

ENERĢLADVOKĀTA NĒLOJŠKINENA [NIILLO JÄÄSKINEN]

SECINĀJUMI,

sniegti 2012. gada 25. oktobrī (1)

Lieta C-360/11

Eiropas Komisija

pret

Spānijas Karalisti

Dalībvalsts pienākumu neizpilde – Direktīva 2006/112/EK – III pielikuma 3. un 4. punkts – Samazinātā PVN likme – Tādu preču piegāde, kurām var piemērot samazinātas likmes – Farmaceitiskie produkti, kurus parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem – Medicīnas iekārtas, palīgierīces un citas ierīces, kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, un kuras paredzētas tikai invalīdu personīgai izmantošanai

I – Ievads

1. Saskaņā ar Eiropas Savienības tiesību aktiem pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) jomā dalībvalstis var piemērot samazināto PVN likmi farmaceitiskiem produktiem un konkrētām medicīniskām ierīcēm. Komisija cēla šo prasību par valsts pienākumu neizpildi pret Spānijas Karalisti, jo tā uzskata, ka šī dalībvalsts ir piemērojusi samazinātu PVN likmi plašākām preču kategorijām, nekā tas ir noteikts Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (2) III pielikuma 3. un 4. punktā.
2. Spānijas Karaliste lūdz prasību noraidīt. Tā uzskata, ka PVN direktīvas III pielikumā preču un pakalpojumu kategorijas nav pietiekami skaidri definētas, lai saistībā ar tām varētu celt prasību par valsts pienākumu neizpildi.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Eiropas Savienības tiesību akti

3. PVN direktīvas 96. pantā ir noteikts, ka:

“Dalībvalstis piemēro PVN pamatlīkmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlīkme ir vienāda.”

4. PVN direktīvas 2. iedašas ar nosaukumu “Samazinātas likmes” 98. pantā ir noteikts, ka:

“1. Dalībvalstis var piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādā kategorijā preču piegādei vai tādā kategorijā pakalpojumu sniegšanai, kas minētas III pielikumā.

[..]”

5. PVN direktīvas III pielikuma 3. punkts (turpmāk tekstā – “3. kategorija”) attiecas uz šādu preču piegādi:

“farmācijas līdzekļi [farmaceitiskie produkti], kurus parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem, tostarp pretapaugļošanās un higiēnas līdzekļi.”

6. PVN direktīvas III pielikuma 4. punkts (turpmāk tekstā – “4. kategorija”) attiecas uz šādu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu:

“medicīnas iekārtas, palīgierīces un citas ierīces, kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, tikai invalīdu personāgai izmantošanai, tostarp šādu preču remontu, kā arī bērnus autosēdekļu piegāde.”

B – *Valsts tiesību akti*

7. *Ley española del IVA* (Spānijas Likuma par PVN) (3) 91. panta 1. iedašas 1. panta 5. un 6. punktā ir paredzēta samazinātas PVN likmes piemērošana šādu preču piegādei:

“5. Zāles veterinārai izmantošanai un ārstnieciskas vielas, kuras parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā.

6. Ierīces un palīgierīces, tostarp brilles ar koriģējošām lēcēm un kontaktlēcas, ko, objektīvi vērtējot, var izmantot tikai vai galvenokārt, lai atvieglotu cilvēku vai dzīvnieku fizisko invaliditāti, tostarp to pārvietošanās un saziņas spējās.

Medicīniskām precēm, materiāliem, iekārtām vai ierīcēm, ko, objektīvi vērtējot, var izmantot tikai, lai novērstu, diagnosticētu, ārstētu, atvieglotu vai izārstētu cilvēku vai dzīvnieku slimības vai kaites.

Šajās kategorijās nav iekārtas kosmētiskās preces un personīgās higiēnas preces, izņemot higiēniskās paketes, tamponus un biksēšu ieliktņšus.”

8. Spānijas Likuma par PVN 91. panta 2. iedašas 1. panta 3. punktā ir noteikts, ka samazināto PVN likmi var piemērot šādu preču piegādei:

“Zāles, ko izmanto cilvēki, kā arī ārstnieciskas vielas, zāļu formas un starpprodukti, kurus parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā.”

III – Pirmstiesas procedūra

9. Ar 2010. gada 22. marta vēstuli Komisija paziņoja Spānijas Karalistei, ka tā tādā samazinātās likmes PVN režīmā, kas ir ieviests ar Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedašas 1. panta 5. un 6. punktu un 91. panta 2. iedašas 1. panta 3. punktu, uzskata par Spānijas Karalistes pienākumu neizpildi saskaņā ar PVN direktīvu.

10. Spānijas Karaliste 2010. gada 28. maijā atbildēja, ka tā Spānijas tiesību normas par

11. Komisija Spēnijas Karalistes sniegtos argumentus neuzskatīja par pietiekamiem un 2010. gada 25. novembrī pieņēma argumentāto atzinumu, pieprasot Spēnijas Karalistei veikt nepieciešamās darbības noteiktaj termiņos.

IV – Tiesved?ba Ties?

1) ģrstnieciskā m vielā, kuras parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā (Spēnijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedašas 1. panta 5. punkts un 91. panta 2. iedašas 1. panta 3. punkts).

