

GENERALINIO ADVOKATO

NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,

pateikta 2012 m. spalio 25 d.(1)

Byla C-360/11

Europos Komisija

prieš

Ispanijos Karalystė

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

I – Įvadas

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

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

II – Teisinis pagrindas

Europos Sąjungos teisė

3. PVM direktyvos 96 straipsnyje numatyta, kad:

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

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

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

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

<...>“

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

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

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

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

Nacionalinė teisė

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

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

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

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

Šių kategorijų nepatenka kosmetikos ir asmens higienos produktai, išskyrus higieninius paketus, tamponus ir klotus.“

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

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

III – Iškiteisminis procedūra

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

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

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

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

IV – Procesas Teisingumo Teisme

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

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

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

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

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

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

V – Priimtinumas

15. Ispanijos Karalystė oficialiai neginėjo ieškinių priimtino, tačiau atsiliepime Komisijos ieškinį nurodė, kad Komisija ieškinį iš tiesų traukė papildomą klausimą, susijusį su lengvatinio PVM tarifo taikymu „tarpiniams produktams“, nors per ikiteisminį procedūrą šio klausimo nekėlė.

16. Kadangi oficialiai priimtinumas neginėjamas, ketinu analizuoti Komisijos ieškinių pagrindus, kurie buvo išdėstyti Teisingumo Teismui pateiktame ieškinyje. Be to, manau, kad, nepaisant to, ar tarpiniai produktai bus traukti iš šio ieškinių dėl sąsipareigojimų nevykdymo, ieškinių nagrinėjimo baigtis nesikeis.

VI – Vertinimas

A – Pirminės pastabos

17. Iš pradžių būtina prisiminti, kad taikant Europos Sąjungos bendrą PVM sistemą, „net jeigu

mokesčių tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio“(4). Pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką nustatyti ir išlaikyti lengvatinius PVM tarifus leidžiama tik jeigu taip nėra pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas(5).

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

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

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

21. Nereikėtų pamiršti, kad iš bėtinybės vienodai taikyti Europos Sąjungos teisę ir iš lygybės principo išplaukia, kad Europos Sąjungos teisės nuostatos, kurioje dėl jos prasmės bei apimties nustatymo nedaroma aiški nuoroda į valstybių narų teisę, sėvokos visoje Europos Sąjungoje paprastai turi būti aiškinamos autonomiškai ir vienodai, atsižvelgiant į nuostatos kontekstą ir nagrinėjamo teisės aktu siekiamą tikslą(7).

22. Trečios ir ketvirtos kategorijų formuluotės yra Europos Sąjungos teisės nuostatos, kuriose dėl jų prasmės ir taikymo srities nustatymo nedaroma nuoroda į valstybių narų teisę(8). Tačiau atsižvelgiant į tai, kad lengvatinio PVM tarifo sistemos sociopolitiniai tikslai negali būti pasiekti neatsižvelgiant į atskirose valstybėse narėse susiklosčiusias konkrečias aplinkybes, nacionalinėse lengvatinio PVM tarifo sistemose vartojamą apibrėžtį susiejimas su kitą nacionalinė teisės aktų nuostatomis gali būti pateisinamas ir net pagrėstas, jeigu tokiais apibrėžtimis neišplečiama PVM direktyvos nuostatų, kurios yra bendros sistemos išimtis, taikymo sritis.

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

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

„Užuot be galo aptarinėjus, kas turėtų arba neturėtų būti įtraukta į tam tikrą kategoriją, Tarybai tapo būtina tik susitarti dėl plataus kiekvienos kategorijos bendros apibrėžties apibūdinimo Bendrijos lygmeniu (t. y. iš esmės nuspręsti, kas nepatenka į tam tikros kategorijos taikymo sritį). Vėliau kiekviena valstybė narė, nepažeisdama tokios bendros apibrėžties (neplėsdama kategorijos taikymo srities), galėjo savo priimtuose įgyvendinimo teisės aktuose vartoti savo pačios

nustatytas kategorij? apibr?žtis, atsižvelgdama ? tai, koki? konkre?i? produkt? arba paslaug? grup? ji nor?jo apmokestinti lengvatiniu tarifu.“(10)

