

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2019. gada 27. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Atbrīvojumi – Medicīnas un paramedicīnas profesijas – Hiroprakse un osteopātija – 98. pants – III pielikuma 3) un 4) punkts – Zāles un medicīnas ierīces – Samazinātā likme – Piegāde saistībā ar terapeitiska rakstura iejaukšanos vai aprūpi – Pamatlikme – Piegāde saistībā ar estētiska rakstura iejaukšanos vai aprūpi – Nodokļu neitralitātes princips – Ar Savienības tiesību m nesaderīga valsts tiesiskā regulējuma seku paturšana spēkā

Lietā C-597/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2017. gada 28. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 16. oktobrī, tiesvedībā

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie un *Bart Vandendries*,

Belgische Unie van Osteopaten u.c.,

Plast.Surg. BVBA u.c.,

Belgian Society for Private Clinics VZW u.c.

pret

Ministerraad,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Toaderē [C. Toader], tiesneši L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen] (referents) un M. Safjans [M. Safjan],

ģenerālvokāts: E. Tančevs [E. Tanchev],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* un *Bart Vandendries* vērda – E. Maes un M. Denef, *advocaten*,

– *Belgische Unie van Osteopaten* u.c. vērda – B. Hermans un J. Bosquet, *advocaten*, kā arī H. Van den Keybus, *avocate*,

- *Plast.Surg. BVBA* u.c. v?rd? – *T. De Gendt*, advocaat,
- Be??ijas vald?bas v?rd? – *J.?C. Halleux* un *P. Cottin*, k? ar? *C. Pochet*, p?rst?vji,
- Francijas vald?bas v?rd? – *D. Colas*, k? ar? *E. de Moustier* un *A. Alidière*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *J. Jokubauskait?* un *P. Vanden Heede*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauššanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 98. pantu, 132. panta 1. punkta b), c) un e) apakšpunktu, 134. pantu un III pielikuma 3) un 4) punktu.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? tiesved?bu starp *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* un *Bart Vandendries*, *Belgische Unie van Osteopaten* u.c., *Plast.Surg. BVBA* u.c. un *Belgian Society for Private Clinics VZW* u.c., no vienas puses, un *Ministerraad* (Ministru padome, Be??ija), no otras puses, par l?gumu atcelt Be??ijas ties?bu normas par k?rt?bu, k?d? pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) piem?rojams apr?pes pakalpojumiem, k? ar? z??u un medic?nas ier??u pieg?d?m.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Direkt?va 2006/112

3 Direkt?vas 2006/112 96. pant? ir noteikts:

“Dal?bvalstis piem?ro PVN pamatlikmi, ko katra dal?bvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vien?da.”

4 Saska?? ar š?s direkt?vas 98. pantu:

“1. Dal?bvalstis var piem?rot vienu vai divas samazin?tas likmes.

2. Samazin?tas likmes piem?ro tikai t?du kategoriju pre?u pieg?dei vai t?du kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas min?ti III pielikum?.

[..]”

5 Min?t?s direkt?vas 132. panta 1. punkts ir formul?ts š?di:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

b) slimnācas un medicnisko aprūpi, k? ar? ar t?m cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras l?dzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnācas, medicniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai ar? citas pienācīgi atzītas l?dzīgās iestādes;

c) medicniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicniskās vai paramedicniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;

[..]

e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, k? ar? zobārstu un zobu tehniķu piegādātās zobu protēzes;

[..].”

6 Šīs pašas direktīvas 134. pantā ir paredzēts:

“Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

a) preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana nav būtiski svarīga atbrīvotajiem darījumiem;

b) preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas pamatmērķis ir gūt struktūrai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, par kuriem uzliek PVN.”

7 Direktīvas 2006/112 III pielikuma “To preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot 98. pantā minētās samazinātās likmes” 3) punktā ir minēti “farmācijas līdzekļi, kurus parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicniskiem un veterināriem nolūkiem, tostarp pretapaugļošanās un higiēnas līdzekļi”.

8 Šī pielikuma 4) punktā ir minētas “medicīnas iekārtas, palīgierīces un citas ierīces, kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, tikai invalīdu personāgai izmantošanai, tostarp šādu preču remontu, k? ar? būrnu autosdekļu piegāde”.

Beidzas tiesības

9 2015. gada 26. decembra *wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht* (Likums par pasākumiem nodarbinātības veicināšanai un pirkspējas palielināšanai) (*Belgisch Staatsblad*, 2015. gada 30. decembris, 80634. lpp.; turpmāk tekstā – “2015. gada 26. decembra likums”) 110. pantā ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa, kas aizstāts ar 1992. gada 28. decembra likumu un kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar 2014. gada 12. maija likumu, 44. pantu izsaka šādā redakcijā:

a) 1. punktu aizstāj ar šādu tekstu:

“1. § No nodokļa atbrīvo pakalpojumus, kurus savas parastās darbības ietvaros sniedz turpmāk minētās personas:

1° ārsti, zobārsti un kinezioterapeiti.