2) Medic?nisk?m prec?m, materi?liem, iek?rt?m vai ier?c?m, ko, objekt?vi v?rt?jot, var izmantot tikai, lai nov?rstu, diagnostic?tu, ?rst?tu, atvieglotu vai iz?rst?tu cilv?ku vai dz?vnieku slim?bas vai kaites, bet kas nav t?das, “kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ?rst?tu invalidit?ti, un kuras paredz?tas tikai inval?du person?gai izmantošanai” (Sp?nijas Likuma par PVN 91. panta 1. ieda?as 1. panta 6. punkts).

3) Pal?gier?c?m un iek?rt?m, kuras pamat? vai galvenok?rt var izmantot dz?vnieku fiziskas invalidit?tes ?rst?šanai (Sp?nijas Likuma par PVN 91. panta 1. ieda?as 1. panta 6. punkts).

4) Pal?gier?c?m un iek?rt?m, kuras pamat? vai galvenok?rt var izmantot cilv?ku invalidit?tes ?rst?šanai, bet kuras nav paredz?tas tikai inval?du person?gai izmantošanai; izmantojot š? j?dziena visp?rpie?emto noz?mi, kurš atš?iras un ir šaur?ks par j?dzienu "slims" (Sp?nijas Likuma par PVN 91. panta 1. ieda?as 1. panta 6. punkts).

14. Komisija ar? l?dz, lai Sp?nijas Karalistei tiktu piespriests atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus.

V – Par pie?emam?bu

15. Neiesniedzot oficiālu sēdību par nepieciešamību, Spēnijas Karaliste savā atbildē uz Komisijas prasības pieteikumu norādīja, ka Komisija savā prasības pieteikumā faktiski ir iekļāvusi papildu sēdību par samazinātas PVN likmes piemērošanu "starpproduktiem", nenorādot šo iebildumu pirmstiesas procedūrā.

16. T? k? ofici?la s?dz?ba par nepie?emam?bu nav iesniegta, es apl?košu [tikai] tos Komisijas iebildumus, kas ir nor?d?ti pras?bas pieteikum? Tiesai. Turkl?t es uzskatu, ka j?dziena "starpprodukti" ietveršana vai neietveršana šaj? pras?b? par valsts pien?kumu neizpildi neietekm? pras?bas izn?kumu.

VI – Nov?rtjums

A – *levada apsv?rumi*

17. Vispirms ir jāatgādina, ka Eiropas Savienības kopīgās PVN sistēmas, “pat ja [tā] pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras

dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatšanas vietas garuma" (4). Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru samazināto PVN likmju ieviešana un saglabāšana ir pieļaujama tikai tad, ja ar tām netiek pārkāpts nodokļu neitralitātes princips (5).

18. Tāpat jau no paša sākuma ir jānorāda, ka samazinātas PVN likmes režīms ir izņēmums no vispārējā noteikuma, ka tiek piemērota standarta PVN likme. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru normas, kurām ir atkarības no kāda principa raksturs, ir interpretējamās šauri, un ir attiecināms arī uz samazinātas PVN likmes gadījumu (6).

19. Ēmot vērā šos apsvērumus, jāatgādina, ka, jo biežāk preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas gadījumiem piemēro samazināto PVN likumi vai tos pavisam atbrīvo no PVN, jo svarīgāk kļūst skaidri definēt to preču un pakalpojumu grupas, kurām piemēro samazināto PVN likmi vai atbrīvojumu no PVN. Samazināto PVN likmi var piemērot tikai to preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, kuras ir ietvertas PVN direktivas III pielikuma minētajās kategorijās. Tā kā tām ir izņēmuma raksturs, to piemērojamība ir jāinterpretē šauri.

20. Spēnijas Karaliste neapstrīd Komisijas priekšlikumu, ka 3. un 4. kategorija būtu jāinterpretē šauri, bet tā argumentē, ka, tā kā šajās normās izmantotie jēdzieni nav definēti Eiropas Savienības tiesību aktos, nav skaidrs, uz kurām precēm tie attiecas. Spēnijas Karaliste uzskata, ka tādējādi ir radusies nepieciešamība tos interpretēt, pamatojoties uz valsts tiesību aktiem veselības aizsardzības jomā.

21. Tāpat ir jāatgādina, ka no Eiropas Savienības tiesību vienveidīgās piemērošanas prasības un no vienlīdzības principa izriet, ka Eiropas Savienības tiesību norma, kurā tās satur un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, visā Eiropas Savienībā ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi, ņemot vērā šīs tiesību normas kontekstu un attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (7).

22. 3. un 4. kategorijā izmantotie jēdzieni ir daļa no Eiropas Savienības tiesību normām, kurās to satur un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav atsauces uz dalībvalstu tiesībām (8). Tomēr, ņemot vērā, ka samazinātās PVN likmes režīma sociāli-politiskie mērķi nav sasniedzami bez tā, ka tiek ņemti vērā individuālo dalībvalstu pašie apstākļi, valstu sistēmas izmantoto samazinātās PVN režīma definīciju piesaisti citās valsts tiesību aktu normām var uzskatīt par pamatotu un pat loģisku, ja vien šīs definīcijas nepārsniedz PVN direktivas normu, kuras ir izņēmums no vispārējās sistēmas, apmēru.

23. Šajā kontekstā būtu jāatgādina, ka samazinātas PVN likmes režīma nolūks nebija pilnībā ierobežot dalībvalstu rīcības brīvību noteikt tās preces un pakalpojumus, kurām piemērotu samazināto PVN likmi. Tas vismaz daļēji ir noticis tādēļ, ka mērķinājums sniegt detalizētus preču un pakalpojumu sarakstus Eiropas Savienības līmenī bija nepraktisks un neefektīvs.