25. Tod?l darytina išvada, jog tuo, kad tre?ios ir ketvirtos kategorij? taikymo sritis ir reikšm? Europos S?jungos lygmeniu tur?t? b?ti aiškinama siaurai, atsižvelgiant ? ši? nuostat? formuluot?, kontekst? bei tikslus(11), netrukdoma valstyb?ms nar?ms nustatyti konkre?i? produkt?, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas, jeigu tokie produktai patenka ? tre?ios ir ketvirtos kategorij? taikymo srit?.

26. Tre?ios ir ketvirtos kategorij? taikymo srit? aptarsiu eil?s tvarka, kuria Komisija išd?st? šio ieškinio d?l ?sipareigojim? nevykdymo pagrindus.

B – *Pirmasis ieškinio pagrindas: vaistin?s medžiagos, kurios gali b?ti ?prastai ir tinkamai naudojamos vaistams gaminti*

27. Kaip pirm?j? ieškinio d?l ?sipareigojim? nevykdymo pagrind? Komisija nurodo, kad taikyti lengvatin? PVM tarif? vaistin?ms medžiagoms, kurios gali b?ti ?prastai ir tinkamai naudojamos vaistams gaminti, kaip numatyta Ispanijos PVM ?statymo 91 straipsnio pirmos pastraipos 1 dalies 5 punkte ir antros pastraipos 1 dalies 3 punkte, draudžiama pagal PVM direktyv?.

28. Komisija teigia, kad remdamosi tre?ia kategorija valstyb?s nar?s gali taikyti lengvatin? PVM tarif? prek?ms, kurios atitinka dvi s?lygas. Pirma, jos turi b?ti „farmacijos gaminiai“ ir, antra, šie gaminiai turi b?ti „paprastai naudojami sveikatos prieži?rai, lig? profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui“.

29. Komisijos teigimu, vaistin?s medžiagos nepatenka ? tre?ios kategorijos taikymo srit?, nes jos n?ra galutiniai produktai, tod?l negali b?ti laikoma, kad jos „paprastai naudojamos sveikatos prieži?rai, lig? profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui“. Komisija nurodo, kad tais atvejais, kai ES teis?s akt? leid?jas siek?, kad PVM direktyvos III priede nurodytos kategorijos apimt? ir medžiagas, naudojamas produkt? gamybai, jis tai aiškiai nurod?. Pavyzdžiui, III priede nurodyta pirma kategorija, be „maisto produkt?“, taip pat apima „gyvus gyv?nus, s?klas, augalus ir sudedam?sias dalis, paprastai naudojamas maisto produktams paruošti“.

30. Ispanijos Karalyst? nurodo, kad vaistin?s medžiagos yra tre?ioje kategorijoje numatyti farmacijos gaminiai. Ispanijos Karalyst?s teigimu, kadangi n?ra Europos S?jungos teis?s lygmeniu numatytos apibr?žties, pateisinama, kad buvo remiamasi nacionalin?je teis?je pateikta apibr?žtimi. Ispanijos PVM ?statyme vartojama vaistin?s medžiagos s?voka buvo numatyta Ispanijos ?statyme (?statymas Nr. 25/1990), kuris buvo panaikintas pirmuoju ?statymu. Kaip nurodo Ispanijos valdžios institucijos, ši s?voka skiriasi nuo pirmini? žaliav? (*materijas primas*), kurioms netaikomas lengvatinis PVM tarifas, s?vokos, vartojamos dabartiniame ?statyme (?statymas Nr. 29/2006).