Atbr?vojumu, kas min?ts 1.° apakšpunkt?, nepiem?ro pakalpojumiem, kurus sniedz ?rsti un kuri attiecas uz est?tiska rakstura iejaukšanos un apr?pi:

a) ja š? iejaukšan?s un apr?pe nav iek?autas vesel?bas apr?pes pakalpojumu sarakst? slim?bas un invalidit?tes oblig?tajai apdrošin?šanai;

b) ja, lai gan š? iejaukšan?s un apr?pe ir iek?autas vesel?bas apr?pes pakalpojumu sarakst? slim?bas un invalidit?tes oblig?tajai apdrošin?šanai, tom?r t?s neatbilst kompens?cijas nosac?jumiem saska?? ar ties?bu aktiem par vesel?bas oblig?to apdrošin?šanu un atl?dz?b?m;

2° vecm?tes, medic?nas m?sas un m?sas pal?gi;

3° atz?tas un reglament?tas paramedic?nas profesijas speci?listi; atbr?vojums attiecas uz vi?u paramedic?niska rakstura pakalpojumiem, kuri ir iek?auti vesel?bas apr?pes pakalpojumu sarakst? slim?bas un invalidit?tes oblig?tajai apdrošin?šanai.”;

b) 2. punkta 1.° apakšpunktu aizst?j ar š?du tekstu:

“1° a) slimn?cas un medic?nisk? apr?pe, k? ar? ar to cieši saist?ta pakalpojumu sniegšana un pre?u pieg?des, ko savas parast?s darb?bas ietvaros veic apr?pes iest?des un psihiatrisk?s iest?des, kl?nikas un polikl?nikas.

Atbr?vojumu, kas min?ts a) punkt?, nepiem?ro slimn?cas un medic?niskajai apr?pei, k? ar? ar to cieši saist?tai pakalpojumu sniegšanai un pre?u pieg?d?m, kas attiecas uz 1. punkta 1.° apakšpunkta otraj? da?? min?to iejaukšanos un apr?pi;

b) slimu un ievainotu personu transport?šana ?paši šim nol?kam apr?kotos transportl?dzek?os;”.

10 Iesniedz?jtiesa preciz?, ka saska?? ar 1970. gada 20. j?lija *koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt* (Kara?a dekr?ts Nr. 20 par PVN likmju noteikšanu un pre?u un pakalpojumu klasifik?ciju atbilstoši š?m likm?m) (*Belgisch Staatsblad*, 1970. gada 31. j?lijs, 7920. lpp.) 1. panta otr?s da?as a) punktu Be??ij? z?l?m un medic?nas ier?c?m parasti tiek piem?rota samazin?ta PVN likme – 6 %.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

11 Hiroprakti?i, osteop?ti, plastikas ?irurgi un dažas profesion?l?s apvien?bas 2016. gada maij? un j?nij? iesniedza iesniedz?jtiesai pras?bas, kur?s tostarp bija l?gts atcelt 2015. gada 26. decembra likuma 110. pantu.

12 Pras?bas, kuras c?luši hiroprakti?i, osteop?ti un dažas vi?u profesion?l?s apvien?bas, citastarp ir balst?tas uz apgalvojumiem, ka ir p?rk?pts Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts. Vi?i uzskata, ka min?t? likuma 110. pants nav sader?gs ar šo normu, jo taj? paredz?tais atbr?vojums no PVN bez pien?c?ga attaisnojuma esot attiecin?ts vien?gi uz reglament?tas medic?nas vai paramedic?nas profesijas speci?listiem, bet saska?? ar Be??ijas ties?bu aktiem hiroprakti?a un osteop?ta profesijai nav š?da statusa.

13 Pras?bas, ko iesnieguši plastikas ?irurgi, citastarp ir balst?tas uz to, ka Be??ijas ties?bu aktos ir paredz?ta neattaisnota atš?ir?ga attieksme starp z?l?m vai medic?nas ier?c?m, kas pieg?d?tas saist?b? ar est?tiska rakstura iejaukšanos vai apr?pi, un z?l?m vai medic?nas ier?c?m, kuras pieg?d?tas saist?b? ar terapeitiska rakstura iejaukšanos vai apr?pi, jo tikai otr?m

min?taj?m tiekot piem?rota samazin?ta PVN likme.

14 Iesniedz?jtiesa ar? nor?da, ka Ministru padome tai ir pak?rtoti l?gusi pagaid?m uztur?t sp?k? to normu iedarb?bu, kuras t? attiec?g? gad?jum? izlemtu atcelt, lai dotu Be??ijas likumdev?jam iesp?ju pan?kt pamatliet? apl?kot? valsts tiesisk? regul?juma atbilst?bu Direkt?vai 2006/112.