24. Šis nolūks patiesi parādās ziņojumā par Sestās PVN direktivas (9) H pielikuma piemērojamību, kurā Komisija šādi norādīja uz pielikuma minēto kategoriju vēsturisko kontekstu:

"Tā vietā, lai turpinātu nebeidzamas diskusijas par to, kas būtu un kas nebūtu jāiekļauj kategorijā, bija vienkārši nepieciešama Padomes piekrišana plašam vispārējās definīcijas aprakstam attiecībā uz katru kategoriju Kopienas līmenī (proti, būtībā, lai tā izņemtu, kas neietilpst kategorijas apmērā). Pēc tam, ievērojot šo vispārējo definīciju (bet nepaplašinot kategorijas apmēru), katra dalībvalsts savos īstenojošos tiesību aktos varēja brīvi izmantot savas kategoriju definīcijas, atkarībā no tā, kurai konkrētai preču vai pakalpojumu kategorijai tā vajadzētu uzlikt pazeminātas likmes nodokli" (10).

25. Tādā ir jāsecina, ka apstāklis, ka Eiropas Savienības lēmē 3. un 4. kategorijas piemērojamība un saturs ir jāinterpretē šauri, ņemot vērā tiesību normu tekstu, kontekstu un mērķi (11), neliedz dalībvalstij noteikt tās individuālās preces, kurām piemēro samazināto PVN likmi, ja vien tās ietilpst 3. un 4. kategorijas piemērošanas jomā.

26. Es 3. un 4. kategorijas piemērojamību aplūkošu tādā kārtībā, kāda ir norādīta šajā Komisijas pieteikumā par valsts pienākumu neizpildi.

B – *Pirmais iebildums: ģrstnieciskas vielas, kuras parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā*

27. Prasības par valsts pienākumu neizpildi pirmajā pamatā Komisija uzskata, ka PVN direktīva nepieļauj samazinātas PVN likmes piemērošanu ģrstnieciskām vielām, kuras parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā, kā tas ir noteikts Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedašas 1. panta 5. punktā un 91. panta 2. iedašas 1. panta 3. punktā.

28. Komisija uzskata, ka 3. kategorija ļauj dalībvalstīm piemērot samazināto PVN likmi precēm, kuras atbilst diviem nosacījumiem. Pirmkārt, tām jābūt "farmācijas precēm [farmaceitiskiem produktiem]", un, otrkārt, šīs preces "parasti [jā]izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ģrstīšanai medicēniskiem un veterināriem nolēkiem".

29. Komisija apgalvo, ka ģrstnieciskās vielas nav ietvertas 3. kategorijā, jo tās nav galīgais produkts un tādā nevar uzskatīt, ka tās "parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ģrstīšanai medicēniskiem un veterināriem nolēkiem". Komisija iebilst, ka gadījumos, kad ES likumdevējs ir paredzējis PVN direktīvas III pielikuma kategorijās ietvert arī tās vielas, ko izmanto preāļu ražošanā, tas ir tieši norādīts. Piemēram, III pielikuma 1. kategorijā papildus "pērtikai" ir ietverti arī "dzēvi dzēvnieki, sēklas, augi un sastāvdašas, kas parasti ir paredzētas izmantošanai pērtikas sagatavošanā".

30. Spānijas Karaliste apgalvo, ka ģrstnieciskās vielas ir farmaceitiskie produkti 3. kategorijas izpratnē. Spānijas Karaliste argumentē, ka, tā kā Eiropas Savienības tiesību lēmē definēcijas nav, tas, ka tā ir izmantojusi valsts tiesību definēciju, ir attaisnojami. Spānijas Likuma par PVN izmantotais ģrstnieciskās vielas jēdziens ir pērēmts no pašreiz atceltā Spānijas likuma (Likums 25/1990). Spānijas iestādes norāda, ka šis jēdziens atēģiras no pašreiz spēkā esošajā likumā (Likums 29/2006) izmantotā izejvielu [*materias primas*] jēdziena, kuru piegādei netiek piemērota samazinātā PVN likme.

31. Es piekrētu Komisijas interpretācijai, ko tā ir sniegusi par kritērijiem precēm, kurām var piemērot samazināto PVN likmi atbilstoši 3. kategorijai. Tādā pirmais jautājums ir, vai ģrstnieciskās vielas, kuras parasti un piemēroti izmanto zāļu ražošanā, ir farmaceitiskie produkti.

32. Komisija iesaka, ka farmaceitisko produktu jēdziens ar zāļu definēciju Eiropas Parlamenta un Padomes 2001. gada 6. novembra Direktīvā 2001/83/EK par Kopienas kodeksu, kas attiecas uz cilvēkiem paredzētām zālēm (12), būtu jāsaista šādi:

"Jebkura viela vai vielu salikums, kas paredzēts cilvēku slimību ģrstīšanai vai novēršanai.

Visas vielas vai vielu salikumus, ko var izmantot cilvēkiem, lai noteiktu medicēnisko diagnozi vai atjaunotu, izlabotu vai mainētu cilvēku fizioloģiskās funkcijas, arī uzskata par zālēm."

