti tik neįgaliesiems jų negaliai palengvinti ar gydyti.

35 Nors neatrodo, jog įrodyta, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami deguonies koncentratoriai skirti „naudoti tik neįgaliesiems“, šie prietaisai taip pat negali būti priskirti PVM direktyvos III priedo 4 punkto taikymo sričiai, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

36 Šiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į šio sprendimo 31 punkte primintą jurisprudenciją, remiantis mokesčių neutralumo principu iš valstybės narės, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, kuri pasinaudojo jai suteikta galimybe taikyti lengvatinį PVM tarifą specialiems PVM direktyvos III priedo 3 punkte nurodytiems gaminiams, negalima reikalauti taikyti lengvatinį tarifą deguonies koncentratoriams, net jei juos vartotojas perka kaip panašius į gaminius, kuriems taikomas šis lengvatinis tarifas.

37 Atsižvelgiant į visus minėtus svarstymus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalimis ir tos pačios direktyvos III priedo 3 ir 4 punktais, atsižvelgiant į neutralumo principą, nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią numatoma taikyti standartinį PVM tarifą deguonies koncentratorių tiekimui ar nuomai, nors šioje nuostatoje numatytas lengvatinis PVM tarifas deguonies balionų tiekimui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

38 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnio 1 ir 2 dalimis ir tos pačios direktyvos III priedo 3 ir 4 punktais, atsižvelgiant į neutralumo principą, nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią numatoma taikyti standartinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą deguonies koncentratorių tiekimui ar nuomai, nors šioje nuostatoje numatytas lengvatinis PVM tarifas deguonies balionų tiekimui.

Parašai.