15 No l?muma l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka šis l?gums attiecas, pirmk?rt, uz administrat?va rakstura un ar budžetu saist?t?m probl?m?m, k? ar? uz tiesiski nedrošu situ?ciju attiec?go pakalpojumu adres?tiem, kuru izrais?tu pamatliet? apl?koto normu atcelšana ar atpaka?ejošu sp?ku, un, otrk?rt, uz š?s direkt?vas p?rk?pumu, kuru izrais?tu t? regul?juma piem?rošana, kas bija sp?k? pirms 2015. gada 26. decembra likuma pie?emšanas.

16 Š?dos apst?k?os *Grondwettelijk Hof* (Konstitucion?l? tiesa, Be??ija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai Direkt?vas [2006/112] 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj? norm? min?tais atbr?vojums gan attiec?b? uz tradicion?l?m, gan netradicion?l?m praks?m ir paredz?ts medic?nas un paramedic?nas profesijas p?rst?vjiem, uz kuriem attiecas valsts ties?bu akti par vesel?bas apr?pes profesij?m un kuri atbilst šajos valsts ties?bu aktos noteiktaj?m pras?b?m, un ka šis atbr?vojums nav piem?rojams person?m, kas neatbilst š?m pras?b?m, ta?u ir hiroprakti?u un osteop?tu profesion?l?s apvien?bas biedri un atbilst š?s apvien?bas noteiktaj?m pras?b?m?

2) Vai Direkt?vas [2006/112] 132. panta 1. punkta b), c) un e) apakšpunkts, 134. pants un 98. pants saist?b? ar š?s direkt?vas III pielikuma 3) un 4) punktu – it ?paši no nodok?u neitralit?tes viedok?a – ir j?interpret? t?d?j?di,

a) ka tiem ir pretrun? valsts ties?bu norma, kur? ir paredz?ta samazin?ta PVN likme, kas piem?rojama z?l?m un medic?nas ier?c?m, ko ordin? saist?b? ar terapeitiska rakstura iejaukšanos vai apr?pi, bet z?l?m un medic?nas ier?c?m, ko ordin? saist?b? ar vienk?rši est?tiska rakstura iejaukšanos vai apr?pi un kas ir ar to cieši saist?tas, ir piem?rojama PVN pamatlikme,

b) vai ar? ka tajos ir at?auts vai noteikts vienl?dz?gs rež?ms ab?s iepriekš min?taj?s situ?cij?s?

3) Vai tad, ja no atbild?m uz pirmo un otro [...] jaut?jumu izriet?tu, ka š?s normas ir pretrun? Eiropas Savien?bas ties?b?m, [Konstitucion?lajai] tiesai pagaid?m ir j?atst?j sp?k? [...] atce?amo ties?bu normu sekas [t? iemesla d??, ka jau konstat?ts, ka t?s nav sader?gas ar Direkt?vu 2006/112], k? ar? attiec?g? gad?jum? piln?gi vai da??ji atce?amo ties?bu normu sekas, lai [dal?bvalsts] likumdev?jam dotu iesp?ju saska?ot t?s ar š?m ties?b?m?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

17 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka taj? paredz?tais atbr?vojums ir piem?rojams vien?gi pakalpojumiem, kurus sniedz attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu aktos reglament?tas medic?nas vai paramedic?nas profesijas speci?listi.

18 Vispirms ir j?nor?da, ka Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts un Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret?

vienādi un katrā Tiesas judikatūrā attiecībā uz pirmo no šīm normām var izmantot, lai interpretētu otru (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 27. punkts).

19 No Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta gramatiskās interpretācijas izriet, ka, lai pakalpojumam varētu tikt piemērots šajā normā paredztais atbrīvojums, šim pakalpojumam ir jāatbilst diviem nosacījumiem, proti, pirmkārt, tam ir jābūt medicīniskai aprūpei un, otrkārt, šā aprūpe ir jāsniedz, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2002. gada 10. septembris, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 27. punkts, kā arī 2006. gada 27. aprīlis, *Solleveld un van den Hout van Eijnsbergen*, C-443/04 un C-444/04, EU:C:2006:257, 23. punkts).

20 No lēmuma līgūtā prejudiciālā nolikuma izriet, ka to profesiju speciālisti, par kuriem ir runa pamatlietā, katrā ziņā sniedz medicīnisko aprūpi, jo viņi piedāvā aprūpes procedūras, kas tiek veiktas nolūkā ārstēt un pēc iespējas izārstēt slimības vai veselības anomālijas.