33. Lielākajā daļā valodu versijās 3. kategorijā un Direktīvas 2001/83/EK 1. pantā ir izmantoti dažādi jēdzieni (13). Komisija uzsver, ka vācu valodas versijā jēdziens "Arzneimittel" tomēr ir izmantots abās tiesību normās. Tas patiešām ir šaurāks jēdziens nekā "farmaceitiskie produkti",

bet šīet, ka tas ir izņēmums no vispārīgās tendences izmantot dažādu jūdžienus.

34. Manuprāt, ir skaidrs, ka zāles ir farmaceitiskie produkti, bet es šaubos, vai var atbilstoši pieņemt, ka arī pretējais ir patiesība, kā to norāda Komisija. Abas direktīvas ir izvirzīti diezgan atšķirīgi mērķi, un bez tiešas atsaucē uz definīciju citā direktīvā es atturētos iedibināt jebkādu saikni starp tām.

35. Turklāt zāļu definīcija Direktīvas 2001/83/EK 1. pantā piesaista šo konceptu cilvēku medicīniskai aprūpei. Savukārt farmaceitisko produktu koncepts 3. kategorijā ietver arī izmantošanu veterināriem nolūkiem. Man šīet, ka 3. kategorijā izmantotais farmaceitisko produktu jūdžiens ir ietilpnis plašāks nekā zāļu jūdžiens, kā tas ir definēts Direktīvā 2001/83/EK.

36. Manuprāt, lai noteiktu, vai 3. kategorija nepieļauj piemērot samazināto PVN likmi ārstnieciskām vielām, kuras parasti un piemēroti var izmantot zāļu ražošanā, otrs kritērijs precīzāk, kuras "parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem", ir izšķirošais.

37. 3. kategorijas teksts sasaista farmaceitisko produktu koncepta definīciju un šā produkta izmantošanu. Tajā ir norādīts, ka farmaceitiskie produkti ir sasnieguši konkrētu stadiju to ražošanas procesā, kurā tos var izmantot "veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem". Šā brieduma stadija arī atspoguļo samazinātās PVN likmes režīma mērķi.

38. Pievienotās vērtības nodokļa mērķis ir aplikt ar nodokli preces, kas ir paredzētas personai lietošanai, un kā tādā to sedz galapatērētājs (14). Samazinātās PVN likmes režīma mērķis ir atvieglot galapatērētāja PVN slogu saistībā ar precēm, kuras tiek uzskatītas par nepieciešamību, kā, piemēram, farmaceitiskiem produktiem un medicīniskiem iekārtām invalīdiem (15).

39. Manuprāt, ir skaidrs, ka ārstnieciskās vielas, ko izmanto farmaceitisko produktu ražošanā, galapatērētājam nevar pārdot pašas par sevi, bet tikai kā galīgās preces sastāvdaļu. Tomēr tiklīdz ciktāl šādas ārstnieciskās vielas arī "parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem" un ciktāl tās ir laistas tirgū, lai patērētāji tās pirktu, nav iemesla tām nepiemērot samazināto PVN likmi.

40. Tāpat ir skaidrs arī tas, ka, ja samazināto PVN likmi piemēro farmaceitiskiem produktiem, tādā tiek piemērota, neraugoties uz šo preču farmaceitisko jeb devas formu. Nodokļu neitralitāte pieprasa, lai līdzīgām precēm, kuras savstarpēji konkurē, piemērotu vienādu likmi konkurences traucējumu novēršanai. Tikai pārdodamo preču fiziskās formas atšķirības, piemēram, tabletes vai šķidrums formā, nevar pašas par sevi attaisnot dažāda PVN piemērošanu.

41. Tādā man šīet skaidrs, ka samazinātās PVN likmes piemērošanu ārstnieciskām vielām, kuras parasti un piemēroti izmanto zāļu ražošanā, nevar uzskatīt par atbilstošu PVN direktīvai, ja vien šīs vielas "parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem un veterināriem nolūkiem" un tās tiek laistas tirgū, lai patērētāji tās pirktu.

42. Tāpēc es secinu, ka Komisijas pirmais iebildums ir jāapmierina.

C – Otrs iebildums: medicīniskās preces, materiāli, iekārtas un ierīces, ko izmanto tikai, lai novērstu, diagnosticētu, ārstētu, atvieglotu vai izārstētu cilvēku vai dzīvnieku slimības vai kaites

43. Prasības par valsts pienākumu neizpildi otrajā pamatā Komisija uzskata, ka samazinātās PVN likmes piemērošana medicīniskām precēm, materiāliem, iekārtām un ierīcēm, ko, objektīvi

v?rt?jot, var izmantot tikai, lai nov?rstu, diagnostic?tu, ?rst?tu, atvieglotu vai iz?rst?tu cilv?ku vai dz?vnieku slim?bas vai kaites, bet kas nav t?das, “kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ?rst?tu invalidit?ti, tikai inval?du person?gai izmantošanai”, kas paredz?ts Sp?nijas Likuma par PVN 91. panta 1. ieda?as 1. panta 6. punkt?, ir pretrun? PVN direkt?vai, jo š?das preces nav ietvertas 3. un 4. kategorij?.

44. Attiec?b? uz 4. kategoriju Komisijas arguments ir divda??gs. Pirmk?rt, medic?nas iek?rtas, ko izmanto veterin?riem nol?kiem, neesot ietvertas 4. kategorij?, kas attiecas uz medic?nas iek?rt?m, pal?giek?rt?m un ier?c?m tikai cilv?kiem paredz?tai lietošanai. Otrk?rt, 4. kategorija attiecoties tikai uz person?go izmantošanu, t?d?j?di no t?s ir izsl?gta visp?r?ja izmantošana.