31. Sutinku su Komisijos pateiktu kriterij?, taikom? prek?ms, kurioms remiantis tre?ia kategorija gali b?ti taikomas lengvatinis PVM tarifas, aiškinimu. Tod?l pirmasis klausimas yra, ar vaistin?s medžiagos, ?prastai ir tinkamai naudojamos vaistams gaminti, yra farmacijos gaminiai.

32. Komisija si?lo farmacijos gaminio s?vok? prilyginti vaisto s?vokai, kuri 2001 m. lapkri?io 6 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2001/83/EB d?l Bendrijos kodekso, reglamentuojan?io žmon?ms skirtus vaistus(12), 1 straipsnyje apibr?žta taip:

„Vaistin?s medžiagos arba j? deriniai, vartojami žmon?ms gydyti arba lig? profilaktikai.

Vaistinė medžiaga arba jos dariniai, kurios gali būti skiriamos žmogui siekiant nustatyti diagnozę ar atkurti, pakoreguoti ar pakeisti žmogaus fiziologines funkcijas, taip pat yra laikomos vaistais.“

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

49. Daugelyje PVM direktyvos redakcijų skirtingomis kalbomis trečioje kategorijoje vartojamas žodis, kilęs iš lotyniško *pharmaceuticus*, kuris reiškia „vaistas“. Taigi, reikšmingas veiksnys, į kurį

atsižvelgiant nustatomos šios kategorijos prekės, yra prekės cheminės arba biocheminės(17) sudėtis, o ne vien jos naudojimo tikslas, susijęs su ligų profilaktika, diagnostika, gydymu arba palengvinimu.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

58. Ketvirtosios kategorijos formuluotėje, susijusioje su medicinos įranga, priemonėmis ir kitais reikmenimis, nėra jokių nuorodų į tokį prietaisų naudojimą veterinarijoje. Kadangi trečiojoje kategorijoje aiškiai minimas naudojimas veterinarijoje, galima daryti išvadą, kad jeigu Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų ketinęs įtraukti įrangą, skirtą gyvūnų negaliai palengvinti ir

gydyti, jis būtų suformulavęs ketvirtą kategoriją taip, kad ši atitiktų tokį ketinimą.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

71. Taigi, mano nuomone, remiantis ketvirtąja kategorija lengvatinis PVM tarifas netaikomas prekėms, kurias iš esmės arba visą pirmą naudoja neįgalieji.

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

VII – Išvada

73. Remdamasis šiais motyvais, siūlau Teisingumo Teismui:

1. Pripažinti, kad Ispanijos Karalystė nevykdėsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnį kartu su jo III priedu, taikydamą lengvatinis PVM tarifas toliau nurodytą kategorijų prekių:

- vaistinėms medžiagoms, kurios gali būti prastai ir tinkamai naudojamos vaistams gaminti,
- medicinos prietaisams, medžiagoms, įrangai ir reikmenims, kurie, objektyviai vertinant, gali būti naudojami tik žmonių arba gyvūnų ligų arba susirgimų profilaktikai, diagnostikai, gydymui, palengvinimui arba išgydymui, tačiau kurie nėra „prastai skirti negaliai palengvinti arba gydyti, išskirtinai ir asmeniškai naudoti neįgaliesiems“,
- priemonėms ir įrangai, kurios gali būti iš esmės arba visą pirmą naudojamos gyvūnų fizinei

negaliai gydyti,

– priemonės ir ?rangai, kurios iš esmės arba vis? pirma naudojamos žmoni? negaliai gydyti, ta?iau kurios n?ra skirtos išskirtinai ir asmeniškai naudoti ne?galiesiems.

2. Priteisti iš Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – OL L 347, p. 1.

3 – ?statymas 37/1992.

4 – Žr. PVM direktyvos 7 konstatuojam?j? dal?.

5 – Žr. 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, Rink. p. I-1817, 42 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?.

6 – Žr. 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C-83/99, Rink. p. I-445, 19 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?, o iš naujesni? sprendim? – 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Erotic Center*, C-3/09, Rink. p. I-2361, 15 punkt?.

7 – Žr., pavyzdžiui, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 24 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?.