21 Šajā kontekstā ar uzdoto jautājumu ir paredzēts tikai precizēt šo sprieduma 19. punktā minēto otro nosacījuma tvērumu, konstatējot, vai ir tā, ka vienīgi attiecīgās dalībvalsts tiesību aktos reglamentētās profesijas ir uzskatāmas par “medicīniskām vai paramedicīniskām profesijām” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

22 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, lai gan šis nosacījums nozīmē, ka tajā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz dažām konkrētām profesijām, no šīs normas teksta neizriet, ka Savienības likumdevējam būtu bijis nodoms attiecīgajām dalībvalstīm uzlikt pienākumu noteikt, ka priekšrocības no šā atbrīvojuma pienākas vienīgi profesijām, kas ir reglamentētas to tiesību aktos.

23 Proti, no minētās normas formulējuma izriet, ka šajā normā pašā nav definēts “medicīnisko un paramedicīnisko profesiju” jēdziens, bet attiecībā uz šo jautājumu minētajā normā ir norādīts uz definīciju, kas dota dalībvalstu tiesiskajā regulājumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 27. aprīlis, *Solleveld un van den Hout van Eijnsbergen*, C-443/04 un C-444/04, EU:C:2006:257, 28. punkts).

24 Šajos apstākļos dalībvalstīm ir rīcības brīvība noteikt profesijas, kurās darbojoties, medicīniskās aprūpes sniegšanai piemēro atbrīvojumu no PVN, it īpaši tāpēc, lai nodrošinātu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzēto atbrīvojuma pareizu un vienkāršu piemērošanu, un, konkrēti, pilnvaras noteikt kvalifikāciju, kas vajadzīga, lai strādātu minētajās profesijās (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 27. aprīlis, *Solleveld un van den Hout van Eijnsbergen*, C-443/04 un C-444/04, EU:C:2006:257, 29., 30. un 32. punkts).

25 Tomēr šā dalībvalstu rīcības brīvība nav neierobežota; dalībvalstīm ir jāņem vērā, pirmkārt, šajā normā izvirzītais mērķis, proti, nodrošināt, ka atbrīvojumu no nodokļa piemēro tikai medicīniskajai aprūpei, ko sniedz pakalpojumu sniedzēji ar vajadzīgo profesionālo kvalifikāciju, un, otrkārt, nodokļu neitralitātes princips (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 27. aprīlis, *Solleveld un van den Hout van Eijnsbergen*, C-443/04 un C-444/04, EU:C:2006:257, 31., 36. un 37. punkts).

26 Tādā dalībvalstīm pirmām kārtām ir jāpanāk šis mērķis ieviešana, nodrošinot, ka minētajā normā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz medicīniskās aprūpes sniegšanu, kas ir pietiekami kvalitatīva (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 27. aprīlis, *Solleveld un van den Hout van Eijnsbergen*, C-443/04 un C-444/04, EU:C:2006:257, 37. punkts).

27 Lai arī dalībvalstīm ir pienākums pārliecināties, vai attiecīgajiem aprūpes pakalpojumu

sniedz?jiem ir šim nol?kam nepieciešam? profesion?l? kvalifik?cija (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 27. apr?lis, *Solleveld un van den Hout/van Eijnsbergen*, C?443/04 un C?444/04, EU:C:2006:257, 37. un 38. punkts), š? pras?ba v?l nenoz?m?, ka šie pakalpojumu sniedz?ji darbojas profesij?, kas reglament?ta attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu aktos, cikt?l var tikt paredz?ti citi iedarb?gi veidi, k? p?rbaud?t vi?u profesion?lo kvalifik?ciju – atkar?b? no medic?nas un paramedic?nas profesiju organiz?cijas šaj? dal?bvalst?.

28 Otr?m k?rt?m dal?bvalst?m ir j?iev?ro nodok?u neitralit?tes princips, kas liedz t?du l?dz?gu pakalpojumu sniegšanu, starp kuriem past?v konkurence, no PVN viedok?a izv?rt?t atš?ir?gi (spriedums, 2006. gada 27. apr?lis, *Solleveld un van den Hout/van Eijnsbergen*, C?443/04 un C?444/04, EU:C:2006:257, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Ta?u pras?ba nenoz?m? ar? to, ka Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums b?tu katr? zi?? paredz?ts vien?gi attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu aktos reglament?tas profesijas speci?listiem, jo nevar?tu visp?r?ji un piln?gi izsl?gt, ka speci?listiem, kuri nedarbojas š?d? profesij?, var?tu b?t kvalifik?cija, kas nepieciešama, lai nodrošin?tu pietiekamas kvalit?tes apr?pi, lai t? b?tu uzskat?ma par l?dz?gu apr?pei, ko pied?v? š?das profesijas p?rst?vji, it ?paši tad, ja vi?i ir ieguvuši izgl?t?bu, ko pied?v? š?s dal?bvalsts atz?ta izgl?t?bas iest?de.