45. Sp?nijas Karaliste apgalvo, ka 3. kategorij? izmantotais j?dziens “farmaceutiskie produkti” ietver ar? medic?nas ier?ces, jo LESD 168. pant? j?dzieni z?les un medic?nas ier?ces ir sagrup?ti pie viena m?r?a – sabiedr?bas vesel?bas aizsardz?ba, nor?dot, ka vien?m pieš?irt? aizsardz?ba b?tu j?attiecina ar? uz otro(16). Sp?nijas Karaliste uzskata, ka š?das interpret?cijas d?? 4. kategorija nezaud? j?gu, jo t? attiecas uz ?oti konkr?tu medic?nas ier??u izmantošanu, uz kur?m neattiecas 3. kategorij? izmantotais j?dziens “farmaceutiskie produkti”. L?dz ar to t? uzskata, ka t?du medic?nas ier??u ietveršana 3. kategorij?, kuras nav paredz?tas šai ?pašajai izmantošanai, bet kuras “parasti izmanto vesel?bas apr?p?, slim?bu profilaksei un ?rst?šanai medic?niskiem un veterin?riem nol?kiem”, nav pretrun?gs secin?jums.

46. Sp?nijas Karalistes izv?l?t? j?dziena “farmaceutiskie produkti” plaš? interpret?cija ir izrais?jusi to, ka Sp?nijas nodok?u administr?cija (*Dirección General de Tributos*, turpm?k tekst? – “DGT”) piem?ro 8 % PVN likmi, piem?ram, ier?c?m asinsspiediena m?r?šanai, termometriem, akupunkt?ras adat?m un materi?liem, k? ar? medic?niskiem cimdiem, mask?m, hal?tiem un cepur?m.

47. Ies?kumam man ir j?piekr?t Komisijai, ka LESD 168. pantam šaj? kontekst? nav noz?mes, jo š? norma attiecas tikai uz z??u un medic?nas ier??u kvalit?ti un droš?bu.

48. Kas attiecas uz Sp?nijas Karalistes argumentu, ka j?dziens “farmaceutiskie produkti” ietver ne tikai 4. kategorij? min?t?s medic?nas ier?ces, man š?iet, ka 3. un 4. kategorijas teksts un strukt?ra ir pašsaprotama. Ja patieš?m b?tu paredz?ts, ka j?dzienam “farmaceutiskie produkti” ir j?ietver 4. kategorij? nemin?tas medic?nas ier?ces, b?tu bijis vienk?rš?k izveidot tikai vienu kategoriju, kas ietvertu “farmaceutiskos produktus”, tostarp ar? ?pašo izmantošanu, kas ir nor?d?ta 4. kategorij?, un nevis divas atseviš?i s?k?k defin?tas kategorijas.

49. Vair?kum? valodu versij?s PVN direkt?v? ir izmantots v?rds, kurš c?lies no lat??u v?rda *pharmaceuticus*, kas 3. kategorij? apz?m? “no z?l?m”. T?d?j?di atbilstošais r?d?t?js, lai noteiktu, vai preces ir iek?aujamas šai kategorij?, ir pre?u ??miskais jeb bio??miskais saturs, ne tikai to izmantošanas m?r?is (17) – nov?rst, diagnostic?t, ?rst?t, atvieglot vai iz?rst?t slim?bas.

50. Uz medic?nas ier?c?m, kur?m var piem?rot samazin?to PVN likmi, 4. kategorijas teksts attiecin? kri?riju, ka š?d?m prec?m ir j?b?t “tikai inval?da person?gai izmantošanai”. Man par šo tekstu ir divi nov?rojumi: pirmk?rt, 4. kategorija attiecas uz medic?nas ier?c?m, kuras izmanto tikai cilv?ki, neminot veterin?ro izmantošanu. Otrk?rt, samazin?t?s PVN likmes piem?rošana medic?nas ier?c?m attiecas tikai uz t?m ier?c?m, kas ir paredz?tas “tikai person?gai izmantošanai”, izsl?dzot visp?r?ju izmantošanu.

51. Var pie?emt, ka, ja likumdev?js b?tu v?l?jies ietvert ar? medic?nas iek?rtas, kuras izmanto veterin?riem nol?kiem, k? tas ir gad?jum? ar farmaceutiskiem produktiem 3. kategorij?, tas b?tu bijis tieši nor?d?ts 4. kategorij?. T?d?? ir ac?mredzami, ka samazin?tas PVN likmes piem?rošana medic?nisk?m prec?m, materi?liem, iek?rt?m un ier?c?m, ko izmanto, lai diagnostic?tu un ?rst?tu

dzīvnieku slimības, neatbilst PVN direktīvai.

52. Tāpat no 4. kategorijas teksta acīmredzami skaidri šī ietītas, ka nē tās ir izslēgtas vispārīgas izmantojamības medicīniskās iekārtas, palīgierīces un ierīces, ko veselības aprūpē izmanto, piemēram, rīsti un medmāšas, slimnīcās vai klīnikās slimību novērstān vai diagnosticēšanā. Jebkāda farmaceitisko produktu vispārīga izmantošana, pat ja šo terminu interpretētu plaši, kā to iesaka Spānijas Karaliste, būtu izslēgta no samazinātas PVN likmes piemērošanas. Nešīet, ka dažādās valodu versijās būtu variācijas par iekārtas personāgas izmantošanas prasībām (18).