8 – PVM direktyvos 100 straipsnyje numatyta, kad, remdamasi Komisijos pranešimu, Taryba kas dveji metai perži?ri lengvatini? tarif? taikymo srit? ir prireikus kei?ia III priede pateikt? preki? ir paslaug? s?raš?.

9 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji PVM direktyva) (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23); Šeštosios PVM direktyvos H priedas buvo perkeltas ? naujos redakcijos PVM direktyvos III pried? nepakeitus 3 ir 4 punkt? formuluo?i?.

10 – Žr. Komisijos ataskait? Tarybai pagal 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, COM(94) 584 galutinis, p. 14.

11 – Žr. Sprendimo *NCC Construction Danmark* 23 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?.

12 – OL L 311, p. 67; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 13 sk., 27 t., p. 69.

13 – Pavyzdžiui, angl? kalba – „pharmaceutical product“ ir „medicinal product“, pranc?z? kalba – „les produits pharmaceutiques“ ir „médicament“, ital? kalba – „prodotti farmaceutici“ ir „medicinale“.

14 – Žr., pavyzdžiui, 2012 m. geguž?s 3 d. Sprendimo *Lebara*, C-520/10, 24 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?.

15 – Žr., pavyzdžiui, 2001 m. geguž?s 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C-481/98, Rink. p. I-3369, 32 punkt?.

16 – SESV 168 straipsnio 4 dalies c punkte „priemonės, nustatan?ios aukštus vaist? ir medicinos tikslams naudojam? prietais? kokyb?s bei saugos standartus“, nurodytos kaip priemonės, kuriomis

siekiami 168 straipsnyje numatyt? tiksl?.

17 – Primenu, kad taikant pakaitin? lig?, kaip antai hipotireoz?s ir cukrinio diabeto, gydym? iki tol, kol biotechnologijos specialistams pavyko pagaminti dirbtinius žmogaus hormonus, buvo naudojami gyvulin?s kilm?s hormonai.

18 – Pavyzdžiui, III priedo 4 punkto redakcijoje ispan? kalba vartojama formuluot? „uso personal y exclusivo“.

19 – 1988 m. geguž?s 24 d. Sprendime *Komisija prieš Italij?*, 122/87, Rink. p. 2685, Teisingumo Teismas nurod?, kad veterinarijos chirurg? teikiamos paslaugos negali b?ti neapmokestinamos PVM, nors šiuo mokes?iu neapmokestinamos medicinin?s prieži?ros paslaugos, kurias teikia gydytojai ir paramedikai.

20 – 2009 m. lapkri?io 26 d. Tarybos sprendimas d?l Jungtini? Taut? ne?gali?j? teisi? konvencijos sudarymo Europos Bendrijos vardu (2010/48/EB) (OL L 23, 2010, p. 35).

21 – Ne?gali?j? teisi? konvencija, Jungtin?s Tautos, Sutar?i? rinkinys, 2515 tomas, p. 3.

22 – Pagal analogij? taip pat žr. 2006 m. liepos 11 d. Sprendimo *Chacón Navas*, C-13/05, Rink. p. I-6467, 44 punkt?, kuriame Teisingumo Teismas konstatuoja, kad negalima laikyti, jog su 2000 m. lapkri?io 27 d. Tarybos direktyva 2000/78/EB, nustatan?ia vienodo poži?rio užimtumo ir profesin?je srityje bendruosius pagrindus (OL L 303, 2000, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 5 sk., 4 t., p. 79), susijusiomis aplinkyb?mis „negalios“ ir „ligos“ s?vokos yra vienodos.

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

24 – Žr. PVM komiteto gaires, priimtas per 1998 m. vasario 16–18 d. vykus? 54-?j? pos?d?, su kuriomis galima susipažinti tinklapyje

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/20vat-committee-meetings_en.pdf.

25 – COM(2008) 428 galutinis.

26 – OL L 116, 2009, p. 18.