30 Turkl?t no Tiesas judikat?ras izriet, ka attiec?g?s dal?bvalsts normat?vais regul?jums ir tikai viens no elementiem, kas j??em v?r?, lai konstat?tu, vai nodok?a maks?t?jam ir profesion?l? kvalifik?cija, kas nepieciešama, lai var?tu piem?rot šo atbr?vojumu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 27. apr?lis, *Solleveld un van den Hout/van Eijnsbergen*, C?443/04 un C?444/04, EU:C:2006:257, 46. un 50. punkts) – tas noz?m?, ka apr?pes pakalpojumu sniedz?ju pieder?ba reglament?tai profesijai neb?tu uzskat?ma par nosac?jumu, kas dal?bvalst?m šaj? nol?k? b?tu katr? zi?? j?izvirza.

31 L?dz ar to uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka nav t?, ka taj? paredz?tais atbr?vojums ir piem?rojams vien?gi pakalpojumiem, kurus sniedz attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu aktos reglament?tas medic?nas vai paramedic?nas profesijas speci?listi.

Par otro jaut?jumu

Par pie?emam?bu

32 Be??ijas vald?ba apgalvo, ka otrajam jaut?jumam nav nek?das noz?mes liet? un ka t?d?? uz to nav j?atbild. Proti, Be??ijas regul?jums neparedzot atš?ir?gu PVN likmi, kas piem?rojama z?l?m un medic?nas ier?c?m atkar?b? no to izmantojuma un t?d?j?di neparedzot da??du likmju piem?rošanu, ja z?les un medic?nas ier?ces tiek pieg?d?tas saist?b? ar terapeitiska rakstura iejaukšanos vai apr?pi, nevis saist?b? ar est?tiska rakstura iejaukšanos vai apr?pi.

33 Šaj? zi?? no l?muma l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka iesniedz?jtiesa uzskata, ka pamatliet? apl?kotais Be??ijas tiesiskais regul?jums var?tu tikt interpret?ts da??di. Šaj? kontekst? otr? jaut?juma m?r?is citastarp ir noskaidrot, vai saska?? ar Savien?bas ties?bu aktiem ir j?atsak?s no t?das š? regul?juma interpret?cijas, ka z?l?m un medic?nas ier?c?m b?tu j?piem?ro da??das PVN likmes atkar?b? no to izmantojuma.

34 T?d?j?di, lai gan Be??ijas vald?ba uzskata, ka š?da min?t? regul?juma interpret?cija katr? zi?? ir izsl?gta, š?iet, ka šis arguments ir balst?ts uz valsts ties?bu interpret?ciju, kas atš?iras no t?s, ko izmanto iesniedz?jtiesa.

35 Ta?u no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka ar LESD 267. pantu izveidot?s tiesu sadarb?bas sist?mas ietvaros Tiesai nav j?lemj par valsts ties?bu normu interpret?ciju un nav j?spriež vai j?p?rbauda, vai iesniedz?jtiesas sniegt? to interpret?cija ir pareiza (spriedums, 2015. gada 26. marts, *Macikowski*, C?499/13, EU:C:2015:201, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra), bet gan saska?? ar kompetences sadal?jumu starp to un valsts ties?m ir j??em v?r? faktiskais un tiesiskais prejudici?lo jaut?jumu konteksts, k?ds tas ir defin?ts l?mum? par prejudici?lo jaut?jumu uzdošanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 15. apr?lis, *Fundación Gala?Salvador Dalí* un *VEGAP*, C?518/08, EU:C:2010:191, 21. punkts).

36 No min?t? izriet, ka otrais jaut?jums ir j?atz?st par pie?emamu.

Par lietas b?t?bu

37 Ar savu otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas 2006/112 98. pants, 132. panta 1. punkta b), c) un e) apakšpunkts un 134. pants kopsakar? ar min?t?s direkt?vas III pielikuma 3) un 4) punktu ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, kas paredz atš?ir?gu attieksmi pret z?l?m un medic?nas ier?c?m, kuras tiek pieg?d?tas saist?b? ar terapeitiska rakstura iejaukšanas vai apr?pi, no vienas puses, un z?l?m un medic?nas ier?c?m, kuras tiek pieg?d?tas saist?b? ar est?tiska rakstura iejaukšanas vai apr?pi, no otras puses, uz p?d?j?m min?taj?m neattiecinot samazin?to PVN likmi, kas piem?rojama pirmaj?m min?taj?m.

38 Vispirms ir j?nor?da, ka, lai gan otraj? jaut?jum? runa ir par Direkt?vas 2006/112 132. un 134. pantu, l?muma l?gt prejudici?lu nol?mumu pamatojum? attiec?b? uz šo jaut?jumu š?s normas nav min?tas un, gluži pret?ji, ir nor?d?ts, ka min?t? jaut?juma vien?gais nol?ks ir preciz?t, vai Savien?bas ties?bu akti liedz daž?m z?l?m un medic?nas ier?c?m piem?rot PVN pamatlíkmi, izsl?dzot t?s no min?t?s direkt?vas 98. pant? – kopsakar? ar t?s III pielikuma 3) un 4) punktu – paredz?t?s samazin?t?s PVN likmes, ja dal?bvalsts ir izv?l?jusies šo samazin?to likmi piem?rot cit?m z?l?m un cit?m medic?nas ier?c?m.