53. Kā es norādīju iepriekš, samazinātās PVN likmes izņēmuma mērķis ir sociāli-politisks: samazināt indivīdu PVN slogu saistībā ar precēm, kuras tiek uzskatītas par nepieciešamību. Šim mērķim neatbilst tas, ka samazinātā PVN likme tiek piemērota precēm, ko izmanto profesionāli medicīniskās aprūpes sniegšanā, kuras sniegšana savukārt var tikt atbrīvota no PVN atbilstoši PVN direktīvas 132. pantam.

54. Tādē es uzskatu, ka samazinātās PVN likmes piemērošana tādū medicīnisko preču, materiālu, iekārtu un ierīču piegādei, ko, objektīvi vērtējot, var izmantot tikai, lai novērstu, diagnosticētu, ārstētu, atvieglotu vai izārstētu cilvēku vai dzīvnieku slimības vai kaites, bet kas nav tādā, "kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ārstētu invaliditāti, un kuras paredzētas tikai invalīdu personāgai izmantošanai", nav ietverta 3. un 4. kategorijā.

55. Tāpēc es secinu, ka Komisijas otrais iebildums ir apmierināms.

D – *Trešais iebildums: palīgierīces un iekārtas, kuras pamatā vai galvenokārt var izmantot dzīvnieku fiziskās invaliditātes ārstēšanai*

56. Komisijas prasības par valsts pienākumu neizpildi trešais pamats attiecas uz samazinātas PVN likmes piemērošanu palīgierīcēm un iekārtām, kuras pamatā vai galvenokārt var izmantot dzīvnieku fiziskās invaliditātes ārstēšanai. Komisija uzskata, ka tas ir pretrunā 4. kategorijai, jo šajā normā nav atsaucē uz dzīvniekiem. Komisija argumentē, ka arī Spānijas norma, uz kuru attiecas 3. kategorija, nav šādas atsaucē, jo šādas preces nav farmaceitiskie produkti.

57. Spānijas Karaliste argumentē, ka medicīniskās un veterinārās ierīces ir farmaceitiskie produkti 3. kategorijas izpratnē.

58. 4. kategorijas tekstā, kurš ietver medicīniskās iekārtas, palīgierīces un citas ierīces, nav nekādas atsaucē uz šādu ierīču veterināro izmantošanu. Tā kā 3. kategorijā ir tieši minēta izmantošana veterināriem nolūkiem, var secināt, ka, ja Eiropas Savienības likumdevējs būtu vēlējis iekārtas, kas paredzētas dzīvnieku invaliditātes atvieglošanai un ārstēšanai, tas būtu izteicis 4. kategorijas tekstā atbilstoši šādi vārdiem.

59. Turpinot – ņemot vērā arī to, ka veterinārās zāles ir nošīrtas no cilvēku zāļu ar citās PVN režīmā jomās (19), man jāsecina, ka samazinātas PVN likmes piemērošana palīgierīcēm un iekārtām, kuras pamatā vai galvenokārt var izmantot dzīvnieku invaliditātes ārstēšanai, neatbilst PVN direktīvai.

60. Tāpēc es secinu, ka Komisijas trešais iebildums ir jāapmierina.

E – *Ceturtais iebildums: palīgierīces un iekārtas, kuras pamatā vai galvenokārt tiek izmantotas cilvēku invaliditātes ārstēšanai, bet kuras nav paredzētas tikai "invalīdā" personāgai izmantošanai*

61. Ceturtajā pamatā Komisija uzskata, ka samazinātas PVN likmes piemērošana medicīniskajām palīgierīcēm un iekārtām, kuras tiek pamatā vai galvenokārt izmantotas, lai atvieglotu cilvēku

fizisko invaliditāti, bet kuras nav paredzētas tikai "invalidu" personai izmantošanai, neatbilstot PVN direktīvai, jo 4. kategorijā neesot iekļautas vispārīgas izmantojamās medicīnas iekārtas. Komisija arī apgalvo, ka Spānijas veikto jūdziena "invalids" interpretācija ir pārāk plaša, praktiski tā esot pielīdzināta jūdzienam "slimnieks".

62. Spānijas Karaliste argumentē, ka, tā kā Eiropas Savienības tiesību s jūdziens "invalids" nav definēts, tā jūdzienu "invalids" definēja atbilstoši Pasaules Veselības organizācijas (PVO) izmantotajai terminoloģijai. Spānijas Karaliste uzskata, ka tas arī nodokļu jomā rada tūdu interpretāciju, ka ar jūdzienu "invalids" apzīmē visas personas, kuras slimības dēļ ir kļuvušas par darba nespējīgām.

63. No 4. kategorijas formulējuma ir skaidrs, ka samazinātas PVN likmes režīms ir paredzēts medicīnas iekārtām tikai invalidu izmantošanai un ka šai izmantošanai ir jābūt personai, proti, tā nevar būt vispārīga, kā ir aplūkots iepriekš. No tā rodas divi jautājumi: pirmkārt, kā ir jāsaprot jūdziens "invalids" Eiropas Savienības PVN režīmā, un, otrkārt, vai "ekskluzīva izmantošana" attiecas arī uz to izmantošanu, kura ir norādīta Spānijas Likuma par PVN 91. panta 1. iedašas 1. panta 6. punkta pirmajā daļā.

64. Attiecībā uz 4. kategorijā izmantoto jūdziena "invalids" interpretāciju es uzskatu, ka, neesot tiešai šā jūdziena definīcijai PVN kontekstā, var atsaukties uz definīciju, kas ir sniegta ANO Konvencijā par personu ar invaliditāti tiesībām, kuras dalībvalsts ir Eiropas Savienība (20), – "pie personām ar invaliditāti pieder personas, kurām ir ilgstoši fiziski, garīgi, intelektuāli vai maņu traucējumi, kas mīļiedarbībā ar dažādiem šķēršļiem var apgrūtināt to pilnvērtīgu un efektīvu līdzdalību sabiedrības dzīvē vienlīdzīgi ar citiem" (21).

65. No tā izriet, ka invalīda definīcijas būtiska daļa ir traucējumi, kas neapjauj indivīdam normāli funkcionēt sabiedrībā ilgtermiņā. Manuprāt, traucējumu cēlonim nav nozīmes, jo 4. kategorijā izmantotais jūdziens "invalids" ir pietiekami plašs, ietverot arī to invaliditāti, kas ir radusies smagas vai hroniskas slimības dēļ, bet tas nav sinonīms jūdzienam "slims" vai "saslimis" (22).

66. 4. kategorijas apjomu vēl jo vairāk ierobežo prasība, ka samazināta PVN likme ir piemērojama tikai medicīnas iekārtām, palīgierīcēm un ierīcēm, kuras ir paredzētas *tikai [ekskluzīvi] personai invalīda izmantošanai*. Tas izslēdz preču vispārēju izmantošanu, pat ja tās tiek izmantotas, lai atvieglotu vai īrstātu fizisku invaliditāti, slimnīcās, veselības centros, klīnikās un citās invalīdu aprūpes iestādēs. Tas izslēdz arī preces, kuras ir nepieciešamas invalīdiem, bet kuras var izmantot arī citi veidi.

67. Dažas preces var būt paredzētas gan izmantošanai invalīdiem, gan citiem mērķiem. Tiesa uzskatīja, ka piegādājamo preču izmantošanas mērķis patiešām var norādīt, vai var piemērot samazināto PVN likmi, vai ne (23). Tomēr praktiski šīs tiesvedības kontekstā nebūtu iespējams nodrošināt, ka tikai invalīdi, kuriem skaidri ir paredzēts piemērot samazināto PVN likmi, patiešām saņemtu šo samazināto PVN likmi.

68. PVN Komiteja savās pamatnostādņās norādīja, ka "dalībvalstīs var piemērot samazināto PVN likmi precēm, kas ir īpaši izgudrotas invalīdiem (medicīnas iekārtas, palīgierīces un citas līdzīgas ierīces), kuras invalīdi parasti pārāk vai izmanto (pastāvīgi vai uz laiku), lai atvieglotu vai īrstātu savu slimību. Preces, ko parasti izmanto citiem mērķiem (piemēram, bezvadu telefoni) nav iekļauti šajā normā; tātad netiek iekļautas arī vispārlietojamas medicīnas iekārtas un palīgierīces, kas nav paredzētas tikai izmantošanai invalīdiem (piemēram, rentģena iekārtas) (24).

69. Komisija nesen piedāvāja 4. kategorijā iekļaut iekārtas vai aparāturu, kuri ir īpaši

izgatavoti vai piel?goti inval?diem (piem?ram, Braila tastat?ras, ?paši piel?gotas automaš?nas u.tml.), kur?m nav piem?rojama samazin?t? likme, pat ja t?s apmierina t?s pašas vajadz?bas (25), bet š?s izmai?as netika iek?autas Direkt?v? 2009/47/EK, ar kuru groz?ja PVN direkt?vu (26).

70. Šaj? kontekst? j?atg?dina, ka bez samazin?t?m PVN likm?m dal?bvalst?m, kas v?las atvieglot inval?du, kuriem ir nepieciešamas ar? citiem m?r?iem izmantojamas iek?rtas, finanšu slogu, ir pieejamas ar? citas metodes.

71. L?dz ar to es uzskatu, ka no 4. kategorijas apjoma ir izsl?gta samazin?tas PVN likmes piem?rošana prec?m, kuras pamat? vai galvenok?rt izmanto inval?di.

72. T?p?c es secinu, ka Komisijas ceturtais iebildums ir j?apmierina.

VII – Secinājumi

73. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, es ierosinu Tiesai lemt š?di:

1) atz?t, ka Sp?nijas Karaliste nav izpild?jusi Padomes Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 98. pant?, to apl?kojot kop? ar t?s III pielikumu, paredz?tos pien?kumus, piem?rojot samazin?tas PVN likmes š?d?m pre?u kategorij?m:

– ?rstniecisk?m viel?m, kuras parasti un galvenok?rt var izmantot z??u ražošan?,

– medic?nisk?m prec?m, materi?liem, iek?rt?m vai ier?c?m, ko, objekt?vi v?rt?jot, var izmantot tikai, lai nov?rstu, diagnostic?tu, ?rst?tu, atvieglotu vai iz?rst?tu cilv?ku vai dz?vnieku slim?bas vai kaites, bet kas nav t?das, “kuras parasti izmanto, lai atvieglotu vai ?rst?tu invalidit?ti, tikai inval?du person?gai izmantošanai”,

– pal?gier?c?m un iek?rt?m, kuras pamat? vai galvenok?rt var izmantot fiziskas dz?vnieku invalidit?tes ?rst?šanai,

– pal?gier?c?m un iek?rt?m, kuras pamat? vai galvenok?rt var izmantot cilv?ku invalidit?tes ?rst?šanai, bet kuras nav paredz?tas tikai inval?du person?gai izmantošanai;

2) piespriest Sp?nijas Karalistei atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – Likums 37/1992.