39 Š?dos apst?k?os uz otro jaut?jumu ir j?atbild, atsaucoties uz Direkt?vas 2006/112 98. pantu, atbildei uz šo jaut?jumu neskarot š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no PVN eventuelu piem?rošanu z?l?m un medic?nas ier?c?m, kas ir b?tiski svar?gas šaj? norm? min?taj?m darb?b?m, un no min?t?s direkt?vas 132. panta 1. punkta c) un e) apakšpunkta izrietoš? atbr?vojuma regul?juma piem?rošanu z?l?m un medic?nas ier?c?m, kas oblig?ti nepieciešamas br?d?, kad personai tiek sniegti šaj?s norm?s min?tie pakalpojumi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Klinikum Dortmund*, C?366/12, EU:C:2014:143, 34. punkts).

40 Attiec?b? uz z?l?m un medic?nas ier?c?m, kur?m nav piem?rojams šis atbr?vojuma regul?jums, ir j?atg?dina, ka saska?? ar Direkt?vas 2006/112 96. pantu pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai princip? ir piem?rojama t? pati PVN likme, proti, katras dal?bvalsts noteikt? pamatlíkme (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C?573/15, EU:C:2017:189, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41 Atk?pjoties no š? principa, š?s direkt?vas 98. pant? ir paredz?ta iesp?ja piem?rot samazin?tas PVN likmes š?s direkt?vas III pielikum? min?taj?m pre?u pieg?žu un pakalpojumu sniegšanas kategorij?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C?573/15, EU:C:2017:189, 21. punkts, un 2017. gada 9. novembris, *AZ*, C?499/16, EU:C:2017:846, 22. punkts).

- 42 Attiecībā uz zālēm un medicīnas ierīcēm šīs atkāpi ietverošais regulējums ir piemērojams precēm, kas atbilst būtiskajiem nosacījumiem, kuri minēti šā pielikuma 3. vai 4. punktā.
- 43 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, lai gan minētā pielikuma 3. punkts uz farmaceitiskiem produktiem attiecas vienīgi tad, ja tos parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem, šīs nosacījums pats par sevi vēl nenozīmē, ka zālēm, kas piegādātas saistībā ar estētiskā rakstura ieviešanas vai aprūpi, nevar piemērot samazinātu PVN likmi, jo minētais nosacījums ietver norādi uz tajā paredzēto produktu parasto izmantojumu, nevis uz to konkrēto izmantojumu.
- 44 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka Savienības likumdevējs dalībvalstīm ir paredzējis iespēju piemērot samazinātu PVN likmi vienīgi Direktīvas 2006/112 III pielikuma kategorijās ietilpstošajām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai un ka tādēļ dalībvalstīm ir pienākums precīzāk noteikt, kurām no šīm preču piegādēm un pakalpojumiem tiek piemērota samazinātā likme (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 11. septembris, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23. punkts, un 2017. gada 9. novembris, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 23. punkts).
- 45 Līdz ar to dalībvalstis var izvēlēties piemērot samazinātu PVN likmi noteiktiem farmaceitiskiem produktiem vai specifiskām medicīnas ierīcēm, kuras ietilpst šīs direktīvas III pielikuma 3) un 4) punktā minēto vidē, bet piemērot pamatlīkmi citiem šā veida produktiem vai precēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 26. punkts).
- 46 Tomēr, ja dalībvalsts izvēlas selektīvi piemērot samazinātu PVN likmi noteiktām specifiskām precēm un pakalpojumiem, kas ir minēti šīs direktīvas III pielikumā, tai ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips (spriedums, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 47 Šis princips nepieļauj atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa pret līdzīgām precēm vai līdzīgiem pakalpojumiem, starp kuriem pastāv savstarpēja konkurence (spriedumi, 2014. gada 11. septembris, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24. punkts, un 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 30. punkts).
- 48 Lai noteiktu, vai preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis. Preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādam vajadzībam, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmbu, un ja pastāv šādas atšķirības nozīmīgi neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šīm precēm vai pakalpojumiem (spriedumi, 2014. gada 11. septembris, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 25. punkts, un 2017. gada 9. novembris, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 31. punkts).
- 49 Šajā kontekstā ir jānorāda, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka, pirmkārt, nodokļu neitralitātes principa piemērošanas vajadzībām katrā ziņā ne visas zāles ir jāuzskata par līdzīgām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2001. gada 3. maijs, Komisija/Frāncija, C-481/98, EU:C:2001:237, 30. punkts) un ka, otrkārt, lai novērtētu, vai – no vidusmēra patērētāja skatpunkta raugoties – šīs preces ir līdzīgas, var ņemt vērā konkrēto izmantojumu, kam paredzētas preču piegādes (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 20. septembris, Komisija/Nīderlande, C-41/09, EU:C:2011:108, 66. punkts).
- 50 Kā norāda iesniedzējtiesa, šajā gadījumā pamatlietā aplūkots regulējums paredz dažādu attieksmi – starp zālēm un medicīnas ierīcēm, kas piegādātas saistībā ar terapeitiskā rakstura

iejaukšanas vai aprēpi, un zīlēm un medicīnas ierīcēm, kuras piegādātas saistībā ar estētiska rakstura iejaukšanas vai aprēpi. Ir konstatējams, ka izmantošana terapeitiska rakstura aprēpi un izmantošana estētiska rakstura aprēpi ir divi konkrēti, skaidri nošķirti izmantojuma veidi, kas, no vidusmēra patērētāja skatpunkta raugoties, neatbilst vienam un tam pašam vajadzībam.

51 Šajā kontekstā ir uzskatāms, ka tās regulējums kā iesniedzējtiesas minētais paredz atšķirību starp divām zīļu vai medicīnas ierīču kategorijām, kas – nodokļu neitralitātes principa piemērošanas vajadzībam – nešķiet līdzīgas.

52 Ēmot vērā iepriekš izklāstīto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 98. pants kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 3) un 4) punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieauj valsts tiesisko regulējumu, kas paredz atšķirīgu attieksmi starp zīlēm un medicīnas ierīcēm, kuras piegādātas saistībā ar terapeitiska rakstura iejaukšanas vai aprēpi, no vienas puses, un zīlēm un medicīnas ierīcēm, kuras piegādātas saistībā ar estētiska rakstura iejaukšanas vai aprēpi, no otras puses, uz pēdējām minētajām neattiecinot samazināto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmi, kas piemērojama pirmajām minētajām.

Par trešo jautājumu

53 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai tās dos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie valsts tiesa var izmantot valsts tiesību normu, kura tai dod iespēju saglabāt konkrētas tādā valsts tiesību akta tiesiskās sekas, kas ir atcelts, lai provizoriski uzturētu spēkā tādā valsts tiesību normu iedarbību, kuras tē ir atzinusi par nesaderīgu ar Direktīvu 2006/112, līdz tiks panākta to atbilstība šai direktīvai, lai, pirmkārt, ierobežotu tiesiskās nedrošības riskus, kuri izriet no šīs atcelšanas ar atpakaļejošu spēku, un, otrkārt, izvairītos piemērot valsts tiesisko regulējumu, kas pastāvja pirms šīs normas, kuras ir nesaderīgas ar minēto direktīvu.

54 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka saskaņā ar LES 4. panta 3. punktu minēto lojālas sadarbības principu dalībvalstīm ir jālikvidē Savienības tiesību pārkāpuma prettiesiskas sekas un šāds pienākums savu kompetenču ietvaros ir katrai attiecīgās dalībvalsts iestādei (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 28. februāris, *Inter-Environnement Wallonie un Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, 43. punkts, kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, 31. punkts).

55 Līdz ar to, ja tās konstatē, ka valsts tiesiskais regulējums nav saderīgs ar Savienības tiesībām, attiecīgās dalībvalsts iestādēm – saglabājot veicamo pasākumu izvēli – ir jāraugās, lai valsts tiesības iespējami īsākajos termiņos tiktu padarītas atbilstīgas Savienības tiesībām un lai no Savienības tiesībām izrietošās privātpersonu tiesības būtu pilnībā iedarbīgas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 21. jūnijs, *Jonkman u.c.*, no C-231/06 līdz C-233/06, EU:C:2007:373, 38. punkts).

56 Šajā kontekstā valsts tiesām, kurās ir tikusi celta prasība par valsts tiesisko regulējumu, kas ir nesaderīgs ar Direktīvu 2006/112, pamatojoties uz valsts tiesībām, ir jāveic pasākumi, kuru nolūks ir apturēt vai atcelt šo regulējuma īstenošanu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2012. gada 28. februāris, *Inter-Environnement Wallonie un Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, 47. punkts, kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, 32. punkts).

57 Pamatlietā iesniedzējtiesa izskata prasību atcelt tiesību aktu un vēlas noskaidrot, vai, atceļot strīdīgās valsts tiesību normas, tē, Ēmot vērā pamatlietas apstākļus, pagaidu laikposmā var uzturēt spēkā šo normu iedarbību nolūkā panākt to aizstāšanu ar jaunām valsts tiesību normām, kas būtu saderīgas ar Direktīvu 2006/112.

58 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka, pirmk?rt, š?du risin?jumu pamatliet? nevar?tu attaisnot ar raiz?m par to, k? ierobežot tiesiski nedrošas situ?cijas riskus, kas izriet no min?to normu atcelšanas atpaka?ejoš? sp?ka.