4 – Skat. PVN direkt?vas preambulas 7. apsv?rumu.

5 – Skat. 2008. gada 3. apr??a spriedumu liet? C-442/05 *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (Kr?jums, I-1817. lpp., 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

6 – Skat. 2001. gada 18.janv?ra spriedumu liet? C-83/99 Komisija/Sp?nija (*Recueil*, I-445. lpp., 19. punkts un taj? min?t? judikat?ra) un jaun?ku – 2010. gada 18. marta spriedumu liet? C-3/09 *Erotic Center* (Kr?jums, I-2361. lpp., 15. punkts).

7 – Skat., piem?ram, Tiesas 2009. gada 29.oktobra spriedumu liet? C-174/08 *NCC Construction Danmark* (Kr?jums, I-10567. lpp., 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

8 – Saskaņā ar PVN direktīvas 100. pantu pamatojoties uz Komisijas ziņojumu, Padomei reizi divos gados ir jāpārskata samazināto likmju piemērošanas joma un, ja nepieciešams, jāmaina III pielikuma minēto preču un pakalpojumu saraksts.

9 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.). Sestās PVN direktīvas H pielikums bez izmaiņām 3. un 4. punktā tika pārcelts uz nesenās PVN direktīvas III pielikumu.

10 – Skat. Komisijas ziņojumu Padomei atbilstoši 12. panta 4. punktam un 28. panta 2. punkta g) apakšpunktam 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (COM(94) 584, galīgā redakcija), 14. lpp.

11 – Skat. spriedumu lietā *NCC Construction Danmark* (minēts iepriekš, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 – OV L 311, 67. lpp.

13 – Piemēram, angļu valodā “*pharmaceutical product*” un “*medicinal product*”, franču valodā – “*les produits pharmaceutiques*” un “*médicament*”, itāļu valodā – “*prodotti farmaceutici*” un “*medicinale*”.

14 – Skat., piemēram, 2012. gada 3. maija spriedumu lietā C-520/10 *Lebara* (24. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 – Skat., piemēram, 2001. gada 3. maija spriedumu lietā C-481/98 Komisija/Francija (*Recueil*, I-3369. lpp., 32. punkts).

16 – LESD 168. panta 4. punkta c) apakšpunktā “pasākumi, ar kuriem nosaka augstus kvalitātes un drošības standartus zālēm un medicīniskajiem ierīcēm”, ir norādīti kā priekšmets 168. pantā minēto mērķu sasniegšanai.

17 – Es atgādinu, ka aizvietotā terapijā tūdu slimību kā hipotireozi un diabētu, kas ir atkarīgs no insulīna, ārstēšanā, pirms biotehnoloģijas attīstība ļāva sintētiski ražot cilvēku hormonus, tika izmantoti dzīvnieku izcelsmes hormoni.

18 – Piemēram, III pielikuma 4. punkta spēkā valodas versijā ir izmantots jēdziens “uso personal y exclusivo”.

19 – 1988. gada 24. maija spriedumā lietā 122/87 Komisija/Itālija (*Recueil*, 2685. lpp.) Tiesa nosprieda, ka veterināro ķirurģu sniegtie pakalpojumi nav atbrīvoti no PVN, lai gan no tā tika atbrīvota medicīniskās aprūpes sniegšana, ko sniedz ārstu un paramediešu profesiju ietvaros.

20 – Padomes 2009. gada 26. novembra Lēmums 2010/48/EK par to, lai Eiropas Kopiena noslēgtu Apvienoto Nāciju Organizācijas Konvenciju par personu ar invaliditāti tiesībām (OV 2010, L 23, 35. lpp.).

21 – Konvencija par personu ar invaliditāti tiesībām, Apvienotās Nācijas, Līgumu sērija, 2515. sējums, 3. lpp.

22 – Skat. arī pārcelšanas 2006. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-13/05 *Chacón Navas* (Krājums, I-6467. lpp., 41. punkts), kurā Tiesa secina, ka jēdzienus “invaliditāte” un “slimība”

nevar aplūkot kā identiskus Padomes 2000. gada 27. novembra Direktīvas 2000/78/EK, ar ko nosaka kopēju sistēmu vienlīdzīgai attieksmei pret nodarbinātību un profesiju (OV L 303, 16. lpp.), ietvaros.

23 – Skat. 2011. gada 3. marta spriedumu lietā C-41/09 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-831. lpp., 57. punkts), kurā Tiesa konstatēja, ka nokaušanai paredzētu zirgu, lai tos izmantotu pārtikas sagatavošanai, piegādei var piemērot samazināto PVN likmi, lai gan zirgu piegādēm vispārējā nozīmē to nedrīkst darīt.

24 – Skat. PVN Komitejas pamatnostādnes, pieņemtas 1998. gada 16.–18. februāra sapulcē, [angļu valodā] pieejamas:

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

25 – COM(2008) 428, galīgā redakcija.

26 – OV L 116, 18. lpp.