59 Proti, pat pie?emot, ka imperat?vi tiesisk?s droš?bas apsv?rumi b?t?b? iz??muma k?rt? var?tu provizoriski aptur?t izsl?dzošo iedarb?bu, ko rada tieši piem?rojama Savien?bas ties?bu norma attiec?b? uz tai pretrun? esošiem valsts ties?bu aktiem, š?da aptur?šana šaj? gad?jum? uzreiz ir j?izsl?dz, cikt?l iesniedz?jtiesa nav min?jusi konkr?tus elementus, ar kuriem var?tu konstat?t konkr?tus tiesiski nedrošas situ?cijas riskus (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2010. gada 8. septembris, *Winner Wetten*, C?409/06, EU:C:2010:503, 67. punkts).

60 Konkr?t?k, nor?de par administrat?va rakstura un ar valsts budžetu saist?tiem sarežž?jumiem, kurus var?tu izrais?t pamatliet? str?d?go normu atcelšana, nav pietiekams pamats, kas raksturotu imperat?vus tiesisk?s droš?bas apsv?rumus (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, *Mednis*, C?525/11, EU:C:2012:652, 44. punkts, un 2014. gada 10. apr?lis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 111. punkts).

61 Otrk?rt, attiec?b? uz apst?kli, ka šo normu atcelšana noz?m?jot, ka n?ktos piem?rot valsts tiesisko regul?jumu, kas past?v?ja pirms min?taj?m norm?m, kuras ir nesader?gas ar Direkt?vu 2006/112, ir j?nor?da, ka Tiesa ir nospriedusi, ka valsts tiesa iz??muma k?rt? ir ties?ga izmantot valsts ties?bu normu, kas tai dod iesp?ju saglab?t konkr?tas atcelta ties?bu akta tiesisk?s sekas, ja vien tiek iev?roti konkr?ti nosac?jumi. Viens no šiem nosac?jumiem ir pras?ba, ka šis akts ir pareizs Savien?bas ties?bu akt? noteikta pien?kuma transpon?šanas pas?kums (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2012. gada 28. febru?ris, *Inter?Environnement Wallonie un Terre wallonne*, C?41/11, EU:C:2012:103, 63. punkts, k? ar? 2016. gada 28. j?lijs, *Association France Nature Environnement*, C?379/15, EU:C:2016:603, 43. punkts).

62 Tom?r neš?iet, ka pamatliet? str?d?g?s normas b?tu uzskat?mas par š?du pareizu transpon?šanas pas?kumu.

63 No t? izriet, ka uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka t?dos apst?k?os k? pamatliet? apl?kotie valsts tiesa nevar izmantot valsts ties?bu normu, kas tai dod iesp?ju saglab?t konkr?tas atcelta valsts ties?bu akta tiesisk?s sekas, lai provizoriski uztur?tu sp?k? t?du valsts ties?bu normu iedarb?bu, kuras t? atzinusi par nesader?g?m ar Direkt?vu 2006/112, l?dz tiks pan?kta to atbilst?ba šai direkt?vai, lai, pirmk?rt, ierobežotu tiesisk?s nedroš?bas riskus, kuri izriet no š?s atcelšanas ar atpaka?ejošu sp?ku, un, otrk?rt, izvair?tos piem?rot valsts tiesisko regul?jumu, kas past?v?ja pirms š?m norm?m, kuras ir nesader?gas ar min?to direkt?vu.

Par ties?šan?s izdevumiem

64 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sest? pal?ta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nav tā, ka tajā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams vienīgi pakalpojumiem, kurus sniedz attiecīgās dalībvalsts tiesību aktos reglamentētas medicīnas vai paramedicīnas profesijas speciālisti.

2) Direktīvas 2006/112 98. pants kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 3) un 4) punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj valsts tiesisko regulējumu, kas paredz atšķirīgu attieksmi starp zālēm un medicīnas ierīcēm, kuras piegādātas saistībā ar terapeitiska rakstura ieviešanas vai aprūpi, no vienas puses, un zālēm un medicīnas ierīcēm, kuras piegādātas saistībā ar estētiska rakstura ieviešanas vai aprūpi, no otras puses, uz pēdējām minētajām neattiecinot samazināto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmi, kas piemērojama pirmajām minētajām.

3) Tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkoti valsts tiesa nevar izmantot valsts tiesību normu, kas tai dod iespēju saglabāt konkrētas atcelta valsts tiesību akta tiesiskās sekas, lai provizoriski uzturētu spēkā tādā valsts tiesību normu iedarbību, kuras tā atzinusi par nesaderīgu ar Direktīvu 2006/112, līdz tiks panākta to atbilstība šai direktīvai, lai, pirmkārt, ierobežotu tiesiskās nedrošības riskus, kuri izriet no šīs atcelšanas ar atpakaļejošu spēku, un, otrkārt, izvairītos piemērot valsts tiesisko regulējumu, kas pastāvja pirms šīm normām, kuras ir nesaderīgas ar minēto direktīvu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.